

BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

I LEGISLATURA

Serie A:
PROYECTOS DE LEY

14 de septiembre de 1981

Núm. 208-I

PROYECTO DE LEY

Impuesto sobre el valor añadido.

PRESIDENCIA DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

De acuerdo con lo dispuesto en el vigente Reglamento provisional de la Cámara, se ordena la remisión a la Comisión de Hacienda y la publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES del proyecto de Ley sobre el Valor Añadido.

Los señores Diputados y los Grupos Parlamentarios disponen de un plazo de quince días hábiles que expira el 1 de octubre para presentar enmiendas al citado proyecto de ley, cuyo texto se inserta a continuación.

Palacio del Congreso de los Diputados, 3 de septiembre de 1981.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Landelino Lavilla Alsina**.

La exposición de motivos del proyecto de ley sobre el régimen transitorio de la imposición indirecta ponía de relieve en 1908 las deficiencias de nuestro actual sistema de impuestos indirectos, cuyo eje principal está constituido por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,

deficiencias que, por otra parte, habían sido denunciadas reiteradamente por la doctrina.

El sistema fiscal indirecto español adolece de una acusada falta de neutralidad que afecta decisivamente tanto a las transacciones internas como a las internacionales.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas incide sobre las transacciones que tienen lugar en los procesos de producción y distribución de bienes y servicios, gravando cada una de las operaciones a un tipo impositivo concreto, aplicable a la base imponible, constituida por el importe total de la contraprestación correspondiente. La carga final efectiva del impuesto en cascada soportada por el consumidor depende de la longitud del circuito de los procesos de producción y distribución, lo cual supone una evidente distorsión en el funcionamiento del mercado, que se traduce en un impulso a la concertación empresarial derivado no de razones económicas o de eficiencia, sino de motivos puramente fiscales.

De otra parte, la doctrina ha resaltado reiteradamente el carácter discriminatorio que los impuestos en cascada tienen respecto de los bienes de inversión y demás utilizados en los procesos productivos, los

cuales soportan un doble gravamen: en el momento de la venta de tales bienes y al efectuarse la posterior venta de los artículos en cuyo proceso productivo han sido utilizados.

Todo ello se traduce en una desigual incidencia de los impuestos, con efectos claramente perturbadores en la asignación de los recursos productivos.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas distorsiona también las transacciones exteriores españolas, toda vez que la carga fiscal soportada por los productos exportados no es uniforme, ni puede ser ordinariamente conocida con precisión, debido a su dependencia de la longitud de los procesos de producción o distribución de los bienes. Las circunstancias diversas de los circuitos de producción o distribución determinan que los mismos productos objetivamente considerados, puedan haber soportado cargas impositivas diferentes.

La determinación de los ajustes fiscales en frontera tiene, pues, que efectuarse con criterios imprecisos, que pueden originar primas a la exportación o cargas negativas, constituyendo un evidente mecanismo perturbador del comercio exterior.

Los estudios efectuados al efecto por expertos de la Comunidad Económica Europea han puesto de relieve la influencia negativa de los sistemas de imposición en cascada respecto de la transparencia en las transacciones internacionales.

Las Directrices comunitarias consideran que el objetivo esencial del Tratado de Roma —el establecimiento en el cuadro de una unión económica de un mercado común en régimen de libre competencia con características análogas a las de un mercado interior— comporta la aplicación en los Estados miembros de sistemas de imposición sobre cifra de negocios que no distorsionen las condiciones de competencia ni obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el Mercado Común.

La armonización fiscal que exigirá la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea supone la necesaria eliminación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su sustitución

por un Impuesto sobre el Valor Añadido ajustado a las directrices emanadas de la citada Comunidad.

Otro de los evidentes defectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas es su falta de generalidad. Son muchos los sectores de producción y distribución de bienes y servicios que quedan fuera del ámbito de aplicación del indicado tributo (comercio al por menor, profesiones liberales desempeñadas directamente por personas físicas, operaciones referentes a artículos de primera necesidad, ventas de artículos cuya fabricación está gravada por los Impuestos Especiales, ventas de petróleo y demás productos monopolizados, etc...). La falta de generalidad del impuesto citado, especialmente por lo que se refiere a la no sujeción al mismo de las operaciones realizadas por los comerciantes minoristas, constituye un factor de distorsión en el mercado de indudable trascendencia.

Los defectos apuntados y las exigencias de la próxima incorporación de España al Mercado Común, han condicionado una reforma en profundidad de la imposición indirecta española en el marco del proceso de reforma tributaria que se inició con la Ley de 14 de septiembre de 1977 de medidas urgentes de reforma fiscal, y cuyo objetivo es la racionalización de la estructura tributaria que grava el consumo y las transmisiones de bienes, al objeto de alinear el sistema fiscal español con los de la mayoría de los países europeos.

El eje de la imposición indirecta española será el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo que permite superar las deficiencias de los impuestos en cascada y cuyas indudables virtudes vienen avaladas por la opinión de los estudiosos y la experiencia de más de 30 países donde está vigente.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se exige en todas las fases del proceso de producción y distribución, con absoluta neutralidad tanto interna como externa. Cualquiera que sea el proceso de producción y distribución la incidencia del tributo citado en el consumidor final es siempre la misma.

La implantación del impuesto mencionado en nuestro país hará desaparecer el incentivo fiscal a la concentración empresarial que comporta el vigente impuesto sobre ventas en cascada.

Desde la perspectiva del comercio exterior, la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido constituye una de sus virtudes fundamentales, justificativa de su adopción con carácter obligatorio en los países de la Comunidad Económica Europea.

El procedimiento técnico utilizado a estos efectos es el del gravamen en el país de destino de los bienes, o sea, en aquél donde los mismos son utilizados o consumidos. Para lograr tal objetivo se exoneran las exportaciones de bienes y se confiere a los exportadores el derecho a obtener la devolución de las cuotas satisfechas o repercutidas en las importaciones o en las adquisiciones de bienes y servicios, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de exportaciones o en la producción de los bienes exportados. Simultáneamente se gravan por este impuesto las importaciones de bienes, siéndoles de aplicación los mismos tipos impositivos vigentes en el interior del país.

La aplicación del doble mecanismo descrito —exención de las exportaciones y gravamen de las importaciones— se complementa con la desaparición de la Desgravación Fiscal a la Exportación y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, asegurando así la absoluta neutralidad del impuesto en las transacciones internacionales.

El proyecto de ley ha configurado el Impuesto sobre el Valor Añadido con una gran amplitud objetiva, gravando la totalidad de los procesos de producción o distribución de bienes y las prestaciones de servicios.

El ámbito de las exenciones queda notablemente reducido respecto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y adaptado plenamente a las directrices comunitarias, por lo que se puede considerar que el impuesto grava con genera-

lidad el sistema de producción, comercio y servicios en su conjunto.

La implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en Francia tuvo la finalidad de eliminar la doble imposición sobre los bienes de inversión producida por la aplicación de otras modalidades de imposición sobre el consumo. El citado impuesto no solamente hace desaparecer la referida discriminación negativa, sino que, además, constituye un importante estímulo financiero de la inversión mediante la admisión del derecho a deducir de forma inmediata la carga tributaria soportada en la adquisición de dichos bienes de inversión. De esta forma el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha convertido en un poderoso motor del desarrollo económico.

Al mismo tiempo dicho tributo está destinado a constituir un importante factor de promoción del empleo en España, toda vez que su gran capacidad de recaudación permitirá al Estado financiar una parte sustancial de los gastos de la Seguridad Social, haciendo posible la minoración de las aportaciones empresariales y la disminución consiguiente del coste del factor trabajo.

El Impuesto sobre el Valor Añadido al gravar con generalidad el consumo de bienes y servicios es un tributo capaz de proporcionar al Fisco una base importante y estable de ingresos públicos, permitiendo una mayor exactitud en el cálculo tanto del montante absoluto de tales ingresos como de la temporalización de los flujos recaudatorios, lo que puede suponer incluso un factor de ahorro en los costes de financiación de desajustes temporales entre los ingresos y los gastos públicos.

La instauración de un impuesto indirecto que grave el consumo con absoluta generalidad constituye un importante freno al consumo y, en consecuencia, actúa de forma indirecta como un incentivo al ahorro, a la inversión y a la creación de nuevos puestos de trabajo.

Otro de los aspectos positivos de esta modalidad tributaria es precisamente el de su eficacia en relación con la represión del fraude fiscal.

El impuesto grava únicamente el valor

añadido en cada fase de los procesos de producción y distribución, por lo cual, aunque los tipos impositivos sean altos, la cuota efectiva a satisfacer por los sujetos pasivos es moderada.

Desde otra perspectiva el régimen de deducciones interesa decisivamente al sujeto pasivo en la contabilización real de las adquisiciones por él efectuadas, reclamando al efecto las correspondientes facturas, que le permitirán efectuar las deducciones a que tiene derecho.

Parece oportuno, no obstante, tener muy presente que la disminución del fraude fiscal en dicho impuesto está decisivamente condicionada por tres factores fundamentales: la instrumentación de una Administración tributaria eficaz, dotada de medios materiales y personales adecuados, el establecimiento y regulación de determinadas obligaciones contables y de colaboración a cargo de los sujetos pasivos del impuesto, y, finalmente, la puesta en vigor de un régimen sancionador dotado de suficiente eficacia disuasoria.

El proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Consejo de Ministros el 74 de abril de 1978, estaba inspirado en las mismas líneas básicas que informan el presente proyecto de ley: la regulación de un impuesto tipo consumo, planteado con la máxima generalidad en su ámbito de aplicación (limitando en lo posible tanto los casos de exención como los regímenes especiales), y, finalmente, dotado de tipos impositivos uniformes.

La conjunción de tales características ofrece como resultado un tributo que, gravando sólo el consumo, resulta, no obstante, neutral tanto interna como externamente. Sin embargo, ante la perspectiva de largas negociaciones, su adaptación a las directrices de la CEE no fue completa.

El estado actual de las negociaciones para el ingreso de España en la CEE y los efectos positivos derivados de la vigencia de la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, determinan la oportunidad de acomodar totalmente el anterior proyecto de ley a las exigencias de nuestra incorporación a dicha Comunidad, ajustándolo a

los criterios normativos emanados del Consejo de las Comunidades Europeas sobre armonización de las legislaciones de los Estados miembros referentes a los tributos sobre la cifra de negocios.

El presente proyecto de ley se ajusta plenamente a las referidas directrices comunitarias, salvo excepciones muy concretas referentes a la agricultura, ganadería y pesca.

Características generales

El Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como lo configura el proyecto de ley, no difiere sustancialmente del que fue aprobado por el Gobierno el 14 de abril de 1978. Es un tributo multifásico que, sin discriminaciones y con absoluta generalidad, grava exclusivamente el consumo.

Es oportuno, no obstante, apuntar que la generalidad del tributo ha quedado ligeramente afectada por la introducción del sistema común de exenciones de la CEE.

El citado impuesto incide sobre la misma realidad económica afectada por los Impuestos Especiales, lo que supone una innovación radical respecto del sistema actualmente en vigor, en el que los productos cuya fabricación está gravada por los Impuestos Especiales gozan de exención por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La superposición de ambos tributos queda legalmente definida toda vez que ni siquiera se consideran deducibles las cuotas correspondientes a los Impuestos Especiales de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las mismas operaciones.

Aunque el tributo incide, en definitiva, sobre el consumidor, su funcionamiento supone el gravamen de todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios y la traslación del impuesto desde cada escalón al siguiente hasta llegar al consumidor final. En cada una de las fases únicamente es objeto de gravamen su contribución al valor final de los bienes o servicios consumidos.

El sistema de efectuar el gravamen del valor añadido en cada fase, aplicado en la

Comunidad Económica Europea e incorporado al proyecto de ley, es el denominado sistema de deducción de cuota sobre cuota.

Son objeto de gravamen la totalidad de las operaciones que se producen en cada fase, pero se concede a los sujetos pasivos el derecho a deducir las cuotas del impuesto que hubieran soportado en sus adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados.

Ambito objetivo

El ámbito objetivo de aplicación del impuesto se diseña en el proyecto de ley con caracteres de máxima amplitud: se someten a gravamen la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresas o profesionales y las importaciones de bienes.

En el sector de las actividades empresariales y profesionales se consideran operaciones gravadas no solamente las típicas y habituales del tráfico de las empresas o profesionales, sino también las ocasionales realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Coherentemente con el criterio indicado, están sujetas al impuesto la totalidad de las transmisiones de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

Apartándose del proyecto de ley de 14 de abril de 1978, no se incluyen dentro del ámbito del tributo las adquisiciones efectuadas por profesionales o empresas, cuando quien realiza la entrega de un bien o la prestación de un servicio carece de la condición de empresario o profesional, en coherencia con lo dispuesto en los tres primeros números del artículo 4.º de la Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los tributos establecidos sobre la cifra de negocios.

El número 3 del aludido artículo describe taxativamente los supuestos en que los Estados miembros de la referida Comunidad están facultados para sujetar a gravamen operaciones realizadas con carácter

ocasional por el transmitente que no tenga la condición de empresario o profesional, sin que sea factible generalizar el gravamen fuera de los límites concretos que se establecen en el mencionado precepto.

El ámbito de aplicación del tributo se extiende a todos los procesos económicos de producción o distribución de bienes y servicios, abarcando tanto a la fabricación, como al comercio al por mayor y menor, afectando tanto al sector agrícola, ganadero o pesquero como a la minería, industria y comercio.

El sector servicios queda claramente englobado dentro de las actividades sometidas a gravamen, incluso los servicios profesionales prestados por personas físicas, que en la actualidad están exentos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Aunque en principio solamente se sujetan a gravamen las operaciones empresariales o profesionales realizadas a título oneroso, también constituyen operaciones sujetas al impuesto las efectuadas a título gratuito realizadas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, cuando los bienes a que se refieren o sus elementos integrantes hayan originado el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido a favor del sujeto que realiza las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

Además de las realizadas por profesionales o empresas, el proyecto de ley sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido otras operaciones, con independencia de la naturaleza del sujeto que las realiza: las importaciones de bienes y la primera transmisión de edificaciones.

La sujeción al impuesto de las importaciones cualquiera que sea la condición del importador, es el procedimiento arbitrado en la CEE para hacer efectivo el principio de gravamen en el país de consumo de los bienes y se complementa con la exoneración absoluta de los mismos en el país de exportación.

El tratamiento fiscal de las exportaciones y las importaciones en la CEE será objeto de profundas modificaciones cuan-

do se logre el objetivo comunitario de supresión de las fronteras fiscales.

Las primeras transmisiones de edificaciones se someten a gravamen en todo caso, aunque se efectúen por quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, definiéndose la noción de edificación en un sentido muy amplio, acorde con la Sexta Directriz comunitaria y con los precedentes del Derecho comparado.

Ambito espacial

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava las operaciones realizadas en territorio español.

El artículo 2.º del proyecto de ley hace posible la existencia en España de regímenes tributarios especiales por razones geográficas, compatibles con los Tratados y Convenios internacionales suscritos por el Gobierno español, que se regularán por normas especiales del rango adecuado, las cuales determinarán, en su caso, las reglas aplicables a las transacciones que se produzcan entre los territorios españoles con regímenes tributarios diferentes.

El hecho imponible

La doctrina y el Derecho comparado clasifican las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tres grandes categorías: entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones.

El proyecto de ley ha reducido el ámbito del concepto de entrega adaptándolo al artículo 5.º de la Sexta Directriz comunitaria, limitándolo a la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, cualquiera que sea el título jurídico que fundamente la operación. Se consideran entregas sujetas a gravamen las aportaciones no dinerarias a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquélla, así como la transmisión de bienes en virtud de expropiación forzosa.

Las ejecuciones de obra con aportación

de materiales, la constitución y transmisión de derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles y las entregas de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta, se conceptúan igualmente como entregas atendiendo más a su contenido económico que a la configuración jurídica de las operaciones descritas.

Las transmisiones de bienes efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta, cuando el comisionista actúa en nombre propio, tienen también la consideración fiscal de entregas, sin que el comisionista pueda ser considerado como un mero prestador de servicios. La apariencia jurídica tiene en este caso una trascendencia notoriamente relevante.

Finalmente, el proyecto de ley asimila a las entregas de bienes el autoconsumo, limitándolo al denominado por la doctrina autoconsumo externo, es decir, la afectación de los bienes del patrimonio empresarial al consumo del sujeto pasivo, o la cesión gratuita de los mismos, siempre que tales bienes o sus elementos integrantes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de los mismos.

La noción de prestación de servicios tiene un carácter residual. Se considera prestación de servicios toda operación realizada por empresarios o profesionales que no tenga la consideración de entrega de bienes. Se trata de un concepto muy amplio que incluye la totalidad de operaciones que no se refieran directamente a bienes corporales, los servicios profesionales, los arrendamientos y demás cesiones de uso, las cesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial, las obligaciones de no hacer y las abstenciones, las ejecuciones de obra sin aportación de materiales por el empresario, los préstamos y créditos, los arrendamientos financieros y el denominado autoconsumo de servicios.

A los efectos de este impuesto se consideran importaciones sujetas a gravamen las entradas de bienes en territorio español, cualquiera que sea el fin a que se

destinen y la condición del exportador. El concepto de importación es perfectamente coherente con la normativa aduanera.

Operaciones no sujetas al impuesto

La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional comporta las notas de habitualidad e independencia en el ejercicio de actividades de contenido económico, así como la circunstancia de que la operación gravada se realice en territorio español.

No están sujetas al impuesto las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por quienes no desarrollan actividades empresariales o profesionales, salvo los supuestos de primera venta de edificaciones que, excepcionalmente, constituyen operaciones gravadas.

Por faltarles el requisito de independencia que califica a las operaciones empresariales o profesionales realizadas por cuenta propia, quedan fuera del ámbito objetivo del impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas.

No se consideran realizados en España ni, en consecuencia, sujetos al impuesto, los transportes internacionales en la parte de trayecto de los mismos realizado fuera del territorio español.

Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago y las entregas de bienes a quienes han de realizar obras sobre los mismos son actos necesarios para la ejecución de operaciones sujetas a gravamen, que no deben tributar aisladamente.

En aplicación del artículo 4.º, número 5, de la Sexta Directriz comunitaria, no se consideran sujetos al impuesto las operaciones efectuadas en régimen de Derecho público por el Estado y demás Entes públicos. Sin embargo, las citadas entidades quedarán sujetas al impuesto en todo caso si realizan operaciones o actividades en concurrencia con otros sujetos pasivos, cuando la no tributación pudiera ocasionar

distorsiones en la libre competencia.

Finalmente, se incorporan al proyecto otros supuestos de no sujeción referentes a transmisiones efectuadas a título lucrativo que responden a un fundamento de equidad y a la oportunidad de disminuir la presión fiscal indirecta: transmisiones globales de empresas efectuadas a título lucrativo y las entregas de muestras gratuitas o de objetos de escaso valor.

Exenciones

La naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido es refractaria al establecimiento de exenciones que perturban su funcionamiento y hacen precisa la introducción del mecanismo de la prorrata. De otra parte, hay que tener en cuenta que las exenciones sólo minoran la carga soportada por el consumidor cuando se producen en la fase inmediata al consumo, ya que en los demás casos la propia mecánica del impuesto recupera el montante de la carga tributaria no soportada anteriormente y la hace recaer sobre el consumidor final.

Ello, no obstante, las directrices de la Comunidad Económica Europea han establecido una lista común de exenciones tributarias de aplicación en todos los países comunitarios. La regulación del régimen de exenciones queda así rígidamente determinada sin que los Estados miembros puedan introducir nuevas exenciones o suprimir otras diferentes de las previstas en la normativa de general aplicación.

Las exenciones aludidas no responden a criterios lógicos y coherentes, sino que, en muchos casos, son consecuencia de acuerdos entre los países comunitarios que dan cauce a criterios particulares.

En consecuencia, se han incorporado al texto del proyecto las exenciones establecidas en el título X de la Sexta Directriz (artículos 13, 14, 15 y 16 de la misma).

De acuerdo con ello se regulan cuatro clases de exenciones: en operaciones interiores, en las importaciones, en las exportaciones y operaciones asimiladas y las correspondientes a otros regímenes aduaneros.

Las exenciones en operaciones interiores tienen un fundamento diverso: razones de interés público (sanitarias, seguridad y asistencia social, educación, cultura, servicios postales), motivaciones de carácter económico-político (arrendamiento de inmuebles, seguros, operaciones financieras) o criterios de técnica tributaria (juegos de azar, entregas de edificaciones usadas o de terrenos no edificables).

La normativa comunitaria condiciona también el régimen de exenciones a la importación.

En consecuencia, se declaran exentas las importaciones definitivas de bienes cuya entrega en el interior del territorio español goce de exención, con lo que se hace posible uno de los objetivos fundamentales de la CEE: garantizar la libre competencia en el área comunitaria.

Las peculiaridades de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal y admisión temporal se respetan sustancialmente con el reconocimiento de las exenciones pertinentes.

Las franquicias arancelarias extensibles al Impuesto sobre el Valor Añadido determinan el correspondiente beneficio fiscal respecto de este impuesto, que se aplicará también en los supuestos de reimportación de bienes no transformados en el extranjero, efectuada por quien los exportó. Por el contrario, si los bienes que se reimportan han sido objeto de transformación en el extranjero, la exención únicamente resulta procedente cuando la citada operación está gravada en un país comunitario extranjero sin derecho a la deducción o desgravación, evitándose de esta forma un claro supuesto de doble imposición.

La Sexta Directriz mencionada condiciona la exención de las importaciones de productos de pesca marítima a la circunstancia de que la importación de los mismos se haga por vía marítima, en puertos. El proyecto de ley omite dicho requisito con vistas a una futura negociación con la CEE y atendiendo a las peculiaridades de la industria española.

Con el fin de evitar la doble imposición de las mismas operaciones se declaran

exentos los servicios incluidos en la base imponible de las importaciones.

Aunque en el momento presente no resulta de aplicación obligatoria la Proposición de Directriz de 23 de febrero de 1980, referente al régimen comunitario aplicable en lo relativo a los productos de avituallamiento de buques y aeronaves en trayecto internacional, ha parecido conveniente incorporar los principios básicos en ella contenidos.

Finalmente, cabe aludir a la inclusión de otras exenciones a la importación derivadas de usos y acuerdos internacionales, así como la referente al oro importado por el Banco de España.

La consecución del objetivo comunitario, libre circulación de bienes sin distorsiones a la competencia, se instrumenta en la CEE, en tanto tiene lugar la supresión de fronteras fiscales, mediante una exoneración absoluta a las exportaciones y operaciones asimiladas, con derecho a obtener la deducción o, en su caso, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes exportados o utilizados en la obtención de éstos.

El gravamen de los bienes se produce en el país donde los mismos se consumen y es en este país donde el Derecho comunitario asegura la igualdad de tratamiento fiscal de todos los productos, cualquiera que sea el origen, interior o de importación, de los mismos.

Siguiendo las orientaciones comunitarias, el proyecto de ley amplía los esquemas tradicionales del concepto de exportación. Se consideran exportaciones las entregas de bienes expedidos o transportados al extranjero bien por el transmitente, bien por el adquirente cuando este último no esté establecido en España.

Se asimilan a las exportaciones a los efectos del disfrute de análogo beneficio fiscal, determinadas operaciones relacionadas con el comercio exterior, tales como las prestaciones de servicios sobre bienes muebles que inmediatamente han de ser exportados, las realizadas por intermediarios que intervengan en operaciones efectuadas en el extranjero o en exportaciones u operaciones asimiladas y, en general, las

que no habiendo sido previstas en el artículo 8.º del proyecto de ley, estén directamente relacionadas con exportaciones o con determinadas importaciones de bienes.

Por su naturaleza específica se asimilan a las exportaciones las operaciones relacionadas con la construcción y funcionamiento de los buques y aronaves dedicados al tráfico internacional.

La exención de las importaciones de oro efectuadas por el Banco de España se completa, para no producir distorsiones en el mercado, con una exención absoluta a las entregas interiores de oro al citado Banco.

Se asimilan también a las exportaciones determinadas operaciones realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y otras establecidas en Convenios internacionales.

Las exenciones en los regímenes aduaneros especiales están condicionadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Sexta Directriz comunitaria, a que los bienes afectados no sean utilizados ni consumidos mientras permanezcan en el régimen especial.

Lugar de realización del hecho imponible

La delimitación espacial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por el artículo 2.º del Proyecto de Ley, al disponer que el citado Impuesto se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los Tratados internacionales, hace necesario determinar concretamente el lugar de realización del hecho imponible. La futura incorporación de España a la CEE y la conveniencia de evitar la existencia de supuestos de doble imposición o de no tributación exigen una plena concordancia entre los criterios normativos del Proyecto de Ley y los que rigen en la citada Comunidad.

Las entregas de bienes muebles se consideran realizadas en el lugar de su puesta a disposición del adquirente, salvo cuando los bienes sean objeto de expedición o

transporte, en que se entenderá realizada la entrega en el lugar de partida, y los supuestos en que los bienes que se entreguen sean objeto de instalación o montaje, en los que prevalecerá el lugar de instalación.

Tratándose de bienes inmuebles las entregas se entenderán realizadas donde radicquen dichos bienes.

Las prestaciones de servicios se consideran realizadas por regla general en el lugar de establecimiento de quien los presta. Excepcionalmente prevalecen el lugar de prestación efectiva del mismo o el de establecimiento del destinatario del servicio.

El sujeto pasivo

Los sujetos pasivos obligados al pago del Impuesto son ordinariamente las personas físicas o jurídicas que realizan con independencia las operaciones gravadas: entregas de bienes, prestaciones de servicios o importaciones de bienes.

Excepcionalmente, con el fin de asegurar la efectiva exacción del tributo, serán sujetos pasivos las personas para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando quienes efectúen las mismas no estén establecidos en España y no hayan nombrado un representante legal.

La peculiar mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido, el elevado montante de sus tipos impositivos y la experiencia extranjera de funcionamiento del tributo, aconsejan la oportunidad de arbitrar medidas especiales encaminadas a dificultar el fraude fiscal. En este sentido, se ha considerado conveniente incorporar al Proyecto de Ley un supuesto de responsabilidad solidaria análogo al regulado en el artículo 6.º, 3, del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo para los supuestos de adquisiciones de bienes o servicios sin los correspondientes justificantes documentales.

El Proyecto de Ley consagra igualmente el principio de repercusión obligatoria del Impuesto, si bien la determinación de la forma en que deberá efectuarse la misma se deja a las correspondientes normas re-

glamentarias, con el fin de no imponer un mecanismo rígido o falta de flexibilidad que pudiera dificultar la aplicación práctica del tributo, aumentando innecesariamente la llamada presión fiscal indirecta.

La base imponible

La decisión del Consejo de la CEE, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución progresiva de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de la Comunidad citada, entre los que tienen una relevancia especial los obtenidos por la aplicación de un porcentaje sobre la base del IVA determinada de manera uniforme según reglas emanadas de la propia Comunidad Económica Europea, condiciona de forma decisiva las normas internas de los países que la integran.

El Proyecto de Ley se adapta estrictamente a los criterios normativos de la Sexta Directriz del Consejo de 17 de mayo de 1977, ya incorporados en lo sustancial a nuestra imposición indirecta por la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta. Son trascendentes, no obstante, las modificaciones introducidas, impuestas por la finalidad de armonización con la normativa comunitaria que inspira el Proyecto de Ley.

Según el artículo 11 de la Sexta Directriz, en las entregas de bienes o en las prestaciones de servicios, la base imponible está constituida por la contraprestación total efectiva, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, se incluye en la referida base el importe de los demás tributos que recaigan sobre las mismas operaciones, incluidos los Impuestos Especiales, y se dispone la modificación de la base imponible cuando por resolución firme, o con arreglo a Derecho o a los usos del comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se reduzca el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

También se han adaptado íntegramente a las Directrices comunitarias las normas de regulación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo.

De los dos criterios posibles para la fijación de la base imponible en las importaciones de bienes, la contraprestación real y efectiva o el objetivo (valor en Aduana de los bienes importados), el Proyecto de Ley ha optado decididamente por el mencionado en último lugar, más coherente con las normas actualmente en vigor. En todo caso, integran la base imponible en las importaciones de bienes los gastos accesorios y complementarios y los tributos devengados con ocasión de las citadas operaciones y se deducirán de la misma los descuentos por pronto pago y demás que figuren separadamente en factura.

Determinación de la base imponible

La especial naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido y su indudable importancia económica, hacen preciso arbitrar procedimientos de determinación de la base imponible que garanticen su adecuación a la realidad.

Con esta finalidad se establece que la base imponible se estimará por el procedimiento de estimación directa, sin más excepciones que las expresamente establecidas.

Entre ellas destaca por su relevancia el procedimiento de estimación objetiva singular que se utilizará para determinar las bases imponibles de las pequeñas empresas a las que resulte aplicable el régimen especial simplificado regulado en el Proyecto de Ley.

Los órganos gestores competentes podrán fijar la base imponible cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o no atiendan los requerimientos de la Administración tributaria para que sean presentadas las declaraciones-liquidaciones.

Devengo del Impuesto

La determinación del momento del devengo tiene en este Impuesto una relevan-

cia notoria por cuanto determina no solamente el nacimiento de la obligación de contribuir, sino también la posibilidad de que por el destinatario de la operación se ejercite el derecho a deducir las cuotas tributarias repercutidas.

Por regla general se produce el devengo en el momento en que se realicen las operaciones gravadas, si bien, en las operaciones de tracto sucesivo, se devengará el Impuesto en el momento en que se produzca cada una de las prestaciones parciales.

Ello no obstante, con el fin de adecuar el Proyecto de Ley a los criterios normativos en vigor en el Mercado Común Europeo, se dispone el devengo anticipado del tributo en los casos en que las operaciones sujetas a gravamen originen pagos anteriores a las entregas de los bienes o prestaciones de los servicios y, correlativamente, en los arrendamientos de bienes con opción de compra y demás operaciones a plazo o con pago aplazado, el devengo del Impuesto se producirá a medida que sean exigibles los pagos correspondientes.

Tipo impositivo

El Impuesto sobre el Valor Añadido, además de ser medio para recaudar ingresos públicos, constituye un instrumento de política económica de singular eficacia. La determinación de los tipos impositivos del citado tributo debe responder a los criterios de política económica vigentes en cada momento.

El Proyecto no determina la fecha de entrada en vigor de la futura Ley. Los tipos impositivos que se establecen tienen un carácter provisional, en función de las actuales circunstancias socioeconómicas. En el período comprendido entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1984, el Gobierno propondrá a las Cortes Generales para su aprobación la fecha de entrada en vigor de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y las demás adaptaciones que se estimen necesarias, incluso en los tipos impositivos, en función de las circunstancias económicas de aquel momento.

La proliferación excesiva de tipos impositivos dificulta notoriamente el funcionamiento de un tributo que, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, es eminentemente formal, pues obligaría a instrumentar una organización compleja que permita distinguir en cada factura las bases y cuotas correspondientes a las operaciones gravadas según los tipos impositivos aplicables, lo cual resultaría especialmente costoso para determinadas empresas, en particular los establecimientos minoristas, contribuyendo en forma patente a incrementar la presión fiscal indirecta. Por ello, la generalidad de los países que tienen implantado el Impuesto sobre el Valor Añadido han ido reduciendo progresivamente el número de tipos impositivos en vigor, siendo la tendencia general en la CEE la reducción de la variedad a únicamente dos o tres tipos impositivos.

El Proyecto de Ley se ajusta a las orientaciones descritas, plasmadas en las normas y resoluciones comunitarias, y reduce los posibles tipos impositivos a tres categorías: el ordinario, que se fija en el 11 por ciento; el reducido, 4 por ciento, aplicable a los bienes y servicios de carácter social, y el incrementado, 22 por ciento, correspondiendo a las operaciones referentes a consumos de carácter suntuario.

Se consideran bienes y servicios de carácter social una gran parte de productos agrícolas, las viviendas de protección oficial, los libros, la prensa, los servicios de enseñanza y los de hostelería de carácter social. Los citados bienes y servicios, por regla general, gozan de exención por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas actualmente vigente.

La selección de los bienes de consumo suntuario ha sido efectuada a partir de ciertos criterios en vigor en el Impuesto sobre el Lujo. Ello no obstante no se han considerado bienes de carácter suntuario los electrodomésticos, aparatos de iluminación, objetos de adorno y otros de relevancia cultural (objetos artísticos, discos, etc.).

La necesidad de armonizar nuestra legislación con la comunitaria ha llevado a fijar el tipo reducido en un montante adecuado que permita ordinariamente la de-

ducción de las cuotas impositivas del Impuesto soportado en la fase anterior, prescindiendo del llamado tipo cero.

Deducciones

La configuración del régimen de las deducciones en el IVA puede afectar en gran medida a la libre competencia en el área comunitaria en la que nuestro país se insertará en un plazo no muy lejano. De aquí que el Proyecto de Ley haya optado por el sistema de deducciones en la cuota.

La determinación de las cuotas deducibles responde a criterios de gran amplitud y generalidad. Para que el derecho a deducción resulte procedente es necesario que los bienes o servicios adquiridos o importados que lo justifican estén relacionados con la actividad sujeta a gravamen. Además, y con el fin de evitar posibles actuaciones fraudulentas, no se admite la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de carácter suntuario que no constituyan el objeto de la actividad propia del empresario o profesional. Finalmente, aplicando criterios en vigor en la Comunidad Económica Europea, se establece que las cuotas deducibles lo serán en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación originen el derecho a la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto, en exportaciones y operaciones legalmente asimiladas o en otras específicamente enumeradas en el Texto legal.

Cuando los bienes o servicios adquiridos o, en su caso, importados por el sujeto pasivo se utilizan sólo en parte en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción, ésta deberá referirse únicamente a la parte del Impuesto satisfecho por la adquisición de bienes o servicios que se destinen real y efectivamente a la realización de operaciones que dan derecho a la deducción, criterio que se consagra en el artículo 28 del Proyecto bajo la rúbrica "prorrata especial". Ello no obstante la aplicación estricta de la citada regla puede ser difícil en la práctica y supondrá para los

sujetos afectados la obligación de llevar en debida forma una contabilidad adecuada. Por ello, se relega la aplicación de la prorrata especial a los casos en que el sujeto pasivo ejercite la correspondiente opción, o bien a los supuestos, legalmente tasados, en que la Administración lo exija del interesado.

Ordinariamente será de aplicación la prorrata general, conforme a la cual la deducción se referirá sólo a la parte del Impuesto correspondiente al porcentaje que las operaciones que dan derecho a la deducción representan respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo.

El derecho a la deducción deberá ejercitarse en forma inmediata y, si ello no fuese posible por la limitación de las cuotas devengadas, en el período impositivo más próximo posible, caducando el citado derecho cuando el titular no lo hubiere ejercitado.

La regla de deducción inmediata, aplicando la prorrata en vigor en el ejercicio de su adquisición, afecta también a los bienes de inversión, a pesar de ser susceptibles de utilización continuada y de amortización durante varios ejercicios. Sin embargo, la citada norma puede dar origen a enriquecimientos o perjuicios injustificados para el sujeto pasivo en los casos en que la prorrata aplicable en los años sucesivos al de adquisición de los bienes experimente variaciones sustanciales. Para corregir tal deficiencia, siguiendo las orientaciones de la Sexta Directriz comunitaria, se establece un procedimiento de regularización durante los cuatro años siguientes al de la adquisición, aplicable en los casos en que la variación en la prorrata definitiva de cada uno de ellos respecto de la del año de adquisición sea superior a cinco puntos porcentuales.

Devoluciones

Aunque no es de aplicación la llamada regla de "butoir", o de tope, limitaciones administrativas y criterios de prudencia aconsejan demorar en un plazo de dos años la posibilidad del ejercicio del dere-

cho a la devolución de las cuotas repercutidas que no hayan podido ser deducidas por el procedimiento ordinario a causa de la insuficiencia de las cuotas devengadas. El indicado plazo de dos años podrá ser minorado por futuras normas de rango adecuado cuando el grado de perfeccionamiento de la Administración tributaria lo haga posible.

La conveniencia de facilitar el proceso exportador, de vital importancia para el progreso económico español, determina el reconocimiento del derecho a la devolución inmediata de las cuotas deducibles correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios utilizados directa o indirectamente en la actividad exportadora, salvo la posibilidad de optar por la deducción en estos casos.

El derecho a la devolución caduca en el plazo de tres años contados a partir del momento en que pudo ejercitarse, plazo cuyo término coincidirá ordinariamente con el de la prescripción del Impuesto.

Con el fin de evitar la doble imposición, en aplicación de la Octava Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas sobre armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre cifra de negocios de 6 de diciembre de 1979, se regula un procedimiento especial de devolución inmediata del impuesto, destinado a evitar que un sujeto pasivo no establecido en España soporte definitivamente las cuotas impositivas satisfechas o soportadas por repercusión con ocasión de las prestaciones de servicios o de las entregas de bienes muebles que le hayan sido efectuadas en territorio español o, en su caso, las que haya satisfecho en las importaciones de bienes.

Regímenes especiales

El Impuesto sobre el Valor Añadido, por su amplia generalidad, determina la conveniencia de establecer regímenes tributarios especiales para empresas o sectores determinados. La proliferación y diversidad de los regímenes especiales vigentes en los distintos países constituye un fac-

tor potencial de falseamiento de la libre competencia que determinó la conveniencia de una regulación comunitaria específica cuyas orientaciones no siempre han sido incorporadas a las legislaciones de los Estados miembros.

De acuerdo con los principios inspiradores de las Directrices comunitarias se regulan tres modalidades de regímenes especiales: pequeñas empresas, agricultura y agencias de viajes, prescindiendo del llamado régimen especial de bienes usados aún no perfilado por las normas comunitarias.

Como regímenes especiales para pequeñas empresas se instrumentan el régimen de franquicia o exención total del tributo, aplicable a empresarios o profesionales cuya cifra de negocios anual no exceda de un millón de pesetas, y el régimen simplificado de estimación objetiva singular de las bases imponibles, que afectará a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el mismo período de tiempo no exceda de 50 millones de pesetas, salvo que opten por la aplicación del régimen ordinario.

Los regímenes especiales de las pequeñas empresas no son aplicables a las personas jurídicas, cuyo grado de organización contable y registral los hace innecesarios.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca es de aplicación a las empresas que realicen actividades agrícolas (incluida la silvicultura), ganaderas o pesqueras en agua dulce o en criaderos de moluscos, crustáceos o piscifactorías, siempre que no sometan a los productos obtenidos a procesos de transformación de carácter industrial. Aunque las Directrices comunitarias limitan el régimen especial en lo referente a la ganadería, condicionándola a su vinculación con la explotación del suelo, ha parecido oportuno prescindir de la indicada limitación, sin perjuicio de la correspondiente actuación en el marco de las negociaciones para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea.

Los sujetos a los que resulte aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no estarán sometidos, en

lo que concierne al ejercicio de estas actividades, a las obligaciones materiales o formales establecidas en la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, no resultando obligados a efectuar la liquidación o el pago de este tributo, y tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto que les hayan sido repercutidas en la adquisición de los bienes o en los servicios que se les presten.

El régimen especial de las agencias de viajes consiste esencialmente en la modificación del sistema de deducciones, sustituyendo el régimen general de deducción en la cuota por el excepcional de deducción en la base.

Gestión del Impuesto

La liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de bienes y prestaciones de servicios deberá efectuarse por autoliquidación del propio sujeto pasivo.

Dicho sistema ha acreditado su eficacia práctica no sólo en la experiencia española de gestión de los impuestos sobre la cifra de negocios, sino también en la casi totalidad de los países donde están en vigor impuestos indirectos sobre el valor añadido.

En los casos de estimación objetiva singular la liquidación y el pago del Impuesto se ajustará a las normas reglamentarias pertinentes.

La peculiaridad del gravamen en las operaciones de importación y la conveniencia de asegurar el control de las mismas, determinan la oportunidad de que la liquidación del Impuesto se efectúe en todo caso por las Aduanas.

Obligaciones de los sujetos pasivos

Tanto los estudios doctrinales como los datos de la experiencia práctica condicionan el buen funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido a la existencia de una infraestructura administrativa de la

Hacienda Pública suficientemente amplia y eficiente que asegure la gestión del tributo. El buen funcionamiento de la Administración tributaria, la utilización eficaz de los modernos medios informáticos en la gestión del Impuesto, suponen un mayor grado de colaboración de los administrados y el establecimiento de obligaciones a cargo de los sujetos pasivos que permitirán el adecuado control del tributo.

Instrumento básico para la aplicación de los procedimientos informáticos a la gestión e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido es la elaboración y el mantenimiento de un registro general de todos los sujetos pasivos que permitirá además efectuar los oportunos requerimientos para la presentación de declaraciones a los sujetos pasivos que omitan el cumplimiento del referido deber fiscal.

El impulso necesario para asegurar el buen funcionamiento de dicho registro es responsabilidad principal de la Hacienda Pública, pero resulta imprescindible la colaboración de los propios sujetos pasivos mediante la presentación de declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese en las actividades que determinan su sujeción al Impuesto.

Con independencia de ello, los contribuyentes deben llevar en debida forma y conservar durante el período de prescripción del Impuesto una contabilidad suficientemente detallada para permitir la correcta aplicación del mismo y su comprobación

A estos efectos se determinan con precisión los libros y documentos contables que deberán expedir y conservar los sujetos pasivos, sin perjuicio de las posibles adaptaciones a sectores empresariales o profesionales determinados cuando el cumplimiento del régimen general pudiera perturbar la organización contable o administrativa de los empresarios o profesionales.

En cumplimiento de las orientaciones comunitarias y por su evidente trascendencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se regula la obligación de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el ámbito de sus actividades empresariales o por la Administración.

profesionales, y de la conservación del duplicado de las mismas.

En último lugar, ha parecido oportuno potenciar y perfeccionar la obligación de presentación anual de relaciones de clientes y proveedores, que tan trascendental papel vienen desempeñando como factor disuasorio del fraude fiscal. Para asegurar la veracidad de las referidas declaraciones se instrumenta un régimen de sanciones coherente con la trascendencia de las falsedades u omisiones voluntarias de los datos consignados en ellas.

Liquidación provisional de oficio

En los casos en que el sujeto pasivo incumpla el deber de presentar la liquidación-declaración y no atienda a los correspondientes requerimientos de la Administración tributaria, se instrumenta un procedimiento específico de actuación, la liquidación provisional de oficio, que ha demostrado su eficacia en muchos países de la Comunidad Económica Europea.

Infracciones y sanciones

El Impuesto sobre el Valor Añadido, por su propia mecánica de funcionamiento y el juego de los intereses contrapuestos, presenta una especial resistencia al fraude fiscal. Ello no obstante la eficacia del citado Impuesto está condicionada según se indicó anteriormente por la instrumentación adecuada de tres factores básicos: una Administración tributaria eficiente y dotada de los medios adecuados, el establecimiento de determinadas obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y un régimen de sanciones coherente con las especiales modalidades del fraude fiscal en este tributo. Las deficiencias en alguno de los tres factores mencionados pueden potenciar el fraude fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido y hacer posible el desenvolvimiento de formas específicas de fraude que, por la mecánica de funcionamiento del citado tributo, no suelen agotarse en fraudes individuales, sino que se instru-

mentan mediante la colaboración de los clientes y proveedores del defraudador, lo que se traduce en una dinámica de defraudación en cadena que afecta negativamente al funcionamiento no sólo de los impuestos indirectos, sino también de los impuestos directos.

Es preciso, pues, arbitrar un sistema de sanciones adecuado a la trascendencia de las infracciones tributarias que se trate de corregir, teniendo además en cuenta el estímulo al fraude que representan los elevados tipos impositivos del Impuesto.

Por ello, se sancionan en la cuantía máxima prevista por la Ley General Tributaria las infracciones de omisión y defraudación cometidas por sujetos pasivos cuya contabilidad registre anomalías sustanciales.

El incumplimiento de los deberes de colaboración a cargo del sujeto pasivo se sanciona en forma coherente con la gravedad y trascendencia de las respectivas infracciones.

Constituyen infracciones, objeto de sanciones específicas, la falta de presentación o, en su caso, la presentación fuera de plazo de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o extinción de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto, las inexactitudes en las referidas declaraciones, así como las omisiones o inexactitudes en las relaciones de clientes y proveedores.

Por último, se concretan algunas modalidades de conductas fraudulentas especialmente relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido y su peculiar mecánica de funcionamiento; la repercusión indebida del Impuesto y la expedición, entrega o venta de facturas con el exclusivo objeto de facilitar a terceros la deducción impropia del mismo. En estos casos, la sanción que se establece es independiente de la que pudiera resultar procedente, en su caso, por aplicación de normas jurídicas penales.

Suspensión del ingreso

La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los exportado-

res prevista en el artículo 30 del Proyecto de Ley, está condicionada al cumplimiento de los trámites de procedimiento necesarios para garantizar la efectividad del derecho, evitando posibles devoluciones indebidas. Todo ello comporta el incremento de los costes financieros a cargo del exportador. Con el fin de superar tal deficiencia algunos países de la CEE han establecido legalmente, en favor de los exportadores habituales, un sistema de adquisición de bienes para exportación con suspensión de la obligación de pago del Impuesto.

La experiencia de otros países no ha sido positiva debido, de una parte, al coste administrativo de los controles de tales operaciones y, de otra, a la multiplicación de los fraudes, en algunos casos de gran importancia. Por ello parece aconsejable reducir en lo posible la utilización del sistema de adquisición de bienes para la exportación con suspensión del pago del IVA, limitando su aplicación a los casos en que el Gobierno lo estime conveniente atendiendo a la situación del sector exportador.

Criterios prácticos y de homologación con las normas comunitarias (Proposición de Directriz del Consejo CEE de 23 de enero de 1980) determinan la oportunidad de reconocer el derecho a la suspensión del pago del Impuesto en los casos de importación de productos de avituallamiento que se mantengan bajo control aduanero en los buques o aeronaves que se especifican.

Régimen transitorio

La transición de un tributo indirecto tipo cascada, como es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a un tributo establecido sobre el valor añadido, constituye uno de los aspectos más delicados de la implantación del nuevo Impuesto, por los posibles efectos inflacionistas de la misma.

En consecuencia, con independencia de otras medidas que puedan adoptarse al respecto y que vendrán determinadas por las circunstancias socioeconómicas del mo-

mento de implantación, el Proyecto de Ley ha previsto la devolución de las cuotas soportadas por repercusión en las adquisiciones o importaciones de materias primas, productos semielaborados o mercaderías en poder de los sujetos pasivos del Impuesto en la fecha en que se produzca su entrada en vigor, correspondientes a los conceptos tributarios absorbidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La dificultad de fijar con precisión la carga tributaria imputable al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas ha determinado la opción por un sistema de fácil aplicación: el reembolso de las cuotas soportadas por repercusión durante los cuatro meses anteriores a dicha entrada en vigor.

Con el fin de evitar una disminución acusada en las adquisiciones de bienes de inversión durante los años inmediatamente anteriores a la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, consecuencia de las expectativas de un régimen de deducciones especialmente favorable a las adquisiciones de esta clase de bienes, se establece un sistema específico de deducción de las cuotas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y del de Compensación de Gravámenes Interiores ingresados o soportados por repercusión en las referidas adquisiciones efectuadas durante los cuatro años anteriores a la entrada en vigor del Impuesto.

Disposiciones finales

El Proyecto de Ley no determina la fecha de entrada en vigor del nuevo Impuesto, condicionada por circunstancias económicas diversas y por las negociaciones para la adhesión de España a la CEE, pero fija un plazo para que el Gobierno proponga a las Cortes dicha fecha y las demás adaptaciones que se estimen necesarias en función de las circunstancias económicas de aquel momento, tanto en la propia Ley reguladora del Impuesto como en la normativa de los demás tributos indirectos afectados por la misma.

En su virtud, el Gobierno, a propuesta

del Ministerio de Hacienda, en sesión del día 5 de junio de 1981, acordó:

Primero: Retirar de las Cortes Generales el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Gobierno el 14 de abril de 1978.

Segundo: Someter a deliberación de las Cortes Generales el siguiente

PROYECTO DE LEY

CAPITULO I

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1.º

Naturaleza del Impuesto

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo general de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y se exige con ocasión de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tengan lugar en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, así como en las importaciones de bienes.

Artículo 2.º

Ambito espacial

1. El Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los Tratados o Convenios Internacionales.

CAPITULO II

El hecho imponible

Artículo 3.º

Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto:

a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, incluido el autoconsumo,

realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las importaciones de bienes.

2. Están sujetas en todo caso:

a) La primera transmisión de edificaciones, ya se haga en bloque o separadamente por viviendas o locales.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá:

1.º Que son edificaciones no sólo las viviendas, locales o edificios urbanos, sino todas las construcciones efectuadas tanto en el suelo como en el subsuelo, incluso los terrenos urbanizados.

2.º Que es primera transmisión la que tenga lugar antes de su ocupación o utilización por el promotor o un arrendatario. A estos efectos no se considerará ocupación o utilización la que tenga una duración inferior a dos años.

b) La transmisión de la totalidad o de parte de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

3. La sujeción al Impuesto se produce cualesquiera que sean los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Artículo 4.º

Concepto de entrega

1. Se entiende por entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal.

A estos efectos tendrán la consideración de bienes corporales la energía eléctrica, el gas, el calor, el frío y otros análogos.

2. Igualmente se consideran entregas:

a) El autoconsumo de bienes. A los efectos de lo dispuesto en esta ley se considerará autoconsumo de bienes la transferencia por un sujeto pasivo de bienes de su empresa a su patrimonio personal o al consumo propio, o la cesión gratuita de los mismos a sus empleados, a un tercero o, en general, para fines ajenos a la empre-

sa, siempre que tales bienes o los elementos que los componen hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La constitución y transmisión de derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre los bienes inmuebles.

c) Las ejecuciones de obra con aportación de materiales por el empresario.

d) Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de los elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

e) La transmisión de bienes en virtud de expropiación forzosa.

f) Las entregas de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta o de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio.

g) La transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o venta cuando el comisionista actúe en nombre propio.

3. Las transmisiones a título gratuito gravadas por este Impuesto tributarán también, si procediere, por el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.

Artículo 5.º

Concepto de prestación de servicios

1. A los efectos de esta ley se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al Impuesto que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo anterior.

2. En particular se consideran prestaciones de servicios, entre otras:

a) El ejercicio de una profesión, arte u oficio, y, en general, toda actividad que tenga por objeto el trabajo.

b) Los arrendamientos de bienes, nego-

cios o empresas con o sin opción de compra.

c) Las cesiones de uso y disfrute de bienes muebles.

d) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

e) Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, siempre que se realicen mediante precio, aunque sean ocasionales.

f) Las ejecuciones de obra sin aportación de materiales por el empresario.

g) Los traspasos de locales de negocio.

3. Igualmente se considerarán prestaciones de servicios:

a) El autoconsumo de servicios. A estos efectos se considera autoconsumo de servicios:

1.º La aplicación total o parcial al uso privado del sujeto pasivo contribuyente, de sus empleados o, en general, para fines ajenos a la empresa, de bienes afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que tales bienes, o los elementos que los componen, hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.º Las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o las de su personal y, en general, para fines ajenos a la empresa.

b) Los préstamos y créditos.

c) Las realizadas por cuenta de terceros, cuando quien presta los servicios actúa en nombre propio.

Artículo 6.º

Importación de bienes

A los efectos de este Impuesto se define la importación como la entrada de bienes en territorio nacional, cualquiera que sea

el fin a que se destinen y la condición del importador.

Artículo 7.º

Operaciones no sujetas

No están sujetas al Impuesto:

1. Las entregas o transmisiones globales de empresas efectuadas a título lucrativo entre personas físicas, siempre que como consecuencia de la transmisión no se haya producido una desafectación de todos o parte de los bienes transmitidos del patrimonio empresarial o profesional a que estaban afectados.

2. Las transmisiones de toda clase de terrenos y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones siempre que, en ambos casos, no se efectúen por profesionales o empresas.

3. Las entregas de bienes a quienes han de ejecutar obras sobre los mismos, sin pérdida de la titularidad del que las efectúe, y todo ello sin perjuicio de la tributación que proceda por la obra ejecutada.

4. Los transportes internacionales en la parte de trayecto de los mismos que tenga lugar fuera del territorio español.

5. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

6. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

7. Las entregas de muestras gratuitas y de obsequios de escaso valor efectuadas para la promoción de las actividades empresariales.

8. Las operaciones efectuadas en régimen de Derecho Público por el Estado y los demás Entes públicos, aunque como consecuencia de las mismas perciban tributos o cualquier tipo de contraprestación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, están sujetas en todo caso las operaciones que tales Entes realicen en el desarrollo de las siguientes actividades:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica.

- c) Transporte de bienes y personas.
- d) Prestación de servicios portuarios y aeroportuarios.
- e) Fabricación y venta de bienes.
- f) Las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de estos productos.
- g) Explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial.
- h) Almacenaje y depósito.
- i) Las propias de oficinas comerciales de publicidad o de agencias de viajes.
- j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k) Las comerciales o mercantiles de los organismos públicos de radio y televisión.

Artículo 8.º

Exenciones en operaciones interiores

Gozan de exención por este Impuesto:

1. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a aquellas efectuadas por los servicios públicos postales. La exención no se extiende a las telecomunicaciones.

2. Las prestaciones de hospitalización y de asistencia médica y demás relacionadas directamente con aquéllas, realizadas por Organismos de Derecho Público o por establecimientos privados en condiciones sociales equiparables a aquéllos, las cuales se determinarán reglamentariamente.

3. La asistencia prestada directamente a personas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias.

4. Las entregas de sangre y elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación.

5. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por odontólogos, mecánicos-dentistas o protésicos dentales.

6. Las prestaciones de servicios realizadas por asociaciones cuyos miembros ejerzan una actividad exenta o no sujeta, con objeto de prestarles servicios directamente relacionados con aquélla y necesarios para el ejercicio de la misma, siempre que los

asociados se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

7. Las entregas y servicios realizados por Mutualidades de Previsión Social acogidas a la Ley de 6 de diciembre de 1941 y por la Seguridad Social o por personas físicas o jurídicas que efectúen prestaciones a cargo de aquélla, sin percibir a cambio de las mismas contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios. A estos efectos no tendrán la consideración de contraprestación las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

8. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, efectuadas por organismos de Derecho Público y por otros organismos de carácter social reconocidos en la forma que reglamentariamente se determine.

9. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los grados del sistema educativo y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por Organismos de Derecho Público o por personas o entidades privadas reconocidas.

10. Las clases impartidas a título particular por docentes y que se refieren a cualquiera de los grados del sistema educativo.

11. Las prestaciones de servicios y las cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines por instituciones religiosas o filosóficas legalmente reconocidas como tales, para las actividades relacionadas en los números 2, 7, 8 y 9 de este artículo.

12. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias efectuadas a sus miembros por organismos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica que no tengan finalidad lucrativa, para la consecución de sus finalidades comunes y mediante una cotización fijada en los estatutos.

13. Las prestaciones de servicios a personas que practiquen el deporte o la educación física, efectuadas por organismos

sin fin lucrativo, siempre que estén directamente relacionadas con dicha práctica.

14. Las prestaciones de servicios culturales y las entregas de bienes directamente relacionadas con aquéllas efectuadas por organismos de Derecho Público y por otros organismos de carácter cultural reconocidos en la forma que reglamentariamente se determine.

15. El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente autorizados y acondicionados para esta finalidad.

16. Las operaciones de seguro y reaseguro, y las prestaciones de servicios relativas a las mismas realizadas por corredores y agentes de seguros.

17. El arrendamiento de bienes inmuebles, con las excepciones siguientes:

a) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos edificables.

b) Los arrendamientos con opción de compra de edificaciones que no hayan sido objeto de una transmisión anterior.

c) Los arrendamientos-venta, que tributarán en los términos del artículo 4.º, 2, letra f), siéndoles aplicable, en su caso, la exención establecida en el número 21 de este artículo.

d) Los servicios de hostelería y acampamento.

e) Los arrendamientos de espacios para estacionamiento de vehículos o para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.

f) Los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija.

g) Los alquileres de cajas de seguridad.

h) La cesión de espacios para exposiciones o para publicidad.

18. Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas y demás operaciones relacionadas con los mismos, incluida la negociación.

b) La emisión de obligaciones, bonos y demás títulos representativos de empréstitos.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la for-

ma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros.

d) Las demás operaciones relativas a préstamos o créditos, incluidas las negociaciones, salvo la gestión de los mismos por persona distinta de quien los ha concedido.

e) La prestación y negociación de fianzas, avales y garantías, salvo la gestión de los mismos por persona distinta de quien concedió los créditos garantizados.

f) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas y otras órdenes de pago, excepto la gestión de cobro de letras de cambio y demás documentos de giro.

g) Los servicios y operaciones, incluida la negociación, que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán como de colección las piezas de oro, de plata o de otro metal, así como los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o que tengan un interés numismático.

h) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás títulos valores con excepción de:

Primero. Los representativos de mercaderías.

Segundo. Los títulos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la atribución de la propiedad o el uso y disfrute de un bien inmueble.

i) La gestión de Fondos de Inversión Mobiliaria.

19. Las entregas por su valor facial de efectos timbrados de curso legal.

20. Las apuestas realizadas por el Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas, los sorteos realizados por la Lotería Nacional y la Organización Nacional de Ciegos, las rifas, tómbolas, apuestas, combinaciones aleatorias y juegos de suerte, envite o azar, autorizados con arreglo a Derecho.

21. Las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones realizadas por empresas o profesionales, excepto las entregas de terrenos urbanizados.

22. Las entregas de terrenos no edificables efectuadas por profesionales o empresas.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley tendrá la consideración de terreno edificable el suelo sujeto a la Contribución Territorial Urbana, aunque goce de exención.

23. Las actividades que no tengan carácter mercantil realizadas por organismos públicos de radio y televisión.

Artículo 9.º

Exenciones en las importaciones

Están exentas del Impuesto las importaciones y operaciones especiales que a continuación se especifican:

1. Las importaciones definitivas de bienes cuya entrega esté exenta del Impuesto.

2. Las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito o de importación temporal y las realizadas al amparo del sistema de admisión temporal, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por las disposiciones vigentes, sin perjuicio de las garantías que reglamentariamente se establezcan, con las siguientes excepciones:

a) Las importaciones temporales sujetas al pago de derechos arancelarios o que lo estarían si procedieren de países extracomunitarios.

El Impuesto se exigirá en la misma proporción establecida para los referidos derechos.

b) En las admisiones temporales, los subproductos asimismo gravados con derechos arancelarios o que lo estarían si procediesen de países extracomunitarios.

3. Las importaciones definitivas de bienes que, con arreglo a su legislación específica, se beneficien de franquicia aduanera extensible al Impuesto sobre el Valor Añadido o que serían susceptibles de beneficiarse de ella si los productos hubieran

sido importados de un país no perteneciente a la Comunidad Económica Europea.

4. La reimportación de bienes por quien los exportó y en el mismo estado en que fueron exportados cuando se beneficien de la exención de derechos arancelarios o fuesen susceptibles de beneficiarse de ella si se importasen de un país extracomunitario.

5. La reimportación de bienes por quien los exportó o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, cuando dichos bienes hayan sido objeto en un Estado de la Comunidad Económica Europea de un trabajo gravado por el mismo Impuesto sin derecho a deducción o devolución.

6. Las importaciones efectuadas por los armadores de buques de los productos de pesca que procedan directamente de sus capturas y que no hayan sido objeto de operaciones de transformación. A estos efectos, no se consideran operaciones de transformación las encaminadas a conservar los productos para su comercialización, realizadas antes de la primera entrega de los mismos.

7. Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16, número 4, b), de esta ley.

8. Las importaciones de oro efectuadas por el Banco de España.

9. Las importaciones en régimen diplomático o consular cuando gocen de exención arancelaria o fuesen susceptibles de beneficiarse de ella si se importasen de países extracomunitarios.

10. Las importaciones efectuadas por organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios internacionales por los que se crean tales Organismos o en los Acuerdos sobre la sede de los mismos.

11. Las importaciones de los productos de avituallamiento que, desde el momento en que se produce la entrada en territorio español hasta la llegada a puerto o aeropuerto nacionales de destino final y durante la permanencia en los mismos por

el plazo normal necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de buques que realicen navegación marítima o fluvial internacional o de las aeronaves que realicen navegación aérea internacional.

Cuando los buques o aeronaves citados en el párrafo anterior efectuasen dos o más escalas en territorio español, los productos de avituallamiento consumidos a bordo durante el trayecto entre los mismos sólo quedarán exentos si dichas escalas forman parte del itinerario normal hasta el destino final, siempre que además no se embarquen pasajeros ni carga en una de ellas para desembarcarlos en otras. No concurriendo las condiciones mencionadas, la exención afectará exclusivamente a los carburantes que se encuentren a bordo de los medios de transporte citados y contenidos en los depósitos normales.

La exención establecida en los párrafos anteriores no será de aplicación respecto de:

a) Las provisiones de a bordo que se encuentren en los siguientes buques:

Primero. Los que están en proceso de desarme o se utilizan en fines distintos a la realización de los objetivos propios de la navegación marítima internacional durante el tiempo que duren dichas circunstancias.

Segundo. Los utilizados como hoteles, restaurantes o casinos flotantes, o en fines similares durante su permanencia en un puerto o en las aguas territoriales o interiores del territorio español.

Tercero. Los de recreo durante su permanencia en un puerto o en las aguas territoriales o interiores del territorio español y los que efectúen una navegación fluvial internacional en el territorio aduanero de la Comunidad Económica Europea cuando estas provisiones no hayan sido adquiridas en el país de avituallamiento en las condiciones generales de imposición del mercado interior de este país.

Cuarto. Los de pesca, con excepción de los que practican la pesca de altura, matriculados en España.

Quinto. Los de guerra con pabellón español, durante su permanencia en puertos o aguas territoriales españoles.

b) Los combustibles y carburantes distintos de los contenidos en los depósitos normales.

Artículo 10

Exenciones en las exportaciones y operaciones asimiladas

Están exentas:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados al extranjero por el transmisor o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

2. Las entregas de bienes expedidos o transportados al extranjero por el adquirente no establecido en España o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes transportados por el adquirente y destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

3. Las prestaciones de servicios consistentes en trabajos realizados sobre bienes muebles, adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en territorio español y seguidamente expedidos o transportados al extranjero por quien los prestó, o por su destinatario no establecido en el interior del país, o por terceros en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

4. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:

a) Los que realicen navegación marítima internacional.

b) Los que realicen navegación fluvial internacional, excepto las provisiones de a bordo destinadas a ser consumidas en el territorio aduanero de la Comunidad Económica Europea.

c) Los de salvamento, asistencia marítima y pesca costera, incluso si la navega-

ción se efectúa sin salir de las aguas territoriales españolas.

La exención del párrafo anterior no se extiende a las provisiones de a bordo, salvo que, tratándose de buques de salvamento o asistencia marítima, la duración de la navegación sin escalas exceda de cuarenta y ocho horas.

En ningún caso estarán exentas las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques deportivos o de recreo o de embarcaciones de pesca en agua dulce.

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de los buques afectos a las actividades a que se refiere el número anterior, con excepción de los de guerra, así como las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados a los citados buques o que se utilicen para su explotación.

6. Las entregas, transformaciones, reparaciones y las operaciones de mantenimiento, fletamento o arrendamiento de las aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a las citadas aeronaves o que se utilicen para su explotación.

7. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de las aeronaves que realizan navegación aérea internacional. La exención no se extiende a las entregas de productos para el avituallamiento de las aeronaves descritas en el apartado 3.º, Anexo A, de esta ley.

8. Las prestaciones de servicios distintas de las relacionadas en los números 5 y 6 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento.

9. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

10. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o a los miembros de dichos Organismos dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los Convenios internacionales.

11. Las entregas de oro al Banco de España.

12. Las entregas de bienes a Organismos debidamente reconocidos que los exporten al extranjero en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención en la forma que reglamentariamente se determine.

13. Las prestaciones de servicios, distintas de las previstas en el artículo 8.º de esta ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o con las importaciones de bienes exentas del Impuesto en los supuestos de importación temporal, tránsito, admisión temporal o entrada de bienes en las áreas señaladas en el artículo siguiente.

14. Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en el presente artículo o en las realizadas fuera de territorio español.

Esta exención no se aplica a las agencias de viajes cuando contraten en nombre y por cuenta del viajero prestaciones que se efectúen en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.

Artículo 11. Exenciones en otros regímenes aduaneros

Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación, siempre que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni consumidos en las áreas que se indican:

1. Las importaciones de bienes que bajo control aduanero y con sujeción a las disposiciones que les sean específicamente aplicables, se pongan en regímenes de Zona Franca, Depósito Franco y Depósito de Comercio, o se introduzcan en Recintos

Aduaneros, mientras permanezcan bajo dichos regímenes o no se produzca su salida de los recintos citados.

2. Las entregas de bienes expedidos o transportados a las Zonas, Depósitos o Recintos mencionados en el número anterior, así como las prestaciones de servicios directamente relacionados con tales entregas.

3. Las entregas de bienes que se hallen en los regímenes o recintos aduaneros a que se refiere el número 1 de este artículo, así como las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las mismas, mientras los indicados bienes permanezcan en las situaciones descritas.

4. Las entregas de bienes que se encuentren en régimen de tránsito o de importación temporal o al amparo del sistema de admisión temporal y las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las mismas, mientras los citados bienes permanezcan en las situaciones descritas.

Artículo 12. Lugar de realización del hecho imponible

A) Entregas de bienes.

1. Las entregas de bienes se entienden realizadas donde éstos se pongan a disposición del adquirente.

2. Cuando los bienes sean objeto de expedición o transporte se entenderá realizada la entrega en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar en que se encuentren los bienes que hayan de ser objeto de importación en España esté situado en un país extranjero, las entregas de los mismos realizadas por el importador y, en su caso, por los sucesivos transmitentes, se entenderán realizadas en España.

3. Cuando los bienes que se entregan sean objeto de instalación o montaje con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor, se considerará realizada la entrega donde se lleve a cabo la instalación o el montaje.

4. Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas donde radiquen dichos bienes.

B) Prestaciones de servicios.

1. Regla general.

Los servicios se consideran prestados, por regla general, donde radique la sede de la actividad económica de quien los presta o donde éste posea un establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.

En defecto de los anteriores, donde radique el domicilio o residencia habitual de quien los presta.

2. Reglas especiales:

a) Los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, incluidos los de arquitectos, aparejadores, agentes inmobiliarios y gabinetes técnicos de vigilancia de obras, se entenderán prestados en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles a que se refieran.

b) Los transportes internacionales se consideran realizados en España por la parte de trayecto efectuada en territorio español.

c) Se entienden prestados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:

1.º Prestaciones propias de actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares, así como las accesorias de las anteriores.

2.º Prestaciones accesorias a los transportes, tales como carga y descarga, transbordo, depósito y servicios análogos.

3.º Los realizados en bienes muebles corporales y los informes periciales, dictámenes o valoraciones relativos a los mismos.

d) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, exceptuados los medios de transporte, para ser usados en un país de la Comunidad Económica Europea se entenderán realizados donde los bienes se utilicen efectivamente,

e) Los servicios que a continuación se relacionan se consideran prestados donde radique la sede de la actividad económica o un establecimiento permanente del destinatario o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual:

1.º Cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual o industrial.

2.º Publicidad.

3.º Servicios profesionales de asesoramiento, ingeniería, gabinetes de estudios, abogacía, expertos contables y otros análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los de procedimientos y experiencias de carácter industrial.

4.º Obligaciones de no ejercer total o parcialmente cualquiera de los servicios mencionados en esta letra e).

5.º Operaciones de seguro, reaseguro, financieras y bancarias, excepto los alquileres de cajas de seguridad.

6.º Cesiones de personal.

7.º Los de mediación en las operaciones definidas en los números anteriores de esta letra cuando el intermediario actúe en nombre y por cuenta ajena.

Se exceptúa de lo dispuesto en esta letra el supuesto de que el destinatario esté establecido en un país de la Comunidad Económica Europea y no sea empresario o profesional.

f) En los arrendamientos de bienes muebles corporales y en los casos a que se refiere la letra e) de este artículo podrá establecerse reglamentariamente, con el fin de evitar la doble imposición, la no tributación o distorsiones en la competencia:

1.º Que la prestación de los referidos servicios se realiza en el país, no perteneciente a la Comunidad Económica Europea, donde tiene lugar la utilización y explotación efectiva de los mismos.

2.º Que el hecho imponible se realiza en España cuando la utilización y explotación efectiva de los servicios tiene lugar en este país, siempre que, con arreglo a

lo dispuesto en las letras d) y e) anteriores, resultase que el lugar de prestación del servicio fuera un país extracomunitario.

CAPITULO III

El sujeto pasivo

Artículo 13. Sujetos pasivos y responsables

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

b) El transmitente, cuando se trate de las primeras transmisiones de edificaciones.

c) Las personas para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando quienes efectúen las mismas no estén establecidas en España y no hayan nombrado un representante fiscal en la forma que se determine reglamentariamente.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley se consideran establecidas en el interior de un Estado las personas físicas o jurídicas que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio o residencia habitual.

d) Las personas físicas o jurídicas que, de acuerdo con la legislación aduanera, realicen importaciones de bienes.

2. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

3. En los supuestos de adquisiciones de bienes o servicios sin factura, el adquirente responderá solidariamente del importe del Impuesto correspondiente a dichas operaciones, salvo que comunique esta cir-

cunstancia a la Administración en tiempo y forma reglamentarios.

Dicha responsabilidad no alcanzará al adquirente de los bienes o prestatario de los servicios que no tenga la condición de empresario o profesional.

Artículo 14. Repercusión del Impuesto

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 13, número 1, letras a) y b), deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

2. La repercusión se efectuará en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa.

CAPITULO IV

La base imponible

Artículo 15. Base imponible: Regla general

1. La base del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisión, embalaje, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas, intereses en los pagos aplazados y cualquier otro crédito efectivo a favor del sujeto pasivo que realice la entrega o preste el servicio.

b) La publicidad por cuenta del adquirente de los bienes o contratante de los servicios.

c) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

d) Los tributos y gravámenes de cual-

quier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. No se incluirán en la base imponible:

a) Las cantidades satisfechas por razón de indemnizaciones declaradas judicialmente por mora, cláusulas penales y supuestos análogos.

b) El cargo, que figure separadamente en factura, por envases y embalajes cuando se hubiera pactado su devolución. No obstante, integrarán la base las cantidades percibidas por envases o embalajes no devueltos por pérdida, deterioro u otra causa.

c) Los descuentos por pago anticipado.

d) Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan en el mismo momento en que la operación se realice y en función de ella y los otorgados en función del volumen de operaciones que puedan ser comprobados por medio de la contabilidad.

e) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, que figuren contabilizadas por quien entrega los bienes o presta los servicios en las correspondientes cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.

4. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o se reduzca el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente.

Artículo 16. Base imponible: Reglas especiales

Lo dispuesto en el artículo anterior se entenderá modificado en los siguientes casos:

1. Se considerará como base imponible la contraprestación que se hubiere acor-

dado en condiciones normales de mercado en una operación en que las partes fueran independientes cuando, debido a las vinculaciones existentes entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado.

2. En los supuestos de autoconsumo de bienes, la base imponible será el precio de compra de los mismos bienes o bienes similares o, en su defecto, el coste de aquéllos, determinados con referencia al momento en que se efectúen las operaciones gravadas.

3. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el importe de los gastos efectuados para realizar la prestación de los mismos.

4. En las importaciones, la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:

a) Los "derechos de importación", y cualesquiera otros derechos, gravámenes o, en general, tributos devengados con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los "derechos de importación" adicionales serán los contenidos en el Arancel de Aduanas que efectivamente hayan de ser aplicados.

b) Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalaje, portes, transportes y seguros, que se produzcan hasta el primer lugar de destino en el interior del país.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en España y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior del territorio español.

En ningún caso se integrarán en la base imponible los descuentos por pronto pago y los que figuren separadamente en factura concedidos en el mismo momento en que la operación se realice y en función de ella.

5. En las importaciones de bienes en régimen de tránsito, importación temporal, sistema de admisión temporal, Zona Franca, Depósito Franco, Depósitos de Comercio, o introducidos en Recintos de Aduanas, la base imponible, cuando se cancelen estas situaciones mediante la solicitud de su despacho a consumo, se determinará en la forma prevista en el número anterior con referencia al momento del devengo del Impuesto.

6. En los supuestos de reimportación de bienes exportados temporalmente y que hayan sido objeto en el extranjero de operaciones de perfeccionamiento no gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o gravadas con derecho a deducción o devolución, será base imponible la que corresponda a la operación efectuada en el extranjero determinada de acuerdo con lo dispuesto en el número cuatro de este artículo.

CAPITULO V

Determinación de la base imponible

Artículo 17. Regímenes de determinación de bases

1. Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta ley.

2. Cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, de tal modo que a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible, los órganos gestores competentes podrán fijar dicha base imponible por cualquiera de los siguientes medios:

a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles y que sean relevantes al efecto.

b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los ingresos, ventas, costes y rendimientos

que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas a comparar en términos tributarios.

c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

Para la determinación de la base imponible por el procedimiento previsto en este número, será preceptivo un acto administrativo previo que así lo declare que será impugnabile en vía económico-administrativa, sin perjuicio de la práctica de la correspondiente liquidación cautelar.

3. En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo dispuesto en el artículo 38 de esta ley sobre liquidación provisional de oficio.

4. Reglamentariamente se desarrollará el régimen de estimación objetiva singular. En ningún caso podrán determinarse en este régimen las bases imponibles correspondientes a entregas de bienes inmuebles o a importaciones de bienes.

CAPITULO VI

Devengo del Impuesto

Artículo 18. Devengo del Impuesto

1. Se devenga el Impuesto y nace la obligación de contribuir:

a) En las entregas de bienes, en el momento en que se realicen, conforme a la legislación que les sea aplicable.

b) En prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o realicen las operaciones gravadas.

c) En los suministros y en las demás operaciones de tracto sucesivo, en el momento en que se produzca el de cada una de las prestaciones parciales conforme a lo dispuesto en las letras anteriores.

d) En los supuestos de autoconsumo cuando se realicen las operaciones gravadas.

2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, en los casos en que las operaciones sujetas a gravamen originen pagos anticipados, anteriores a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios, el devengo del Impuesto se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente cobrados.

3. En los arrendamientos de bienes con opción de compra y en las demás operaciones a plazos o con pago aplazado, se entenderá devengado el impuesto a medida que sean exigibles los pagos correspondientes.

4. En las importaciones de bienes, el impuesto se devengará en el momento de su entrada en territorio español y se liquidará simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse éstos de no mediar exención o no sujeción.

Si los bienes importados en régimen de tránsito, importación temporal, sistema de admisión temporal, Zona Franca, Depósito Franco, Depósito de Comercio, o introducidos en Recinto Aduanero, son objeto de importación definitiva, la liquidación y exacción del impuesto se producirá según lo establecido en el párrafo anterior, con referencia al momento de la mencionada importación definitiva.

CAPITULO VII

La deuda tributaria

SECCION PRIMERA

Tipo impositivo

Artículo 19. Tipo impositivo.

1. El impuesto se exigirá con carácter general al tipo del 11 por ciento, salvo lo dispuesto en los números siguientes de este artículo.

2. Se aplicará el tipo incrementado del 22 por ciento en las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos

de bienes con opción de compra o importaciones de los bienes relacionados en el anexo A.

3. Será de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento a las entregas o importaciones de bienes y a los servicios relacionados en el anexo B.

SECCION SEGUNDA

Deducciones

Artículo 20. Ambito de aplicación.

1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas devengadas como consecuencia de las operaciones que realicen y que estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las cuotas que les hayan sido repercutidas en la adquisición de bienes o servicios por otros sujetos pasivos del impuesto.

b) Las cuotas satisfechas en sus importaciones.

c) Las cuotas satisfechas en los supuestos a que se refiere el artículo 13, número 1, letra c), de esta ley.

2. No obstante, lo dispuesto en el número anterior, no procede la deducción del impuesto que no se haya devengado o no sea exigible o repercutible con arreglo a Derecho.

Artículo 21. Requisitos de la deducción.

1. Las cuotas deducibles lo serán en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación originen el derecho a la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones siguientes:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectivamente gravadas por el impuesto.

b) Las no sujetas o exentas que a continuación se relacionan:

1.ª Exportaciones y operaciones asimi-

ladas comprendidas en el artículo 10 de esta ley.

2.^a Las realizadas en el extranjero que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en España.

3.^a Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en el artículo 16, número 4, letra b), de esta ley.

4.^a Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los números 2, 3 y 4 del artículo 11 de esta ley.

5.^a Las descritas en los números 16 y 18 del artículo 8.º de esta ley, cuando el destinatario de la prestación esté establecido fuera de la Comunidad Económica Europea, o las citadas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados a un país no perteneciente a dicha Comunidad.

2. Los sujetos pasivos deducirán exclusivamente el impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con su actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

En ningún caso serán deducibles las cuotas que hubieren gravado las adquisiciones o importaciones de los bienes que a continuación se relacionan, salvo que sean de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica o constituyan el objeto de la actividad propia de la empresa o profesional:

a) Los comprendidos en el anexo A de esta ley.

b) Las esculturas, esmaltes, pinturas y grabados originales.

3. El sujeto que ejercite la deducción deberá estar en posesión de la correspondiente factura, documento equivalente o, en su caso, acreditativo de la importación, que justifiquen el derecho a deducir.

Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando hubieren sido contabilizados con arreglo a derecho y se ajusten a lo dispuesto en esta ley y sus normas reglamentarias.

Artículo 22. Procedimiento de deducción

1. El derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo únicamente podrá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que lo satisfizo o le fue repercutido.

2. No obstante, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período, el exceso podrá ser deducido en las declaraciones-liquidaciones inmediatas posteriores en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a la deducción.

3. Caduca el derecho a la deducción cuando su titular no lo hubiere ejercitado en el plazo y cuantía señalados en este artículo.

Artículo 23. Regla de prorrata.

1. La regla de prorrata será de aplicación cuando los bienes y servicios adquiridos o importados por el sujeto pasivo se empleen sólo en parte en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción regulada en los artículos anteriores.

2. La regla de prorrata tiene dos modalidades de aplicación: general y especial.

Artículo 24. La prorrata general

1. En la prorrata general la deducción se referirá sólo a la parte del Impuesto correspondiente al porcentaje que las operaciones que dan derecho a deducción representan respecto del total de las del sujeto pasivo.

2. A los efectos de la determinación de dicho porcentaje no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º El importe de la venta de aquellos bienes de inversión que los sujetos pasivos hayan utilizado en su actividad empresarial o profesional.

2.º Las operaciones inmobiliarias o fi-

nancieras que no constituyan actividad empresarial específica del sujeto pasivo.

3.º Las importaciones.

4.º Las operaciones a que se refiere el número 1, letra c), del artículo 13 de esta ley.

Artículo 25. Procedimiento de la prorrata general

1. La prorrata de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será la determinada en base a las operaciones del año precedente.

2. Los sujetos pasivos que no puedan calcular la citada prorrata con exactitud o que la estimen claramente diferente a la que resultaría de aplicar lo dispuesto en el artículo anterior, podrán practicar la deducción aplicando un porcentaje provisional que deberán comunicar a la Administración, cuando se den las circunstancias y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

3. En la última liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva a la vista de las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de la deducción provisional precedente.

Artículo 26. La prorrata especial

1. En la prorrata especial la deducción se referirá únicamente a la parte del Impuesto satisfecho por la adquisición de bienes o servicios que se destinen real y efectivamente a la realización de operaciones que dan derecho a deducción.

2. Los sujetos pasivos podrán optar por aplicar la regla de prorrata especial, en cuyo caso deberán aplicarla continuamente durante cinco años.

3. La Administración Tributaria podrá obligar al sujeto pasivo a aplicar la regla de prorrata especial en los siguientes casos:

1.º Cuando el sujeto pasivo realice actividades económicas distintas.

2.º Cuando de la prorrata general se deriven distorsiones relevantes en la aplicación del Impuesto.

Artículo 27. Deducciones por bienes de inversión y regularización de las mismas

1. Los sujetos pasivos que adquieran bienes de inversión, deducirán con arreglo a las normas contenidas en los demás artículos de esta Sección que sean aplicables, las cuotas del Impuesto satisfechas o que hayan sido repercutidas con motivo de sus adquisiciones.

No obstante, regularizarán cada año las deducciones efectuadas, si entre la prorrata definitiva aplicable en cada uno de los cuatro años naturales siguientes a aquél en que tuvo lugar la adquisición y la que prevaleció en éste, existe una diferencia positiva o negativa de más de cinco puntos.

2. El período de regularización expira una vez transcurrido el último plazo de declaración del Impuesto correspondiente al cuarto año natural siguiente a aquel en que se efectuó la adquisición del bien de inversión que originó la deducción.

3. Reglamentariamente se determinará qué bienes han de calificarse como de inversión a efectos de lo dispuesto en este artículo y en el siguiente.

Artículo 28. Procedimiento para practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión

1. En los supuestos de regularización de las deducciones por bienes de inversión a que se refiere el artículo anterior se procederá del modo siguiente:

1.º Una vez conocida la prorrata definitiva de cada uno de los cuatro años naturales siguientes a aquel en que tuvo lugar la adquisición de los bienes de inversión, se hallará, si procede la regulación, el importe de la deducción que hubiera resultado procedente en el supuesto de que la adquisición de los bienes se hubiera realizado en el año que se considere.

2.° Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la adquisición.

3.° La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

2. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, ésta se realizará de una sola vez por el tiempo del mismo que quede por transcurrir.

A tal efecto, si su entrega fue gravada por el Impuesto, se considerará que el bien de inversión estuvo afecto a una actividad totalmente gravada del sujeto pasivo en el año en que tuvo lugar aquélla y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

Si la entrega resultó exenta o no sujeta, se considerará que estuvo afecto a una actividad no gravada.

Artículo 29. Rectificación de las deducciones

En todo caso deberán rectificarse las deducciones de una sola vez y en el período y forma que reglamentariamente se indique, en los supuestos de compras anuladas o de variaciones en el importe de las contraprestaciones respecto de cualquier clase de bienes, incluidos los calificados reglamentariamente como de inversión.

CAPITULO VIII

Devoluciones

Artículo 30. Devoluciones

1. Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución de los ingresos que hubieran realizado indebidamente en el Tesoro con ocasión del pago de la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 155 de la Ley General Tributaria y en las disposiciones que regulan el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de realizarla, que podrá hacerse mediante compensación.

2. Asimismo, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período impositivo por el procedimiento previsto en el número 2 del artículo 22 por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto en la forma que reglamentariamente se determine, siempre que hayan transcurrido dos años desde la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a la deducción.

3. Tendrán derecho a la devolución del Impuesto, sin necesidad del transcurso del plazo previsto en el número anterior, los sujetos pasivos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cesar en toda actividad que origine la sujeción al Impuesto.

b) Transmisión a título oneroso de una empresa individual o actividad profesional.

En estos supuestos, la devolución se referirá al exceso de las deducciones procedentes según esta Ley sobre el importe total de las cuotas devengadas, incluidas las resultantes de las operaciones que dan derecho a la devolución y se efectuará, previa presentación de la última declaración-liquidación, en la forma y con las garantías que reglamentariamente se establezcan.

4. Los exportadores tendrán derecho a la devolución inmediata de las cuotas deducibles a que se refiere el artículo 20 de esta Ley en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación origine el derecho a deducción se utilice en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 21, número 1, letra b), 1.°, 2.°, 4.° y 5.°

El citado derecho podrá ejercitarse al tiempo de presentar la primera declaración posterior a las exportaciones a que se refiera.

Reglamentariamente se determinará la forma en que harán efectivo su derecho a devolución del Impuesto, los adquirentes de bienes expedidos o transportados al extranjero, que no estén establecidos en España.

5. El derecho a la devolución regulado en los números 2 y siguientes de este artículo caducará transcurridos tres años a partir del momento en que pudo ejercitarse.

6. Las personas físicas o jurídicas establecidas en otro Estado de la Comunidad Económica Europea que justifiquen su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido en el mismo, tendrán derecho, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a la devolución del Impuesto que les haya sido repercutido con ocasión de las prestaciones de servicios o de las entregas de bienes muebles que les hayan sido efectuadas en territorio español o, en su caso, del que hayan satisfecho en las importaciones de bienes, en la medida en que los indicados bienes y servicios se utilicen en la realización de las operaciones siguientes:

1.º Las relacionadas en el artículo 21, número 1, letra b), 1.ª, 2.ª, 3.ª y 4.ª, de esta Ley.

2.º Las prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las operaciones gravadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, apartado B), número 2, letra e), de esta Ley.

La devolución que regula este número estará condicionada a que los sujetos pasivos no hayan efectuado, durante el período a que se refiere la solicitud de la misma, ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al Impuesto en España, con excepción de las mencionadas en el apartado 2.º anterior y de las operaciones de transporte y las prestaciones de servicios accesorias a las mismas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.º, número 7, en el artículo 10 y en el artículo 11, números 2, 3 y 4, de esta Ley.

Lo dispuesto en este número no será aplicable a las entregas de bienes exentas de este Impuesto en virtud del artículo 10, número 2.

CAPITULO IX

Regímenes especiales

Artículo 31. Regímenes especiales de las pequeñas empresas

1. Régimen de franquicia. Quedarán exentas del Impuesto las personas físicas cuyo volumen de operaciones no exceda de 1.000.000 de pesetas en el año natural, salvo que opten por la tributación, bien en el régimen ordinario, bien en cualquiera de los regímenes especiales que les sean de aplicación.

2. Régimen simplificado. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número anterior, las personas físicas cuyo volumen de operaciones en el año natural inmediatamente anterior no exceda de 50.000.000 de pesetas quedarán sometidas al régimen de estimación objetiva singular de bases imponibles, salvo que opten por la aplicación del régimen ordinario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Impuesto se exigirá por el régimen ordinario en el primer año de actividad empresarial o profesional.

3. A los efectos de lo establecido en los números anteriores de este artículo, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo en el año natural.

Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración, cuando tengan carácter ocasional, las operaciones inmobiliarias, las mencionadas en los números 16 y 18 del artículo 8.º de esta Ley, ni las ventas de bienes calificados de inversión.

Reglamentariamente se determinará la adaptación y simplificación a estos contribuyentes de las obligaciones formales a que se refiere el artículo 35 de esta Ley.

4. Los regímenes especiales previstos en este artículo no serán en ningún caso aplicables a las importaciones de bienes ni a las transmisiones de bienes inmuebles.

Artículo 32. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

1. Las personas o entidades que sean titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras quedarán sujetas al régimen especial previsto en este artículo, salvo que opten por aplicar el ordinario del Impuesto o el simplificado para las pequeñas empresas a que se refiere el artículo 31 de esta Ley.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, son explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las siguientes:

a) Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

b) Las dedicadas a la silvicultura.

c) La ganadería, incluso la avicultura, apicultura, cunicultura y sericultura.

d) Las explotaciones pesqueras de agua dulce, los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

3. Los titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras no podrán acogerse al régimen especial regulado en este artículo si someten total o parcialmente los productos que obtengan a procesos de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial.

A estos efectos no tendrán este carácter las actividades de transformación de sus productos que efectúe un productor agrícola, forestal, ganadero o pesquero con medios ordinariamente utilizados en esta clase de explotaciones.

4. Los titulares de las explotaciones descritas en el número 2 de este artículo podrán prestar, con los medios normalmente utilizados en sus explotaciones y sin pérdida de la opción al régimen especial, servicios que contribuyan a la realización de las producciones citadas y en especial los siguientes:

a) Las labores de plantación, siembra, cultivo y recolección.

b) El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.

c) La cría, guarda, cebado y engorde de animales.

d) La asistencia técnica.

e) El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de las actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

f) La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.

g) La explotación de instalaciones de riego o drenaje.

h) La tala y entresaca de árboles, la limpieza de los bosques y los demás servicios complementarios a la silvicultura.

5. Los sujetos pasivos a los que sea aplicable el régimen especial regulado en este artículo no están sometidos, en lo que concierne al ejercicio de estas actividades, a las obligaciones establecidas en el Capítulo X de esta Ley.

6. Los sujetos a que se refiere el número anterior tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que les hayan sido repercutidas en la adquisición de los bienes o en los servicios que les hayan sido prestados. Dicha compensación será la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que se determine por el Gobierno al volumen de operaciones del empresario sometido al régimen especial que se regula en este artículo.

7. La fijación de los porcentajes a que se refiere el número anterior se hará por el Gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Agricultura y de Hacienda, en base a estudios macroeconómicos referentes exclusivamente a los empresarios agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros sometidos a este régimen especial. En ningún caso, la aplicación de los porcentajes aprobados podrá suponer que el conjunto de los empresarios sometidos al ré-

gimen especial pueda recibir compensaciones superiores al Impuesto que soportaron en la adquisición de los bienes o en los servicios que les hayan sido prestados.

El Gobierno podrá establecer un porcentaje único o bien porcentajes diferenciados en función de la naturaleza de las operaciones.

8. Los porcentajes de compensación se aplicarán sobre los precios de venta, libres de impuestos indirectos, de los productos entregados por las explotaciones y de los servicios complementarios descritos en los números anteriores de este artículo. A estos efectos no se considerarán las operaciones que realicen entre sí los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca.

9. El reintegro de las compensaciones reguladas en este artículo se efectuará, en la forma y con las justificaciones que reglamentariamente se determinen, por el adquirente de los bienes o servicios que sea sujeto pasivo y realice operaciones efectivamente gravadas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda, podrá disponer que, durante un período de tiempo determinado, la Hacienda Pública efectúe el reintegro de las compensaciones antes mencionadas.

En todo caso, la Hacienda Pública reintegrará las compensaciones correspondientes a las exportaciones efectuadas por los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial.

10. Los adquirentes de los bienes o servicios a que se refiere el número anterior podrán deducir, de las cuotas devengadas como consecuencia de las operaciones que realicen, las cantidades satisfechas a sus proveedores en concepto de compensación a tanto alzado. Para aplicar dicha deducción emitirán un recibo por cada operación que realicen, cuyo original, firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, constituirá el justificante de las compras efectuadas a los efectos de la referida deducción. Una

copia del recibo se entregará al titular de la explotación.

Los originales y las copias se conservarán durante cinco años y se ajustarán a los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Los adquirentes de los bienes o servicios anotarán los recibos emitidos en un Libro Registro especial.

11. En los supuestos de entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios complementarias realizadas por empresarios sometidos al régimen especial regulado en el presente artículo, cuando el adquirente sea otro empresario acogido al mismo régimen especial u otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo efectivamente gravado por este Impuesto, las compensaciones a tanto alzado mencionadas se entenderán incluidas en los precios de los productos vendidos, sin que el adquirente tenga derecho al reembolso o devolución de dichas compensaciones.

Artículo 33. Régimen especial de las agencias de viajes

1. El régimen especial previsto en este artículo será de aplicación:

1.º A las agencias de viajes que actúen en nombre propio respecto a los viajeros y utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

2.º A las organizaciones de circuitos turísticos en que concurran las anteriores circunstancias.

2. Este régimen especial no será de aplicación a las agencias que actúen en nombre y por cuenta del viajero.

3. Las operaciones efectuadas por las agencias respecto a cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o prestaciones en el marco del citado viaje.

Dicha prestación única se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad econó-

mica o posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la operación.

4. La base imponible será el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto, y el importe efectivamente satisfecho por la agencia a otros empresarios o profesionales por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas en territorio de la Comunidad Económica Europea en la medida en que estas operaciones redunden directamente en beneficio del viajero.

5. Las agencias a las que se aplique este régimen especial no podrán efectuar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden directamente en beneficio del viajero.

6. Están exentos del Impuesto, en los términos previstos en el artículo 10, número 14, los servicios prestados por las agencias de viajes cuando las adquisiciones a que se refiere el número anterior se hayan realizado fuera del territorio de la Comunidad Económica Europea.

En el caso de que las mencionadas adquisiciones se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las adquisiciones efectuadas fuera de la Comunidad.

CAPITULO X

Gestión del Impuesto

Artículo 34. Liquidación y recaudación

1. Norma general.

El Impuesto se exigirá por cada operación sujeta a gravamen.

2. Autoliquidación del Impuesto.

Salvo lo dispuesto en los números siguientes, corresponderá a los sujetos pasivos realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria, mediante declaraciones liquidaciones en la forma y plazos que reglamentariamente se esta-

blezcan. El importe de las cuotas autoliquidadas resultantes en la declaración-liquidación se ingresará por el sujeto pasivo previa o simultáneamente con la presentación o envío de la misma, que, en caso contrario, no producirá ningún efecto como tal.

3. Liquidación y pago en los casos de estimación objetiva singular.

Cuando el Impuesto se exija en régimen de estimación objetiva singular de bases, su liquidación y pago se ajustará a lo dispuesto en las normas reguladoras de dicho régimen.

4. Liquidación de las importaciones.

Las operaciones de importación sujetas al Impuesto se liquidarán en todo caso por las Aduanas, con independencia de la liquidación que pudiera resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.

5. Pago del Impuesto.

El Impuesto se satisfará por los medios y en los plazos que reglamentariamente se señalen.

6. Normas de procedimiento.

Reglamentariamente se regularán los trámites para la liquidación y pago del Impuesto y para la tramitación, en su caso, de los expedientes incoados por la Inspección Financiera y Tributaria.

Artículo 35. Obligaciones de los sujetos pasivos

Sin perjuicio de otras obligaciones que pudieran establecerse reglamentariamente, y en desarrollo de lo dispuesto en este Capítulo, los sujetos pasivos estarán obligados a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinan su sujeción al Impuesto en el plazo de treinta días naturales a partir del momento en que se produzcan.

2.º Llevar contabilidad y registros ajustados a las normas de esta ley y a las que se establezcan reglamentariamente.

3.º Expedir y entregar facturas de sus operaciones ajustadas a lo dispuesto en este Capítulo y en sus normas de desarro-

llo y a conservar un duplicado de las mismas.

4.º Presentar anualmente, en la forma y con las excepciones que reglamentariamente se determinen, una relación de clientes y proveedores con referencia al ejercicio inmediato anterior, en la que se especificarán separadamente, respecto de cada cliente o proveedor, el importe total de las operaciones realizadas con ellos y de las cuotas impositivas repercutidas o soportadas.

Artículo 36. Documentos contables

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar en debida forma y conservar durante el período de prescripción del Impuesto los siguientes libros y registros:

1.º Los libros de contabilidad exigidos por el Código de Comercio, ajustados a las normas del mismo.

2.º Libro registro de facturas emitidas, con separación de las correspondientes a operaciones sujetas, exentas, no sujetas y de autoconsumo.

3.º Libro registro de facturas recibidas.

4.º Libro registro de bienes de inversión.

5.º Libro de cuentas corrientes con clientes y proveedores.

2. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión en cada período de tiempo:

a) El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

b) El importe total del Impuesto que los proveedores hayan repercutido al sujeto pasivo durante el mismo período de tiempo, y el que ha recaído sobre los bienes importados.

3. Los libros mencionados en este artículo se llevarán en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

4. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus

actividades empresariales o profesionales deberán estar correctamente contabilizadas dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del Impuesto.

5. Reglamentariamente se podrán establecer adaptaciones de las obligaciones contables reguladas en este artículo a determinados sectores empresariales o profesionales, cuando el cumplimiento de lo dispuesto en las reglas anteriores pudiera perturbar la organización contable o administrativa de las empresas o los profesionales.

Artículo 37. Facturación

1. La obligación de expedir y entregar facturas por cada una de sus operaciones incumbe a los sujetos pasivos que realicen las entregas de bienes o presten servicios sujetos al Impuesto, incluso en los casos de autoconsumo.

2. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 13, número 1, letra c), de esta ley cumplirán la obligación anterior uniendo al justificante contable de cada operación un documento que contenga la liquidación del Impuesto correspondiente.

Dicho documento adoptará la forma y reunirá los demás requisitos que señale el Ministerio de Hacienda y se anotará en un Libro Registro especial.

3. Deberán ser objeto de facturación la totalidad de las operaciones empresariales o profesionales realizadas por los sujetos pasivos del Impuesto, incluso las no sujetas y las que gocen de exención.

4. La expedición de las facturas correspondientes a las operaciones sujetas al Impuesto deberá hacerse, por regla general, en el momento del devengo del mismo, aunque podrá ser admisible la facturación conjunta de las operaciones de un mes o de un período de tiempo inferior en los términos y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

5. Los sujetos pasivos deberán conservar durante el plazo de prescripción del Impuesto las facturas recibidas, los justificantes contables y los duplicados de las emitidas.

6. Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas alternativas de cumplimiento de la obligación de expedir facturas para impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Artículo 38. Liquidación provisional de oficio

1. Transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se practicará por aquélla liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

2. La liquidación provisional a que se refiere el número anterior se realizará en base a los datos, antecedentes, elementos, signos, índices o módulos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, incluso referidos a otras empresas o profesionales comparables por presentar características similares o equivalentes.

3. El expediente incoado será objeto de informe por la Inspección Financiera y Tributaria.

4. Una vez emitido el informe anterior, se pondrá de manifiesto el expediente al sujeto pasivo afectado para que en el plazo improrrogable de diez días efectúe las alegaciones que tenga por conveniente.

5. La liquidación provisional regulada en el presente artículo podrá ser objeto del correspondiente recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa.

CAPITULO XI

Infracciones y sanciones

Artículo 39. Infracciones y sanciones

1. Salvo lo establecido en los números siguientes, las acciones u omisiones con-

trarias a lo dispuesto en esta ley y en las normas que la desarrollan, se calificarán y sancionarán conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

2. Se sancionarán en la cuantía máxima prevista por la Ley General Tributaria, las infracciones de omisión o defraudación cometidas por los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya contabilidad o demás documentos contables y registros establecidos por esta ley presenten anomalías que dificulten la investigación o comprobación de su situación tributaria por la Administración.

3. La falta de presentación o, en su caso, la presentación fuera de plazo de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o extinción de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto se sancionará con multa de 10.000 a un millón de pesetas, según la trascendencia de la infracción. Idéntica sanción se aplicará en los supuestos de inexactitud en las referidas declaraciones.

4. La falta de presentación de las relaciones anuales de proveedores y clientes a que se refiere el artículo 32 de esta ley, tiene la consideración de infracción tributaria simple que se sancionará con multa de 10.000 a 1.000.000 de pesetas por cada cliente o proveedor que debiera haber figurado en las mismas.

Las falsedades u omisiones cometidas en las relaciones presentadas se sancionarán, también, con multa de 10.000 a 1.000.000 de pesetas cada una, en concepto de infracción tributaria simple.

5. La competencia para la imposición de las sanciones a que se refieren los dos números anteriores corresponderá al Delegado de Hacienda de la provincia.

6. Las sanciones impuestas a los sujetos pasivos por infracciones tributarias de omisión y defraudación no impedirán la aplicación de aquéllas que sean procedentes por infracciones tributarias simples.

7. Serán sancionados con multas de igual cuantía que las que proceda imponer a los sujetos pasivos por sus infracciones las personas que dolosamente sean causantes, o que colaboren de forma directa

y principal con ellos en la realización de infracciones tributarias.

8. Las personas o entidades que, sin realizar operaciones sujetas al Impuesto, efectúen su repercusión en las facturas que giren a terceros, serán sancionados con multa del triplo de las cuotas tributarias indebidamente repercutidas.

9. Quienes vendan, entreguen o expidan indebidamente facturas en las que conste repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido con el fin de facilitar a terceros la deducción impropcedente del mismo, serán sancionados con multa del triplo de las cuotas tributarias que figuren repercutidas en aquéllas.

CAPITULO XII

Suspensión del ingreso

Artículo 40. Suspensión del ingreso

1. Se autoriza al Gobierno para regular reglamentariamente la suspensión de la axacción del Impuesto en los supuestos de adquisición por los exportadores de bienes o servicios relacionados directamente con sus operaciones de exportación, en los sectores o actividades y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. A la llegada de los buques o aeronaves al puerto o aeropuerto español de destino final se suspenderá la exacción del Impuesto de los productos de avituallamiento que se encuentren a bordo de dichos medios de transporte en los casos siguientes:

Primero

Cuando se mantengan a bordo bajo control aduanero.

Segundo

Cuando se transborden con la debida autorización a otro medio de transporte que se encuentre en el mismo lugar, dedicado

también al tráfico internacional y sean de aplicación las exenciones a que se refieren los números 4 y 7 del artículo 10 de esta ley.

Tercero

Cuando se coloquen reglamentariamente bajo cualquiera de los regímenes o situaciones aduaneros previstos en el artículo 9.º, número 2, y en el artículo 11, número 1, ambos de esta ley.

CAPITULO XIII

Régimen transitorio

Artículo 41. Régimen transitorio

1. Además de las deducciones previstas en esta ley, los sujetos pasivos del Impuesto podrán efectuar, dividiéndolas por partes iguales, en cada una de las declaraciones-liquidaciones correspondientes al primer año natural de aplicación del mismo, las siguientes deducciones:

a) Cuotas soportadas por repercusión del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas en las adquisiciones de materias primas, productos semielaborados o mercaderías realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial durante los cuatro meses anteriores a la fecha de entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Cuotas del Impuesto sobre el Lujo soportadas por repercusión o satisfechas en la importación de artículos o productos gravados en origen por el citado tributo que integren las materias primas, productos semielaborados o mercaderías de los sujetos pasivos en el momento del inicio de la vigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre Bebidas Refrescantes correspondientes a las existencias de las empresas revendedoras de los productos gravados por el citado Impuesto en el mo-

mento de entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Cuotas ingresadas en el Tesoro por Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, correspondientes a las importaciones de bienes que integren las existencias de las empresas importadoras en el momento de la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Serán igualmente deducibles por los sujetos pasivos las cuotas de los Impuestos General sobre el Tráfico de las Empresas y de Compensación de Gravámenes Interiores ingresados o soportados por repercusión en las adquisiciones de bienes calificados reglamentariamente como de inversión. Esta deducción se referirá a los bienes adquiridos en los cuatro años anteriores a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido y podrá aplicarse durante los cinco años siguientes a la misma por una quinta parte cada año. La cantidad a deducir será la correspondiente al valor no amortizado de dichos bienes si se hubieren aplicado anualmente los coeficientes generales de amortización señalados por el Ministerio de Hacienda en relación con el Impuesto de Sociedades.

3. El derecho a las deducciones reguladas en los números anteriores quedará condicionado al cumplimiento de las normas que dicte el Gobierno sobre disciplina y reducción de precios para la puesta en vigor de este Impuesto.

Artículo 42. Garantías del régimen transitorio

1. Para poder practicar la deducción a que se refiere el artículo anterior se exigirá la justificación de que el correspondiente Impuesto se ingresó en el Tesoro, o en su caso, se soportó su repercusión en los periodos indicados en el artículo anterior.

2. Las deducciones indebidas se sancionarán, en todo caso, como infracciones de defraudación, aplicándose la sanción prevista en el artículo 83 de la Ley General Tributaria en su grado máximo.

DISPOSICIONES FINALES

Primera

En el período comprendido entre el día 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1984, el Gobierno propondrá a las Cortes Generales para su aprobación:

1.º La fecha de entrada en vigor de esta ley, los requisitos para su aplicación gradual y, en su caso, las demás adaptaciones que se estimen necesarias en función de las circunstancias económicas de aquel momento.

2.º Las adaptaciones de los tipos impositivos de los Impuestos a que se refiere la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, y de las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que sean precisas como consecuencia de la entrada en vigor de esta ley.

Segunda

En el plazo de un año, a partir de la aprobación de la presente ley, el Gobierno elevará a las Cortes Generales un proyecto de ley reguladora de los regímenes de Zona Franca, Depósito Franco y Depósito de Comercio, adaptada a la normativa en vigor en la Comunidad Económica Europea.

Tercera

El día en que entre en vigor la presente ley quedarán derogadas las siguientes Disposiciones, sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha:

a) Decreto 3.314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y sus disposiciones complementarias.

b) Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, y sus disposiciones complementarias.

c) Las normas reguladoras del Impuesto Especial sobre bebidas refrescantes.

d) Decreto 2.169/1964, de 9 de julio, por el que se regula el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y sus disposiciones complementarias, y el Título II del Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas y sus disposiciones complementarias.

e) Decreto 1.255/1970, de 16 de abril, por el que se regula la Desgravación Fiscal a la Exportación y sus disposiciones complementarias.

Cuarta

Las referencias a la Comunidad Económica Europea previstas en esta ley sólo tendrán vigencia a partir del momento de la adhesión de España a la citada Comunidad.

Quinta

En las Leyes de Presupuestos de cada año podrán modificarse los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANEXO A

1.º Vehículos con motor mecánico para circular por carretera, sus accesorios y remolques, excepto:

a) Los vehículos dedicados al transporte habitual de mercancías o al colectivo de viajeros.

b) Los vehículos usados que hayan satisfecho el Impuesto en cualquier transmisión anterior.

c) Los de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola y los tipos "jeeps" que reúnan las condiciones reglamentariamente establecidas.

2.º Embarcaciones de recreo y las empleadas en deportes náuticos que tengan más de seis metros de eslora.

3.º Aviones, avionetas, veleros y demás elementos de transporte aéreo de propiedad particular que no sean adquiridos por el Estado, empresas u organismos públicos, o las compañías de navegación aérea.

4.º Escopetas y demás armas de fuego y sus accesorios y cartuchería, que no sean adquiridos por el Estado, empresas u organismos públicos.

5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos de orfebrería y relojería elaborados total o parcialmente con metales preciosos, así como la bisutería fina que contenga los referidos metales, excepto los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.

6.º Aparatos de reproducción sonora o de reproducción de imagen por medios electrónicos.

Se consideran incluidos en este concepto los chasis total o parcialmente montados de los citados aparatos y los tubos catódicos de televisión. Quedan excluidas las antenas de televisión.

7.º Alfombras de nudo confeccionadas manualmente.

8.º Tapices y reposteros tejidos o grabados en manufactura, excepto los obtenidos por estampación.

9.º Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de ornato de carácter suntuario.

10. Vestidos y modelos de alta costura.

11. Productos de perfumería y tocador envasados y con marca, con excepción de los jabones y sus sustitutos (espumantes, champúes, cremas y espumas de afeitarse), desodorantes y antitranspirantes, dentífricos, productos para la higiene bucal, talcos y las colonias que no se deriven de perfumes.

12. Toda clase de bebidas alcohólicas cuya graduación exceda de tres grados centesimales y cuyo precio de venta al público exceda de trescientas pesetas por litro.

13. Conservas de caviar, salmón, crustáceos y de hígado de pato o ganso.

ANEXO B

1. Las entregas o, en su caso, importaciones de los siguientes bienes:

1.º Los artículos o productos destinados a la alimentación o nutrición humana o animal, excepto:

a) Las bebidas cuya graduación alcohólica sea superior a tres grados centesimales.

b) El agua que se venda al público embotellada y con marca.

c) Las bebidas refrescantes.

d) El café, el cacao y sus derivados.

e) Los artículos mencionados en el Anexo A.

2.º Las viviendas de protección oficial según la legislación vigente.

3.º Los libros, revistas y periódicos diarios.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.ª Los de enseñanza y los de alimentación y alojamiento accesorios a aquéllos.

2.ª Los de hostelería, restaurante o acampamento de carácter social cuya determinación se hará reglamentariamente.

ANEXO C

A los efectos de lo dispuesto en esta ley se considerará:

1.º Buques: Los comprendidos en las partidas 89.01, 89.02 y subpartida 89.03A del Arancel de Aduanas.

2.º Aeronaves: Los aerodinos que funcionan con ayuda de una máquina propulsora comprendidos en la partida 88.02B del Arancel de Aduanas.

3.º Navegación marítima internacional, la que se realiza por buques a través de aguas marítimas en los siguientes casos:

a) Cuando partiendo de España concluye en otro país o viceversa.

b) Cuando las embarcaciones están afectas a la navegación en alta mar y se dedican al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación sin escalas exceda de cuarenta y ocho horas.

4.º Navegación fluvial internacional, la que se efectúa por buques sobre lagos, ríos o canales a partir de España con destino a otro país o viceversa.

5.º Navegación aérea internacional, la que se efectúa por aeronaves a partir de España con destino a otro país o viceversa.

6.º Productos de avituallamiento: Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico: los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: los consumibles de uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas.

7.º Depósitos normales de combustibles y carburantes: los comunicados directamente con los órganos de propulsión, máquinas y aparatos de a bordo.

Suscripciones y venta de ejemplares:

SUCESORES DE RIVADENEYRA, S. A.

Cuesta de San Vicente, 36

Teléfono 247-23-00, Madrid (8)

Depósito legal: M. 12.590 - 1961

Imprime: RIVADENEYRA, S. A.-MADRID