



U
UNIVERSITAT DE BARCELONA
B

Seminario de Derecho tributario empresarial

**Análisis de las modificaciones referidas a IVA e ITP
contenidas en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y
en el Real Decreto 2126/2008 de 26 de diciembre**

por

Maria Dolors Torregrosa Carné
**Profesora Titular de Derecho financiero y tributario
de la Universidad de Barcelona**

Barcelona, 24 de enero de 2009

1.- Modificaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introduce diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo sucesivo IVA, que responden a distintas circunstancias y, en particular, a la necesidad de adaptar nuestra normativa al Derecho comunitario.

En primer lugar, se modifican los artículos 4 y 5 de la Ley con el fin de incorporar la jurisprudencia comunitaria acerca del concepto de empresario o profesional, a través de la cual se establece el criterio de que no puede afirmarse, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.

Así, el artículo 5.1 queda redactado de la siguiente forma:

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*
- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*
- d) 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.*
- e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.*

En consecuencia con lo anterior, se da también nueva redacción al apartado dos del artículo 4:

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, **cuando tengan la condición de empresario o profesional.***

....

Por tanto, se admite que las sociedades mercantiles en algunos casos no actúen como empresario o profesional, a lo que ha contribuido principalmente dos circunstancias: de una parte, la existencia de sociedades con forma mercantil que se configuran como entidades meramente tenedoras de activos fijos que no han sido afectados al desarrollo de actividad empresarial o profesional alguna. Es el caso de las entidades a las que se aplicaba el derogado régimen de sociedades patrimoniales.

Y, por otra parte, el surgimiento de nuevas fórmulas de prestación de servicios públicos que ha llevado a la creación de sociedades mercantiles íntegramente participadas por los entes públicos territoriales que las crearon, las cuales han sido consideradas por el Tribunal Supremo como sociedades instrumentales, esto es, meros órganos técnico-jurídicos de los mencionados entes¹.

En segundo lugar, se modifica el artículo 7.1 de la Ley, relativo a los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales del patrimonio empresarial, adecuándolo también a la jurisprudencia comunitaria en la materia.

Según la nueva redacción:

No estarán sujetas al impuesto:

¹ El Tribunal Supremo ha reconocido que las sociedades mercantiles participadas íntegramente por una administración pública, dadas sus características singulares, tienen una naturaleza más cercana a la de un ente público que a la de una sociedad mercantil en sentido estricto.

1. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales 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 y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley².

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a. (suprimida).

b. Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe 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.

c. Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, 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.

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 prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número 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, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

Como se ha dicho, esta modificación es consecuencia del criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, manifestado, entre otras, en la Sentencia de 27 de

² Se refiere a la no sujeción por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

noviembre de 2003, asunto *Zita Modes Sàrl*³, referente a la no sujeción al impuesto de la cesión de una universalidad total o parcial de bienes a otro sujeto pasivo. Ésta es una cuestión que se regulaba en el artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva y, actualmente, se recoge en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA⁴. De acuerdo con este precepto, el establecimiento de la no sujeción es facultativa para los Estados miembros, pero la transposición a la legislación nacional que, en su caso, se realice, deberá hacerse de conformidad con la interpretación que haga el Tribunal de Justicia de dicha disposición.

En este sentido, en la sentencia anteriormente citada, el Tribunal aprecia que el artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva está encaminado a “permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de *transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de una aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes* debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”. El Tribunal estima que “las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquéllas cuyo beneficiario tiene 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 así como, en su caso, vender las existencias. En cambio, el artículo 5.8 no exige en modo alguno que, con anterioridad a

³ *Zita Modes Sàrl c. Administración de l'enregistrement et des domaines*, asunto C-497/01. También la Sentencia de 29 de abril de 2004, *Finanzamt Offenbach am Main-Land c. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Meter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*, asunto C-137/02.

⁴ El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, faculta a los Estados miembros:

- Para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.
- Para, supuesto lo anterior, adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total, así como las medidas necesarias para evitar que se produzcan fraudes o se haga posible la evasión fiscal.

la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente”.

Además, “dicha disposición se opone a que el Estado miembro restrinja la aplicación de esta regla de la no entrega únicamente a las transmisiones de una universalidad de bienes cuyo beneficiario posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer”.

De ello se deduce que no es necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma a la que quede afecto el patrimonio transmitido. Puede ser una actividad distinta, ya que lo relevante es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial, cualquiera que sea ésta.

Pues bien, con la modificación aludida, se adapta el ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1 de la Ley del IVA al concepto de transmisión descrito por el Tribunal de Justicia, suprimiendo la distinción entre transmisión *inter vivos* y transmisión *mortis causa*, así como el requisito relativo a la continuidad en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

En concordancia con el criterio del Tribunal de Justicia, se excluyen de la no sujeción aquellas transmisiones que tengan por objeto la mera cesión de bienes. En particular, la simple transmisión de bienes arrendados y las transmisiones realizadas por quienes efectúen ocasionalmente la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La siguiente modificación que se produce afecta a los artículos 34 y 35 de la Ley del IVA⁵. Respecto del primero de los artículos citados, se revisa la cuantía establecida, quedando redactado de la siguiente forma:

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 150 euros.

⁵ Esta modificación entró en vigor a partir de 1 de diciembre de 2008.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

- 1. Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero.*
- 2. Los perfumes y aguas de colonia.*
- 3. El tabaco en rama o manufacturado.*

Por lo que se refiere al artículo 35, se procede a su adecuación a la Directiva 2007/74/CE, 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.

Se modifica, asimismo, el plazo que debe transcurrir para poder proceder a la reducción de la base imponible en el caso de las operaciones total o parcialmente incobrables previsto en la condición 1ª del artículo 80.4 de la Ley del IVA, pasando a ser de un año desde el devengo del Impuesto repercutido⁶.

Así:

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1. Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*

⁶ De acuerdo con la Disposición transitoria tercera: Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta Ley, haya transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del Impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto, y el artículo 22.º 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto.

No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta Ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley del IVA, y en el artículo 22.º 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

2. *Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.*
3. *Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.*
4. *Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.*

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente.

La Ley 4/2008 que se comenta, introduce por fin la adaptación necesaria del artículo 97. 1, 3º de la Ley del IVA, para que dicha disposición se ajuste al momento en que nace el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las importaciones y operaciones asimiladas de acuerdo con la normativa vigente, que vincula este momento a la realización de la operación y no ya al pago de las cuotas. En igual sentido, se ajusta el contenido del artículo 99.4 de la citada Ley, adecuando su redacción al texto actual del artículo 98, resultante de la derogación del apartado 2 de dicho artículo⁷.

Al respecto recuérdese que el artículo 98.2 de la Ley del IVA fue derogado por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008, suprimiéndose así el criterio según el cual las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de la realización de importaciones únicamente eran deducibles una vez ingresado el importe del Impuesto correspondiente a la importación, aplicándose a partir del momento de la derogación la regla general de que *el derecho a la deducción nace en el*

⁷ En el artículo 99.4 de la Ley del IVA simplemente se suprime la referencia al “apartado dos del artículo 98”.

momento en que se devengan las cuotas deducibles. Ello no obstante, no se produjo la modificación concordante en el artículo 97.3 de la Ley del IVA que continuaba exigiendo como requisito formal de la deducción *el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación*, dando lugar a algunos conflictos con la Administración tributaria.

Pues bien, ahora se incorpora la mencionada modificación y el artículo 97.1, 3º queda redactado de la siguiente forma:

Únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:...

3. En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

Finalmente, se introducen diversas modificaciones en los artículos 115 y 116 al objeto de instrumentar el cambio en el sistema de devoluciones del IVA anunciado ya desde hace unos meses.

Puede decirse que dicha modificación tiene su causa en la doctrina del Tribunal Supremo acerca de la caducidad del derecho de devolución del IVA, contenida principalmente en la Sentencia de 4 de julio de 2007, que, a su vez, se funda, en la jurisprudencia comunitaria, férrea defensora del principio de neutralidad en el IVA, cuya virtualidad despliega diversas manifestaciones tendentes todas ellas a procurar la devolución del IVA soportado a los sujetos del impuesto, sin dificultades y con escasas restricciones.

En línea con lo anterior, la Exposición de motivos del Real Decreto 21/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos,

aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en adelante RD 21/2008, señala lo que sigue:

El derecho a la deducción constituye uno de los elementos esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha subrayado la necesidad de que tal derecho pueda ejercitarse por los sujetos pasivos de forma inmediata. A tales efectos, debe recordarse que, siendo el IVA un tributo que recae sobre el consumo, su incidencia económica debe ser coincidente con tal finalidad. Por ello, debe evitarse a los empresarios o profesionales el coste financiero que puede representar el diferimiento en la percepción de las devoluciones que el mecanismo de declaración del IVA origine, especialmente, en aquellos períodos de declaración en los que se han realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

El procedimiento general de devolución que ha estado vigente hasta la entrada en vigor del presente Real Decreto, permitía la solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación a un grupo reducido de sujetos pasivos. Se tomaba en consideración para ello el carácter recurrente que la naturaleza de las operaciones que desarrollaban determinaba en el signo de sus declaraciones-liquidaciones periódicas. En el resto de los casos, las solicitudes de devolución quedaban diferidas a la declaración que debía presentarse en el último período de liquidación, generando con ello un aumento de la presión fiscal indirecta de difícil justificación en la actualidad.

Consecuencia de todo lo anterior es el establecimiento de un sistema de devolución mensual de carácter voluntario para los sujetos pasivos, sujeto a las condiciones y requisitos contenidos en el mencionado RD 2126/2008.

De entrada hay que señalar que el sistema de devolución que se mantiene como general es el de solicitud a final de cada año del saldo pendiente de compensar. Como excepción a este sistema, se dispone la posibilidad, para aquellos contribuyentes que opten por ello, de aplicar un sistema consistente en la solicitud del saldo a su favor pendiente al final de cada período de liquidación. Los contribuyentes que opten por esta posibilidad deberán liquidar el IVA con periodicidad mensual en todo caso. La posibilidad indicada se abre a cualquier sujeto pasivo del Impuesto, con independencia de la naturaleza de sus operaciones y del

volumen de éstas, con remisión a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que reglamentariamente se establezcan⁸.

A los efectos anteriores el artículo 115 pasa a disponer:

Supuestos generales de devolución.

Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

*Dos. **No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta ley.***

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

⁸ El nuevo sistema de deducción será aplicable a los períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2009.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.

Por su parte, el artículo 116 queda redactado de la siguiente forma:

Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.

Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Dos. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado.

Conforme a los preceptos transcritos, pese a las aparentes ventajas del sistema de devolución rápida, hay que advertir que dicho sistema comporta la obligación de presentar declaración mensual, de forma que un cálculo erróneo en base a expectativas de devolución durante todo el año puede llevar a ingresos al Fisco mes a mes.

Por otra parte, este procedimiento no evita la posibilidad de que la Administración practique una liquidación provisional de acuerdo con el criterio general, por lo que podría ser que a pesar de la solicitud mensual la devolución no se obtenga tan rápidamente.

En fin, las anteriores consideraciones junto a la obligación de tener que presentar ya en el 2009 los libros registro de IVA por vía telemática mes a mes, han propiciado que el nuevo sistema haya tenido escasa acogida entre los sujetos pasivos del impuesto y sólo un reducido número de empresarios se han inscrito en el Registro correspondiente. Así, según los datos facilitados por la AEAT, durante el mes de enero de 2009 se han incorporado al sistema 28.000 empresas, de las que 17.000 procedían del antiguo Registro de

exportadores y, por tanto, ya aplicaban el sistema de declaración mensual. Los nuevos beneficiarios potenciales de la devolución mensual representan, pues, sólo el 40%⁹.

El procedimiento de devolución mensual descrito podrá aplicarse también en el caso del régimen especial del grupo de entidades, modificándose al efecto el artículo 163 nonies. 4 de la Ley del IVA¹⁰.

Como se ha dicho, el nuevo sistema de devolución mensual se desarrolla por el RD 2126/2008, tiene carácter voluntario y se fundamenta en la generalidad para su aplicación, de forma que tendrán acceso al mismo la gran mayoría de los sujetos pasivos del IVA, si bien hay que cumplir con una serie de requisitos básicos.

Dichos requisitos son los que siguen a continuación:

- 1º. Estar inscritos en el registro de devolución mensual.
- 2º. Presentar las autoliquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual¹¹.
- 3º. Presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del Impuesto a que hace referencia el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

⁹ Al cierre del ejercicio 2008 el número de empresas inscritas en el registro de exportadores y otros operadores económicos era de 18.000. Por tanto, ni siquiera se han incorporado al nuevo sistema de devolución mensual todas las empresas que ya estaban en el año anterior.

¹⁰ Asimismo, en relación con el régimen especial del grupo de entidades, la Disposición transitoria segunda de la Ley 4/2008 dispone lo que sigue respecto a la renuncia a dicho régimen especial: *Las entidades que hayan optado por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades de acuerdo con las condiciones establecidas en el artículo 163 sexies de la Ley del IVA y en el artículo 58 sexies de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, podrán renunciar al mismo hasta el 31 de enero de 2009, sin que, a estos efectos, les sea de aplicación el plazo de tres años a que se refieren dichos artículos.*

¹¹ Según la exposición de motivos del RD 2126/2008, esta obligación constituye un elemento imprescindible para hacer compatible la agilidad en la devolución con el suministro inmediato a la Administración de los datos consignados en las declaraciones-liquidaciones.

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio¹².

El nuevo sistema supone la creación de un registro de devolución mensual que sustituye al registro de exportadores y otros operadores económicos existente hasta la fecha¹³. En cuanto al funcionamiento del registro, la solicitud de alta se articula, en línea con el funcionamiento básico del sistema censal vigente, a través de una declaración censal específica salvo para los sujetos pasivos que estuvieran inscritos en el registro de exportadores ya que respecto de éstos la norma prevé su inclusión automática. En todo caso, los plazos para solicitar la inscripción en el registro se configuran con una gran flexibilidad.

La inscripción en el mencionado registro de devolución mensual se condiciona, a su vez, al cumplimiento de ciertos requisitos subjetivos y temporales, a saber:

Podrán solicitar la inscripción en el registro los sujetos pasivos del IVA en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias.
- b) 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.
- c) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- d) Estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para todas las comunicaciones que realice la AEAT.
- e) En caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades sólo procederá cuando todas las entidades integrantes del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos.
- f) Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán, con carácter general, en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efecto.

¹² El RD 2126/2008 prevé el diferimiento de esta obligación para el resto de sujetos pasivos hasta el año 2010.

¹³ Véase la Disposición adicional única del RD 2126/2008.

- g) Deberá permanecerse en el registro al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción.
- h) Las solicitudes de baja se presentarán, con carácter general, en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos.

Como régimen transitorio se establece que el plazo para las inscripciones en el registro de devolución mensual que hayan de surtir efectos desde el 1 de enero del año 2009 será hasta el 30 de enero de 2009. En cambio, los sujetos pasivos inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos, que reúnan los requisitos anteriormente descritos, quedarán automáticamente inscritos en el nuevo registro de devolución mensual a todos los efectos¹⁴.

En fin, la devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

A continuación se transcribe el artículo 1 del RD 2126/2008, por el que se modifica el artículo 30 del Reglamento del IVA, probado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Artículo primero. Uno. Se da nueva redacción al artículo 30, que queda redactado como sigue:

Artículo 30. Devoluciones al término de cada período de liquidación.

1. Para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en los artículos 116 y 163 nonies de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual regulado en este artículo. En otro caso, sólo 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 lo dispuesto en el artículo 115.uno de la Ley del Impuesto.

2. El registro de devolución mensual se gestionará por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

¹⁴ Disposición transitoria primera y segunda del RD 2126/2008.

3. 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 a que se refiere el artículo 74 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- c. 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 número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b, c y d del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- d. Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- e. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

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 Ley del Impuesto.

4. Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan 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 declaraciones-liquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, 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 declaraciones-liquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

5. 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.

6. El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el apartado 3 anterior, 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.

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.

7. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

8. Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. En el supuesto de un grupo que aplique el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la solicitud de baja voluntaria se presentará por la entidad dominante en el plazo y con los efectos establecidos por el artículo 61 bis.5 de este Reglamento.

No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere la letra d) del apartado 3 de este artículo. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación 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.

9. Las solicitudes de devolución consignadas en declaraciones-liquidaciones que correspondan a períodos 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 a que se refiere este artículo.

10. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.

Asimismo, deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del Impuesto a que hace referencia el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

11. La inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

12. La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

Finalmente, como complemento al nuevo sistema de devolución mensual y en ejecución del Acuerdo de la Administración General del Estado con el Departamento de Transporte de Mercancías del Comité Nacional del Transporte por Carretera de 11 de junio de 2008 y del Acuerdo de la Administración General del Estado con el Departamento de Transporte de Viajeros del Comité Nacional del Transporte por Carretera de 19 de junio de 2008, el presente Real Decreto contiene una previsión específica en cuya virtud se establece la devolución inmediata de 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.

Por último, las modificaciones comentadas se introducen igualmente en el Impuesto Indirecto Canario.

2.- Modificaciones relativas al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas

En cuanto al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas las modificaciones afectan, en dos supuestos, a la determinación de la base imponible y el resto a las disposiciones comunes¹⁵.

En primer lugar se modifica el artículo 13.3 que contiene las normas sobre determinación de la base imponible de las concesiones administrativas, para cambiar el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizándose, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Así, el apartado 3 del artículo 13 queda redactado de la siguiente forma:

3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a. Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b. Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 % la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se

¹⁵ Todas estas modificaciones entraron en vigor con fecha 26 de diciembre de 2008.

conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c. Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

Con el fin de favorecer la transmisión de derechos de adquisición de inmuebles y otorgar una mayor flexibilidad a este mercado, se sustituye la cuantificación de la base imponible en función del valor total construido de los inmuebles, por el valor real del inmueble en construcción en el momento de la cesión del derecho de compra.

A estos efectos, el artículo 17.1 pasa a tener el siguiente contenido:

1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

Al respecto señalar que, conforme a la Exposición de motivos de la Ley 4/2008, la limitación de la base imponible al valor real que tenga el bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho se dirige especialmente a los supuestos de transmisión entre particulares del derecho de adquisición de una vivienda en construcción. Es una modificación necesaria para evitar un gravamen impositivo que, sumado al que se produce por el IVA que satisface el nuevo propietario del derecho cuando adquiere la vivienda, hacía, en la práctica, casi imposible la transmisión de estos derechos. Teniendo en cuenta la coyuntura actual del mercado inmobiliario, también resulta conveniente incentivar la transmisión de derechos de adquisición de vivienda, considerando especialmente a los particulares que compraron tales derechos con unas expectativas de evolución de los precios de los inmuebles y de oferta hipotecaria que en la actualidad no concurren.

En la misma línea de medidas de fomento, se adecua la vigente regulación de la exención de las viviendas de protección oficial (VPO) a la situación actual, mediante la agrupación de su dispersa normativa y el cierre de algunas posibilidades de fraude. En concreto, se reúnen en un solo precepto todos los requisitos para gozar de las exenciones en este impuesto, facilitando así su aplicación a este tipo de viviendas. Asimismo, se incluye, como una norma de vigencia indefinida, lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social¹⁶.

Con la modificación apuntada, el artículo 45.I.B.12 queda redactado de la siguiente forma:

Estarán exentas:

a. La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b. Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de "viviendas de protección oficial", siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c. Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d. La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e. La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga

¹⁶ Señala la Exposición de motivos de la Ley 4/2008 que el fomento de la vivienda protegida requiere, como pilar básico, un régimen jurídico tributario fácilmente interpretable, que evite problemas de aplicación. Para el cumplimiento de este objetivo se clarifican los supuestos de exención aplicables al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativos a las viviendas de protección oficial.

con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a y b de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional. Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

En otro orden de cosas, se introduce una modificación en el artículo 46.3 relativo a la comprobación de valores, en virtud de la cual cuando el valor resultante de la comprobación o el valor declarado sea inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible, puesto que, como mínimo, alcanza tal valor para las partes.

El artículo 50.2 se modifica en los términos que siguen:

“... La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.”.

De ello se desprende que la valoración, la base, el tipo y los demás elementos del tributo que se aplican a este tipo de actos, contratos o negocios, serán los que estén vigentes en la fecha que se tome para la prescripción.

Con el fin de aclarar las competencias de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, y evitar cualquier intento de elusión del pago del impuesto, se modifica el requisito para inscribir los documentos que sean objeto de este impuesto,

concretando que deben ser presentados en la Administración tributaria competente, sin cuya constatación no podrán ser inscritos en el Registro correspondiente.

De forma complementaria a la anterior, se establece que la competencia para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponden a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas, para aclarar cualquier duda que pudiera tenerse respecto a actuaciones con Administraciones no competentes.