

# Impuesto sobre el Valor Añadido

Ana M. Delgado García  
Rafael Oliver Cuello



## Índice

Introducción.....	
Objetivos.....	
1. Cuestiones generales.....	
1.1. Características del impuesto.....	
1.2. Fuentes normativas .....	
1.3. Ámbito de aplicación .....	
2. Hecho imponible.....	
2.1. Operaciones interiores .....	
2.2. Adquisiciones intracomunitarias .....	
2.3. Importaciones .....	
3. Exenciones.....	
3.1. Tipos de exenciones.....	
3.2. Efectos de las exenciones.....	
4. Obligados tributarios y repercusión .....	
4.1. Contribuyentes.....	
4.2. Responsables.....	
4.3. Repercusión .....	
5. Base imponible y tipo .....	
5.1. Base imponible .....	
5.2. Tipo de gravamen .....	
6. Deduciones de la cuota .....	
6.1. Régimen general .....	
6.2. Regla de prorata.....	
6.3. Otros regímenes de deducción .....	
6.4. Rectificación de deducciones.....	
7. Regímenes especiales .....	
7.1. Régimen simplificado .....	
7.2. Régimen del recargo de equivalencia .....	
7.3. Otros regímenes especiales .....	

- 8. Devolución y gestión .....
- 8.1. Devolución.....
- 8.2. Obligación de facturación .....
- 8.3. Obligaciones contables y registrales .....
- 8.4. Otras obligaciones formales.....
  
- Actividades .....
  
- Solucionario.....

## Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido constituye el principal tributo de nuestro sistema tributario que afecta al comercio interior y exterior de bienes y servicios, recayendo sobre el consumo o sobre la circulación o tráfico de bienes y servicios de carácter empresarial. Junto con los impuestos especiales (IIEE) y los impuestos aduaneros (IIAA), el IVA se caracteriza por constituir el núcleo esencial de la imposición indirecta en España.

En particular, el IVA es un impuesto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

Por consiguiente, se configura como un impuesto general sobre el consumo o el tráfico empresarial que grava la totalidad de las ventas, sea cual sea la fase del proceso de producción y el tipo de mercancía o servicio. Precisamente, el carácter plurifásico del IVA (que sólo grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten) es el que, en gran parte, explica la neutralidad del mismo en el proceso productivo, pero, al mismo tiempo, también el que provoca la enorme complejidad técnica de su régimen jurídico y el carácter enormemente casuístico del mismo.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el tráfico patrimonial también resulta gravado por el ITPAJD. La modalidad de este impuesto que somete a tributación las transmisiones patrimoniales onerosas, también indirecto, recae sobre el tráfico no empresarial, por lo que en principio no debería presentar ningún elemento conflictivo en la delimitación con el IVA, por gravar éste las operaciones mercantiles. No obstante, determinadas operaciones inmobiliarias sujetas pero exentas de IVA se gravan a través del ITPAJD.

En este módulo se analizarán tanto sus elementos esenciales de identificación (hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos) como de cuantificación (base imponible, tipos de gravamen, deducciones en la cuota). Asimismo, se abordará el estudio de la gestión del impuesto, así como las especificidades de sus ocho regímenes especiales.



## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Comprender los aspectos generales del IVA, en especial sus características generales y ámbito de aplicación.
2. Distinguir los diversos hechos impositivos del impuesto.
3. Determinar tanto el lugar de realización del hecho imponible como el devengo del IVA en las diferentes operaciones que grava.
4. Saber aplicar el complejo y casuístico régimen de las exenciones en el impuesto.
5. Asimilar los conceptos de empresario y de profesional a efectos del IVA.
6. Entender las posiciones subjetivas del contribuyente y del responsable en el impuesto.
7. Dominar el mecanismo de aplicación del IVA, especialmente en cuanto a los institutos de la repercusión y de la deducción del tributo.
8. Aplicar el mecanismo de cálculo de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas, a partir del análisis del contenido de la base imponible, de los tres tipos de gravamen y del cálculo de la cuota.
9. Entender el procedimiento de devolución de las cuotas negativas del IVA.
10. Conocer las especificidades en la tributación de los ocho regímenes especiales del impuesto.
11. Dominar las obligaciones y los deberes formales relativos a IVA.



## 1. Cuestiones generales

### 1.1. Características del impuesto

El IVA, tal como establece su Ley reguladora, posee una naturaleza de impuesto de carácter indirecto y recae sobre el consumo. Además se trata de un impuesto de carácter real, objetivo e instantáneo, aunque de liquidación periódica.\*

Artículo 1 LIVA

En consecuencia, las características básicas del IVA son las siguientes:

- Constituye un **impuesto indirecto**, puesto que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica como es el gasto o utilización de la renta para consumir (adquirir bienes o servicios), y no la obtención de la misma, a diferencia de otros impuestos como el IRPF o el IS.
- En relación con la característica anterior, es un **impuesto sobre el consumo**: la finalidad del IVA es gravar el valor final de los bienes y servicios adquiridos o recibidos por los consumidores. Ello se consigue a través del mecanismo de la repercusión de las cuotas que efectúa el sujeto pasivo (empresario o profesional) al consumidor final.

En efecto, junto con los impuestos especiales (IIEE) y los impuestos aduaneros (IIAA), el IVA se caracteriza por constituir el núcleo esencial de la imposición indirecta en España. Estos tres impuestos también se denominan impuestos sobre el consumo, ya que es el consumidor quien, en definitiva, tendrá que pagarlos, bien como sujeto pasivo (impuesto especial sobre determinados medios de transporte), o bien como destinatario de la repercusión (IVA).

#### La relación entre el IVA y los IIEE y los IIAA

Los IIEE denominados "de fabricación" son impuestos monofásicos y específicos, ya que solamente gravan determinadas mercancías (alcohol, tabaco, hidrocarburos, electricidad...) y en un solo momento del ciclo productivo. La relación del IVA con estos impuestos es de compatibilidad, concurrencia y superposición, por el motivo de que se pretende gravar adicionalmente el consumo de estos bienes y servicios especiales para, entre otras finalidades, desincentivar su consumo por motivos extrafiscales sanitarios o medioambientales.

A su vez, los IIAA, aunque inciden sobre casi todas las mercancías, lo hacen en un solo momento (el de entrada o el de salida del territorio de la Unión Europea), por lo que también tiene un carácter monofásico. Este impuesto comunitario es compatible con la modalidad de importación de bienes del IVA.

- Se trata de un **impuesto real**, en tanto se define el hecho imponible sin tener como referencia a ningún sujeto en concreto.
- Al mismo tiempo, es un **impuesto objetivo**, por no tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo en la cuantificación de la deuda tributaria.
- Igualmente, es un impuesto **instantáneo**, dado que se devenga cada operación de forma independiente, aunque es **de declaración periódica** puesto que la debe presentarse trimestral o mensualmente.
- Además, es un tributo, desde el año 2002, **cedido parcialmente a las comunidades autónomas**. Dadas sus características de impuesto indirecto sobre el tráfico, no se atribuye capacidad normativa a las mismas (al igual que sucede con los IIEE de fabricación) ni de las competencias de gestión (continuando exclusivamente en manos del Estado), a fin de evitar la disparidad de regulaciones internas. En concreto, se cede el 50% del rendimiento del impuesto que corresponda al consumo en el territorio de cada comunidad, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística, en los términos del art. 35 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- Por último, no hay que olvidar que los impuestos que inciden sobre el tráfico se caracterizan también por ser **impuestos de normativa predominantemente comunitaria**, aunque con un grado de intensidad diferente. La regulación comunitaria se produce a través de directivas de armonización (IVA e IIEE) o bien de manera completa mediante reglamentos (IAA).

La circulación libre de mercancías y servicios dentro de la comunidad exige un tratamiento fiscal unitario o lo más armonizado posible, que no distorsione el tráfico patrimonial y que evite la discriminación fiscal entre los países miembros por el hecho de gravar de manera diferente las mercancías según el país de origen. Por tanto, la función de la normativa comunitaria sobre los impuestos indirectos, tal como se desprende de los propios tratados constitutivos, está encaminada a conseguir los siguientes objetivos:

- 1) Evitar la existencia de barreras fiscales entre los países miembros.
- 2) Unificar la fiscalidad del tráfico exterior de la comunidad.
- 3) Armonizar la fiscalidad de la circulación de bienes y servicios de manera que se facilite el intercambio intracomunitario y se evite la distorsión del tráfico.
- 4) Asegurar la paridad del IVA de los países miembros con vistas al cálculo del recurso comunitario sobre la base imponible de este impuesto, o base imponible común.

Precisamente, la importancia de esta normativa comunitaria en materia del IVA, obliga a tener en cuenta como fuente de derecho de manera muy especial la **jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea** (TJCE), quien se ha pronunciado en repetidas ocasiones, entre otras cuestiones, sobre la prohibición de establecimiento en el territorio de la UE de tributos sobre el volumen de negocios con carácter general distintos del IVA.

En este sentido, el TJCE ha definido las siguientes notas características de la imposición general sobre el volumen de negocios y, por lo tanto, aplicables al IVA:

- Es un impuesto de **carácter general**, en el sentido de que grava todas las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios, tal como se deduce del art. 1 LIVA.
- Por otro lado, es un impuesto **proporcional**. Dicha proporcionalidad se manifiesta especialmente en su relación con el precio de los bienes y servicios, esto es, en el tipo de gravamen que no es progresivo sino proporcional (18%, 7% ó 4%, en función del tipo de bien o servicio gravado).
- Igualmente, es un impuesto **plurifásico**, puesto que se grava cada fase de producción y comercialización de los bienes.

#### **Clases de impuestos plurifásicos**

A su vez, los impuestos plurifásicos pueden ser de dos clases.

En primer lugar, pueden ser impuestos plurifásicos en cascada, en los que el gravamen sobre cada fase es independiente del gravamen establecido sobre las demás, recayendo cada vez en la totalidad del precio. En este tipo de impuesto no se tiene en cuenta en cada fase la cuota ya pagada en las anteriores, por lo que no garantiza la neutralidad.

Y, en segundo lugar, pueden ser impuestos sobre el valor añadido, caracterizados por lo contrario, esto es, por el hecho de que el gravamen de cada fase tiene en cuenta el de las anteriores, de modo que sólo se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten a quien adquiere o al consumidor.

En particular, el IVA es un impuesto plurifásico sobre el valor añadido, no en cascada.

IVA por ingresar

IVA devengado – IVA soportado = IVA por compensar

IVA por devolver

La tributación del valor añadido, determinada por la diferencia entre el impuesto devengado o repercutido y el impuesto soportado, se calcula en la cuota y no en la base, con lo cual se consigue una neutralidad, tanto en el orden interno como en el de las relaciones comerciales internacionales entre los países de la Unión Europea.

### Ejemplo de la neutralidad y del funcionamiento del impuesto

a) Un fabricante de harina vende una partida de estos bienes a un fabricante de pan por 100, aplicando un IVA del 4%, de manera que el IVA devengado es de 4. La factura de la compra por el fabricante de pan es de 104. Si suponemos que el fabricante de harina no ha soportado ninguna cuota de IVA (aun cuando sea imposible en la práctica, porque tiene que comprar trigo, maquinaria... para fabricar la harina), resulta que él tiene que ingresar 4 de IVA (de los 104 que ha cobrado de la factura al fabricante de pan, 100 son para el fabricante de harina y 4 para Hacienda).

b) Por su parte, el fabricante de pan paga una factura total al fabricante de harina de 104, es decir, soporta un IVA de 4. Cuando este fabricante de pan vende el pan a un vendedor de una panadería, incorpora en el precio de venta un valor por el pan de 200. Aquí el valor añadido para el fabricante de pan es 100, puesto que inicialmente el precio de venta de la harina por el fabricante de harina era de 100 y ahora el fabricante de pan los vende por 200. Si este fabricante de pan vende por 200, ha devengado IVA por un 4%, es decir, 8. La factura que paga el comprador, aquí el vendedor de la panadería, es de 208.

Ahora bien, el fabricante de pan no tiene que ingresar a Hacienda los 8 de IVA, sino sólo 4, que es la diferencia entre el IVA que él ha soportado cuando compró la harina (en el ejemplo 4) y el IVA que él devenga cuando vende el pan (en el ejemplo 8). Por lo tanto, de los 208 de la factura, 200 son para el fabricante de pan, 4 para Hacienda y 4 también para el fabricante de pan para compensar los 4 que soportó en la factura.

c) A su vez, el vendedor de la panadería paga una factura total al fabricante de pan de 208, es decir, soporta un IVA de 8. Cuando este vendedor de la panadería vende el pan al consumidor, incorpora en el precio de venta un valor del pan de 100. Aquí el valor añadido por el vendedor de pan es 100, puesto que el precio de venta del pan por el fabricante pan era de 200 y ahora el vendedor de la panadería los vende por 300. Si este vendedor de pan vende por 300, ha devengado IVA por un 4%, es decir, 12. La factura que paga el comprador, aquí el consumidor, es de 312. Ahora bien, el vendedor de pan no tiene que ingresar a Hacienda los 12 de IVA, sino sólo 4, que es la diferencia entre el IVA que él ha soportado cuando compró el pan (en el ejemplo 8) y el IVA que él devenga cuando vende el pan (en el ejemplo 12). Por lo tanto, de los 312 de la factura, 300 son para el vendedor de la panadería, 4 para Hacienda y 8 también para el vendedor de la panadería para compensar los 8 que soportó.

d) Por último, el consumidor paga una factura de 312 por el pan. Evidentemente, este consumidor final no tiene que pagar a Hacienda, porque ya lo han ido haciendo sucesivamente los diferentes empresarios de la cadena. Como podéis comprobar, la suma final de IVA que se repercute o transfiere al consumidor es de 12, la misma cifra que la suma de las cantidades que el fabricante de harina, el fabricante de pan y el vendedor de la panadería han ingresado en Hacienda ( $4 + 4 + 4$ ).

En conclusión, las diferentes empresas no soportan la carga económica del IVA, puesto que el total del IVA generado se transfiere o repercute en el consumidor (por esto se dice que el IVA es un impuesto general sobre el consumo). Las empresas obtienen el beneficio del valor añadido que en cada paso de la cadena van dando a la harina. Así, por ejemplo, el vendedor de la panadería da un valor de 300 al pan cuando el valor anterior del fabricante de pan era 200. Aquí el valor añadido es 100 y éste es el beneficio que el vendedor de la panadería quiere obtener.

Así pues, el IVA no interfiere en este beneficio y cumple así el principio de neutralidad. Contablemente, el vendedor de la panadería tendrá los siguientes números: 312 (factura de la venta de pan, incluido el IVA devengado al consumidor) – 208 (factura de la compra del pan, incluido el IVA soportado del fabricante pan) – 4 (ingreso de IVA efectuado a Hacienda) = 100 (beneficio empresarial).

## 1.2. Fuentes normativas

La regulación actual del IVA se encuentra, por un lado, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que incorporó a nuestro ordenamiento la normativa comunitaria, y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el cual se aprueba el Reglamento.

No obstante, importa señalar que tal normativa ha sido objeto de numerosas modificaciones a lo largo del tiempo, entre otros motivos con el objetivo de trasponer las directivas

de la Unión Europea que afectan al IVA y la doctrina contenida al respecto en las resoluciones del TJCE.

#### **Normativa comunitaria en materia de IVA**

Las principales Directivas comunitarias aprobadas en materia de IVA son la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que constituye, a su vez, una refundición de la denominada sexta directiva del IVA (la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977), reformadas posteriormente en bastantes ocasiones.

### 1.3. Ámbito de aplicación

Por lo que respecta al ámbito de aplicación del impuesto, debe señalarse que el IVA se aplica tanto en el territorio peninsular español como en las Islas Baleares, sin perjuicio de los regímenes de convenio y concierto de Navarra y en el País Vasco, y de lo que indican los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español.

Artículos 2 y 3 LIVA

Por consiguiente, se excluyen de dicho ámbito de aplicación, conforme a las previsiones de la mencionada Sexta Directiva del IVA, en primer lugar, las Islas Canarias (territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios); y, en segundo lugar, Ceuta y Melilla (territorios excluidos de la Unión Aduanera).



## 2. Hecho imponible

Es posible distinguir tres modalidades dentro de su hecho imponible del IVA: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (las denominadas operaciones interiores); las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y, finalmente, las importaciones de bienes. Tales operaciones poseen unas características y una regulación propias.

Artículo 1 LIVA

### 2.1. Operaciones interiores

Como se acaba de señalar, las operaciones interiores están integradas por entregas de bienes y por prestaciones de servicios, con su régimen jurídico particular.

Por lo tanto, la calificación de una operación interior como entrega de bienes o prestación de servicios es especialmente relevante, pues son distintas en cada caso las reglas que determinan el lugar de realización del hecho imponible y las que establecen el devengo.

#### 1) Operaciones gravadas

##### a) Entrega de bienes

A efectos del IVA, se califica como **entrega de bienes** sujeta la transmisión onerosa del poder de disposición sobre bienes corporales, incluyendo las diferentes modalidades de energía (gas, calor, frío, energía eléctrica...). Igualmente, recibe esta consideración la transmisión si se realiza con la cesión de títulos representativos de dichos bienes.\*

Artículo 8 LIVA

La **transmisión del poder de disposición**, desde el punto de vista exclusivamente fiscal, se identifica con el poder de disposición del que goza el propietario en sentido amplio, e incluye supuestos como la permuta o la simple posesión de los bienes.

### Otros supuestos de transmisión del poder de disposición

No obstante, en ocasiones, es suficiente con la simple disponibilidad económica de los bienes, como ocurre con los contratos de arrendamiento financiero, las compraventas con pacto de reserva de dominio o con condición suspensiva o el suministro de productos informáticos normalizados.

Por otro lado, la jurisprudencia mayoritaria se decanta también por incluir en el ámbito de las entregas de bienes del IVA a las derivadas de la ley o de una decisión administrativa o judicial (como sucede con las transmisiones por expropiación forzosa o por subasta judicial).

En particular, la LIVA contiene un **listado abierto de operaciones** que tienen la consideración de entrega de bienes.

Artículo 8.2 LIVA

Así, cabe mencionar los siguientes supuestos:

- Las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, siempre que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados y siempre que el coste de los mismos exceda del 33 % de la base imponible.
- Las aportaciones no dinerarias a sociedades o comunidades de bienes realizadas mediante elementos patrimoniales afectados a la actividad empresarial o profesional, así como las adjudicaciones del mismo tipo de bienes que se producen con motivo de la liquidación o la disolución total o parcial de las mencionadas sociedades o comunidades de bienes. Este supuesto se declara de forma expresa compatible con el Impuesto sobre operaciones societarias y con el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.
- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

#### Leasing

En los arrendamientos con opción de compra (leasing), mientras el arrendatario no se ha comprometido a ejercer esta opción, la operación tiene la naturaleza de prestación de servicio. El ejercicio de la opción de compra determina una entrega por la parte de precio cuya exigibilidad sea posterior a este momento, y como el arrendatario posee la cosa, el momento del ejercicio de la opción de compra da lugar al devengo correspondiente a la entrega. Si en el contrato el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra a la finalización del contrato, el devengo del IVA se produce en el momento de formalización del contrato en concepto de entrega de bienes, sin que se produzca prestación de servicios alguna.

- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúen en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. Si el comisionista actúa en nombre ajeno, la operación se califica como prestación de servicios.

#### Adelanto del devengo

La ley pretende en este caso de las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva adelantar el devengo del impuesto al momento de la entrega del bien con la finalidad de garantizar el pago del mismo, aunque no se haya producido la transmisión de la propiedad.

- El suministro de un producto informático normalizado (esto es, aquel produce que no precisa de ninguna modificación sustancial para ser utilizado por cualquier usuario), efectuado en cualquier soporte material.

Por último, esta descripción general se completa con una enumeración legal de una serie de **operaciones asimiladas** a las entregas de bienes que puedan ser difíciles de calificar o que puedan plantear dudas respecto a su sujeción.\*

#### Entregas de bienes en los contratos de comisión

En el contrato de comisión de venta o de comisión de compra, el comitente encarga la venta o la compra, respectivamente, de unos bienes a cambio de una comisión. En ambos casos hay que tener en cuenta que se producen dos entregas de bienes gravadas: entre el comisionista y el comitente y entre el comisionista y un tercero (comisión de venta) y entre un tercero y el comitente y el comisionista (comisión de compra).

- Como primera operación asimilada, el legislador se refiere al denominado autoconsumo de bienes, que incluye las siguientes operaciones:

a) En primer lugar, se consideran autoconsumo aquellos supuestos que se denominan transferencias en la misma ley, caracterizadas porque no se produce ningún cambio subjetivo en la titularidad de los bienes, sino un cambio de destino.

#### Artículo 9 LIVA

#### Supuestos de transferencias

En este contexto, hay que incluir, entre los supuestos de transferencias los siguientes:

- La transferencia del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o consumo particular del sujeto pasivo (autoconsumo externo). Así sucede, por ejemplo, cuando un empresario que se dedica a la venta de televisores y se reserva uno de ellos para su uso privado; o el uso privado de un vehículo previamente afectado a una empresa.

- El cambio de afectación de bienes corporales de un sector de la actividad empresarial o profesional a otro sector diferenciado que otorga un derecho de deducción de menor cuantía, salvo que el cambio haya sido impuesto por modificación en la normativa o cambio del régimen de tributación.

El sector de la actividad será diferenciado si se produce cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Figurar en un grupo diferente en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

b) Tener un régimen de deducción distinto. En este supuesto también se incluye la diferencia en más de 50 puntos porcentuales entre las actividades, aun cuando ambas apliquen el mismo régimen de deducción.

c) Acogerse a los regímenes especiales simplificados, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

d) Tratarse de una operación de arrendamiento.

e) Tratarse de una cesión de créditos o préstamos que no se realiza en el marco de un contrato de factoring.

- La afectación o el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión (autoconsumo interno). En los casos de autoconsumo interno se afecta a la empresa, como bien de inversión, un bien construido por la propia empresa, evitándose así el gravamen que hubiera soportado de haberse adquirido a terceros. No obstante, hay que tener en cuenta que no se produce una actividad asimilada a la entrega de bienes cuando al sujeto pasivo, de producirse una adquisición onerosa de los mismos bienes, se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiese soportado.

### Ejemplo

La empresa MUEBLEMODERNO, S.A., dedicada a la construcción de mobiliario de madera, construye dos mesas que afecta inmediatamente a su actividad económica.

Se trata de un supuesto de autoconsumo interno, asimilada, pues, a las entregas de bienes (art. 9.1º.d LIVA).

b) Y, en segundo lugar, las transmisiones del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional con carácter gratuito. Las operaciones gratuitas deben llevarse a cabo con fines ajenos a la empresa\*.

STJCE de 16 de octubre de 1997.

El autoconsumo de los bienes resulta gravado en el IVA porque los empresarios o profesionales que realizan las operaciones que acabamos de describir tienen derecho a deducirse el IVA soportado en la adquisición de los mencionados bienes, y de no someterse a imposición no existirían cuotas repercutidas al consumidor final. Ello supondría entonces para la Hacienda pública un perjuicio, puesto que el sujeto pasivo que realiza el autoconsumo tendría derecho a la devolución de la totalidad de las cuotas soportadas al no haber cuotas repercutidas.

- Como segunda operación asimilada legalmente a las entregas de bienes, hay que mencionar a la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro de la UE, con el fin de afectarlo a las necesidades de la empresa en dicho Estado, aunque paralelamente acompaña dicha asimilación con un amplio conjunto de exclusiones de sujeción por considerarse la operación efectuada en el interior del Estado receptor, realizada con carácter temporal o relacionada con supuestos exentos de exportación.

### b) Prestación de servicios

La LIVA ofrece una **definición** de prestaciones de servicios que no aporta ninguna característica propia diferenciadora de esta operación de otras gravadas por el impuesto. En efecto, el legislador se limita a señalar que constituyen prestaciones de servicios, por exclusión, las operaciones que no tengan la consideración entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones (esto, el resto de modalidades del hecho imponible del impuesto).

Artículo 11.Uno LIVA

No obstante, a pesar de esta falta de definición legal más precisa, se puede sostener que las prestaciones de servicios se **caracterizan** por las dos siguientes circunstancias:

- No existe transmisión del poder de disposición o derecho de propiedad de los bienes, sino solamente de otros derechos que sólo hacen posible su uso o disfrute

- Los derechos que se ceden o transfieren no recaen exclusivamente sobre bienes, puesto que también pueden tener por objeto determinados derechos u obligaciones o bien pueden consistir en la práctica de algunas actividades.

Junto a esta definición por exclusión de las prestaciones de servicios que acabamos de señalar, hay que mencionar que la LIVA recoge un listado de supuestos que, en particular, tienen la consideración de prestaciones de servicios.\*

Artículo 11.Dos LIVA

En efecto, se consideran prestaciones de servicios las siguientes operaciones:

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial.
- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entrega de bienes.
- Las obligaciones de hacer o no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
- Los transportes.
- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- La explotación de ferias y exposiciones.
- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúa en nombre ajeno o cuando este sujeto actúa en nombre propio y media en una prestación de servicios.
- El suministro de productos informáticos cuando no tengan la condición de entrega de bienes.
- Los traspasos de locales de negocio.
- Las prestaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- Los préstamos y créditos en dinero.

Supuestos de suministro de productos informáticos

Se consideran prestación de servicios, de un lado, el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste; y, de otro, aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

- Las cesiones del uso y disfrute de bienes, incluido el derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

Asimismo, la ley reguladora del IVA recoge unas **operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios** (al igual que sucede en el caso de las entregas de bienes), que se refieren al autoconsumo de dichos servicios.\*

Artículo 12 LIVA

A estos efectos, se califican como operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios las siguientes operaciones:

- Las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo que no se consideren entregas de bienes.
- La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional, de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
- Las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

#### **Ejemplo**

El dueño de una empresa que se dedica a la desratización, desratiza durante sus vacaciones el piso de su cuñado gratuitamente, utilizando para ello el instrumental de la empresa para la que trabaja.

La prestación del servicio de desratización no está sujeta, dado que no actúa el sujeto como empresario o profesional. En cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 12.2º LIVA, el uso del material de la empresa es calificable como un supuesto de autoconsumo de servicios de la empresa.

## **2) Operaciones no sujetas**

Otra cuestión relacionada con el hecho imponible de las operaciones interiores, son los supuestos de **no sujeción**.

### **a) Entrega de bienes**

De conformidad con la heterogeneidad de las operaciones no sujetas descritas por el legislador,\* éstas se pueden sistematizar desde el punto de vista de la naturaleza del sujeto que realiza las entregas de bienes, y se pueden distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos.

Artículo 7 LIVA

### - Operaciones realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada.

Pueden incluirse dentro de este grupo de supuestos de no sujeción los siguientes:

a) La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Este supuesto de no sujeción se ha introducido en la LIVA como consecuencia de la jurisprudencia contenida en la STJCE de 27 de noviembre del 2003.

#### Excepciones

Como excepción, quedan siempre sujetas al impuesto las transmisiones de patrimonio afecto a una actividad económica en los casos siguientes:

- Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente porque realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (como es el caso de los arrendadores de bienes), cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considera como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompaña de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de obras de urbanización de terrenos o de promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

b) Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, realizadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

c) Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

d) Las operaciones de autoconsumo de bienes cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el impuesto soportado en la adquisición o la recepción.

e) Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

- El segundo grupo de operaciones no sujetas es el de las **operaciones realizadas por entes públicos**:

a) Las entregas de bienes hechas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria (impuestos, tasas, contribuciones especiales), excepto cuando estos entes públicos actúan mediante empresas mercantiles, públicas, privadas o mixtas.

Irrelevancia de la actividad desarrollada por el adquirente

A estos efectos, resulta irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Ejemplo de autoconsumo no sujeto

Un dentista, al ejercer una actividad exenta, no tiene derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones. Por eso la transferencia de un bien de su ámbito profesional a su ámbito personal es un autoconsumo no sujeto.

### Operaciones sujetas

Están sujetas, en cualquier caso, las entregas de bienes relacionadas con algunas de las actividades siguientes: telecomunicaciones, distribución de agua y energía, transporte de personas y bienes, servicios portuarios y aeroportuarios; obtención, fabricación o transformación de productos para ser transmitidos posteriormente; intervención en productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado; explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial; almacenamiento y depósito; las de oficinas comerciales de publicidad, explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; las agencias de viajes, las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas al uso de sus instalaciones; y las del desollador.

b) Las concesiones y las autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

c) Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

### b) Prestación de servicios

Pueden clasificarse las prestaciones de servicios no sujetas desde el punto de vista de la naturaleza del sujeto que las realiza (al igual que las entregas de bienes), diferenciándose entre las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada (que son las más numerosas) y las efectuadas por entes públicos.\*

Artículo 7 LIVA

1) Se incluyen entre las operaciones realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada, las siguientes:

- Las prestaciones de servicios de demostración gratuitas con el fin de promocionar las actividades empresariales o profesionales.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa, incluidas las de carácter especial (como las relativas a los ejecutivos de alta dirección o los deportistas profesionales).
- Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios y a las otras cooperativas por sus socios laborales.
- Las operaciones de autoconsumo de servicios cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el impuesto soportado en la adquisición o la recepción.
- Las prestaciones de servicios gratuitos que sean obligatorios para los sujetos pasivos en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

2) Se engloban en las operaciones realizadas por entes públicos las que a continuación se mencionan:

- Las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria, excepto cuando estos entes públicos actúan mediante empresas mercantiles, públicas, privadas o mixtas.
- Las operaciones efectuadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

### 3) Reglas de localización territorial

Otra cuestión a analizar en relación con el aspecto espacial hecho imponible de esta modalidad gravada por el impuesto es la relativa al análisis de la conexión entre las situaciones previstas en el hecho imponible de la entrega de bienes y el ámbito espacial de aplicación de la Ley del Impuesto, que comprende la Península y las islas Baleares.

Se trata de las **normas de localización del hecho imponible**, que difieren en función de si la operación es una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Artículos 68 a 74 LIVA

#### Origen de las normas sobre localización del hecho imponible

Las normas de localización del hecho imponible tienen su origen en la delimitación de competencias entre los diversos países miembros que indujeron a incluir en las directivas reglas precisas para armonizar la sujeción al impuesto en el marco de las relaciones internacionales. En este contexto, la definición que proporciona la normativa reguladora del impuesto sobre el hecho imponible exige que las operaciones se realicen en el ámbito de aplicación del impuesto. Por ello resulta básico determinar el lugar donde se realiza la operación.\*

Artículo 4 LIVA

Una operación queda sujeta al impuesto español sólo si se realiza en el ámbito de aplicación del impuesto. Por el contrario, en caso de no realizarse en el ámbito de aplicación del impuesto, no queda sujeta al impuesto español, sino a la normativa concreta de la imposición indirecta del territorio donde se considere realizada la operación.

## a) Entrega de bienes

Respecto a la entrega de bienes, deben delimitarse las entregas que pueden considerarse como realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y que, por ello, están sujetas al IVA.

La normativa reguladora del impuesto recoge, entre otros, los siguientes criterios de aplicación:\*

Artículos 68 LIVA y 22 RIVA

### 1) Criterio general

Se contempla el criterio general de la **puesta a disposición de los bienes**, de manera que las entregas de éstos que no sean objeto de transporte o expedición serán gravadas cuando se pongan a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (Península e islas Baleares).

#### Reglas específicas

Se establecen, asimismo, un par de previsiones específicas:

- Si los bienes muebles son objeto de expedición o transporte, para su puesta a disposición de quien los adquiere, se considera que la entrega se ha realizado en el ámbito de aplicación del impuesto si la expedición o el transporte se han iniciado en este ámbito.

- Si los bienes deben ser objeto de importación, cuando el lugar de inicio del transporte o expedición corresponda a un tercer país, las entregas de estos bienes que haga el importador y, llegado el caso, los sucesivos compradores, antes de la importación, se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. Finalmente, hay que tener en cuenta que esta regla no se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

### 2) Reglas especiales

La normativa reguladora del IVA, a su vez, prevé las siguientes reglas especiales:

- El primer criterio específico que se contempla es el relativo a los bienes que son objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición. En estos casos, el criterio es el lugar donde se ultime su **instalación y montaje**, siempre y cuando estas operaciones determinen la inmovilización de los bienes y, además, su coste sea superior al 15 por 100 de la contraprestación total.

- En segundo lugar, se establece el criterio del **lugar donde se encuentren los bienes inmuebles**.

- En tercer lugar, se consideran realizadas en el territorio de aplicación del IVA español las **entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren**, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la comunidad.

- En cuarto lugar, también se tiene presente el lugar donde se inicia o se realizan las entregas de bienes, en los supuestos de **transporte de bienes iniciado en otro Estado de la UE** y resulta de aplicación, en concreto, al régimen de ventas a distancia (en especial, a las adquisiciones de particulares por catálogo desde otro Estado Miembro).

#### **Requisitos para la aplicación de este criterio**

La entrega del bien se entiende realizado en territorio español si se cumplen ciertas condiciones: que el transporte se realice por el vendedor; que no se trate de medios de transporte nuevos o bienes sometidos al régimen de los bienes usados; que el destinatario sea un sujeto sometido al régimen de la agricultura, un sujeto sin derecho a deducción o una persona que no sea sujeto pasivo; y que el importe total de las entregas sea superior a 35.000 euros anuales.

- Un quinto criterio se aplica a las **entregas gravadas por los Impuesto Especiales**, que se entienden realizadas en territorio de aplicación del IVA español cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte se encuentre en él.

- Y, el último de los criterios afecta a la **entregas de gas a través de redes de distribución y de electricidad**, que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del IVA español en dos supuestos.

#### **Supuestos de realización en territorio de aplicación del IVA español**

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

- Y cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efecto vos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

## **b) Prestación de servicios**

En el ámbito de las prestaciones de servicios, hay que destacar la existencia de un criterio de localización general que coexiste junto a otros criterios específicos.

## 1) Regla general

El criterio general de localización en las prestaciones de servicios obedece a un esquema de **gravamen en destino**, acorde con la necesaria coincidencia del gravamen con la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo.

Artículos 69 y 70 LIVA

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, las prestaciones de servicios **se entenderán realizadas en el territorio** de aplicación del impuesto en los casos que se indican a continuación.

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y la sede de su actividad económica radique en el citado territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

### Servicios no realizados en el territorio de aplicación del impuesto español

Sin embargo, como consecuencia de lo dispuesto por el artículo 59 de la Directiva 2006/112/CE, **no es posible considerar realizados en el territorio de aplicación del impuesto** los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- Los de publicidad.
- Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado uno del art. 70 LIVA.
- Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados, respectivamente, en los números 16.º y 18.º del apartado uno del art. 20 LIVA, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

- Los de cesión de personal.
- El doblaje de películas.
- Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.
- Los servicios prestados por vía electrónica.
- Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

## 2) Reglas especiales

Entre las reglas especiales de localización, conforme a lo previsto en los arts. 46 a 50 y 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE, se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios que se indican a continuación.

- Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

### Servicios relacionados con bienes inmuebles

A este respecto, la normativa tributaria considera relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
  - Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
  - Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
  - Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
  - Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
  - Los de alquiler de cajas de seguridad.
  - La utilización de vías de peaje.
  - Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.
- Los de transporte de pasajeros (cualquiera que sea su destinatario) y los de bienes (en el caso de que su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal), por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del impuesto tal y como este se define en el ar 3 LIVA:

- Los relativos a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en dicho territorio, cualquiera que sea su destinatario.
- Los servicios prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.
- Los de restaurante y catering cuando son prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto y, de otro lado, los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la LIVA.
- Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares, así como los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:
- Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.
- Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando estos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.
- Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal cuando se inicien en el mismo.

- Por otro lado, debe señalarse que se aplica el **criterio de utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación** del IVA español a ciertos servicios (los prestados por vía electrónica, profesionales, de mediación, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión), siempre que tengan por destinatario a un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad (salvo en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión).\*

Artículo 70.Dos LIVA

#### 4) Devengo del impuesto

##### a) Entrega de bienes

Como norma general, en las entregas de bienes el devengo se produce, de manera indistinta, en el momento en que el adquirente tiene a su disposición los bienes o bien en el momento en que se hace efectiva su adquisición, según el Derecho sustantivo regulador de la transmisión.

Artículo 75.Uno.1º LIVA

Ahora bien, conviene destacar que no produce el devengo en el momento en que se recibe el cobro de la cantidad exigible a cambio, a no ser que dicho cobro es anterior. En tal caso, el devengo se produce sin esperar a que se lleve a cabo la entrega de los bienes (art. 75.Dos LIVA).

Además, la normativa del impuesto recoge otros **criterios de devengo específicos**.\*

Artículos 75.Uno (apartados 3º, 4º y 6º) y Dos, LIVA

Constituyen criterios de devengo específicos los siguientes:

- En el caso de **comisiones de compra o de venta**, el impuesto se devenga, generalmente, en el momento en que el proveedor ponga los bienes a disposición del comisionista y cuando el comisionista ponga los bienes a disposición del comprador, respectivamente. Si bien en el caso de comisiones de venta en contratos estimatorios el devengo se produce cuando quien recibe los bienes los ponga a disposición del adquirente.

- Para los casos **autoconsumo** el devengo tiene lugar en el momento en que se efectúan las operaciones gravadas.

- Por último, cuando se trata de operaciones sujetas a gravamen que originan **pagos anticipados** anteriores a la realización del hecho imponible, se sitúa el devengo en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente.

## b) Prestación de servicios

Por **regla general**, las prestaciones de servicios se devengarán cuando se produzca la prestación de forma efectiva (esto es, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas).\*

Artículo 75.Uno.2º LIVA

Sin embargo, no es posible entender que ha tenido lugar el devengo en el momento en que se recibe el cobro de la cantidad exigible a cambio, a no ser que dicho cobro sea anterior. En este último caso, el devengo se produce sin esperar a que se lleve a cabo la prestación del servicio, según prevé el art. 75.Dos LIVA.

Al igual que sucede con las entregas de bienes, la normativa del impuesto recoge, junto al criterio general, otros **criterios de devengo específicos**.\*

Artículos 75.Uno (apartados 6º y 7º) y Dos, LIVA

En particular, son aplicables los siguientes criterios de devengo específicos:

- En las operaciones de carácter sucesivo o continuado como los arrendamientos y los suministros el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, independientemente de que se cobre o no.
- En los supuestos de autoconsumo de servicios se devenga el impuesto cuando se efectúen las operaciones gravadas.
- En las operaciones sujetas a gravamen que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el devengo se sitúa en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente.
- Por último, cuando se trata de prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto por inversión del sujeto pasivo y se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

## 5) Empresarios o profesionales

Como ya se ha señalado, las operaciones interiores gravadas por el IVA corresponden a empresarios o profesionales.

Al respecto, debe señalarse que la LIVA **define a los empresarios o profesionales**. En particular, se considera como tales:

- A las personas o entidades que practican actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de éstos. Además, para que las operaciones queden gravadas por el IVA se requiere que su desarrollo trascienda el ámbito de sus necesidades o de las de su medio social personal o familiar; de forma que en el ejercicio el empresario o profesional tenga la finalidad última de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios.\*

- A quienes realicen la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales (entre otras, extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, forestales, ganadera, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas).

- En cualquier caso, siempre se consideran empresarios o profesionales a efectos del IVA los siguientes:

1) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

2) Los que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (incluidos los arrendadores de bienes).

3) Los que urbanizan terrenos o promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para dedicarlas, en cualquier caso, a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

4) Los que realicen ocasionalmente entregas de medios de transporte nuevos con destino a otro país miembro de la Unión Europea.

- Los entes públicos en las entregas de parcelas o terrenos realizadas por ellos en el seno de una actividad empresarial cuando dichos inmuebles estén afectados a actividades económicas desarrolladas por la entidad pública, o cuando hayan sido urbanizados por la misma o, en fin, cuando la realización de la entrega determine el desarrollo de una actividad empresarial.

Artículo 84.Tres LIVA

Personas o entidades y el hecho imponible del IVA

En el ámbito subjetivo del IVA, en los términos del art. 5.Dos LIVA, se incluyen no sólo las personas físicas y las sociedades mercantiles, sino también las entidades con personalidad jurídica que no tienen la condición de sociedades mercantiles (fundaciones, asociaciones, cooperativas, sociedades civiles, entidades públicas) y entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

## 6) Características de las operaciones gravadas

Para que las operaciones interiores resulten gravadas por el IVA, deben reunir las siguientes notas características.\*

Artículo 4 LIVA

- En primer lugar, las operaciones deben realizarse a **título oneroso**. Por consiguiente, quienes realicen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios deben hacerlo sin excluir a cambio la percepción onerosa, en contraprestación de esas operaciones, aunque se pueden hacer en casos concretos de manera gratuita (como sucede con el autoconsumo).

- En segundo lugar, tales operaciones deben efectuarse, como norma general, **de forma habitual**, como requisito internacional que afecta a quien pretenda realizar las operaciones gravadas, y no necesariamente las actividades llevadas a cabo en el ejercicio efectivo de las operaciones.

Excepción a la habitualidad

- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios deben realizarse **en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional**. En consecuencia, quedan gravadas por el IVA no sólo las operaciones que se refieren a los bienes y los servicios que integran el objeto de su tráfico mercantil o profesional, sino también todos aquellos que están destinados a su patrimonio empresarial o profesional.

No se exige esta nota a algunos de los sujetos a quienes se atribuye legalmente la condición de empresario o profesional.

### Consideración de actividad empresarial o profesional

Se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las siguientes operaciones:

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

- Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

- Por último, debe señalarse que, a efectos del IVA, el acto o negocio gravados pueden tener tanto un **carácter lícito como ilícito**.

## 7) Delimitación entre el IVA y otros impuestos

Un problema que se plantea en relación con el IVA es su posible compatibilidad o incompatibilidad con otros impuestos de nuestro sistema tributario que gravan las adquisiciones de bienes y servicios, en especial, con las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Transmisiones Patrimoniales, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados).

El IVA es **compatible** con las modalidades de Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, según el art. 8.Dos.2.º LIVA. Además, es compatible con los Impuestos Especiales.

Por el contrario, es **incompatible** con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Además, se establecen las condiciones necesarias para evitar que la citada incompatibilidad deje sin someter a gravamen a las operaciones aludidas en ambos impuestos.

Artículos 4.Cuatro LIVA y 7.5  
TRLITPAJD

En relación con este tema, conviene subrayar que ciertas operaciones sujetas a IVA pero exentas de este impuesto, están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Cabe mencionar las siguientes:

- Las entregas y los arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA.
- La constitución y la transmisión de derechos reales de disfrute de estos bienes.
- Las transmisiones de valores que representan partes alícuotas del capital social de sociedades, cuando por la composición del patrimonio de éstas se entienda que encubren una transmisión de inmuebles.
- Las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión no sujeta a IVA de la totalidad de un patrimonio empresarial.

### 2.2. Adquisiciones intracomunitarias

En materia de adquisiciones intracomunitarias (esto es, las transacciones empresariales realizadas entre diferentes Estados de la Unión Europea), se mantiene un sistema transitorio del IVA, que supone la **tributación en destino** y no en origen.

Ésta es la razón por la que la normativa reguladora del impuesto contempla este hecho imponible desde la perspectiva de la adquisición intracomunitaria, estando exenta la entrega intracomunitaria (aunque sí tributa en origen la entrega intracomunitaria a particulares).

## 1) Objeto

Las adquisiciones intracomunitarias gravadas por el IVA se caracterizan por las siguientes notas:

- Son adquisiciones de bienes muebles. Por lo tanto, quedan excluidos los servicios.
- Se trata de adquisiciones realizadas a título oneroso; de forma que se excluyen de esta modalidad de hecho imponible a las adquisiciones lucrativas.
- Los bienes se transportan de un Estado miembro de la Unión Europea (cuando se inicia en este territorio la expedición o transporte), al territorio de aplicación del impuesto.

### Exclusiones

Sin embargo, se excluyen de esta modalidad de hecho imponible las adquisiciones que tengan por objeto los siguientes bienes:\*

- Los bienes cuya entrega haya tributado en el Estado miembro donde se haya iniciado la expedición o el transporte, de acuerdo con las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección de los bienes.
- Los bienes que tengan que ser objeto de entrega con instalación o montaje en el punto de destino, cuando implique la inmovilización de aquéllos y el coste de la instalación exceda del 15 por cien de la contraprestación.
- Los bienes objeto de entrega en el régimen de las ventas a distancia (catálogos, anuncios, correo, teléfono, telefax...), cuando se renuncie a la tributación en origen.
- Las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales (alcohol, tabaco, hidrocarburos) a personas sometidas al régimen de agricultura, ganadería y pesca, a sujetos pasivos sin derecho a deducción total o parcial, o a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo.
- Los bienes cuya entrega haya estado exenta del impuesto en el país de origen de la expedición o transporte, por asimilación con las exportaciones.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 13.1º LIVA

Además, hay que tener en cuenta que la normativa reguladora del impuesto, incorpora un listado de **operaciones asimiladas** a las adquisiciones intracomunitarias:

Artículo 16 LIVA

- Con carácter general, la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.
- La afectación realizada por las Fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención establecida, en el art. 62 LIVA, para los bienes destinados a la OTAN.
- Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes, en los términos establecidos en el art. 8 LIVA.

## 2) Operaciones no sujetas

Al igual que en las operaciones interiores, la normativa reguladora del IVA contempla una serie de operaciones no sujetas. Se trata de ciertas adquisiciones intracomunitarias que reúnen una serie de condiciones tanto en relación con los **adquirentes**, como en relación con su **importe**.\*

Artículos 14 LIVA y 3 RIVA

En estos casos se establece un **régimen facultativo**, puesto que se permite:

- Optar por la no sujeción, tributando, en consecuencia, en origen.
- O bien optar por la sujeción al impuesto en este concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, tributando, de esta forma, en destino.

### a) No sujeción por los adquirentes

Se prevén los siguientes supuestos de no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (quedando sujetas a gravamen en el país de origen) relacionados con los sujetos adquirentes

- Cuando se trata de adquirentes que tengan la condición de sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca.

- Cuando realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto (operaciones no sujetas o exentas);
- Si se trata de adquirentes personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, como, por ejemplo, un ente local.

### b) No sujeción por el importe

Por otro lado, como hemos señalado anteriormente, también se contemplan otros supuestos de no sujeción en las adquisiciones intracomunitarias relacionadas con el importe de las operaciones.

En efecto, se prevé la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias cuyo importe no supere los 10.000 euros el año natural precedente o durante el año en curso. En caso de superarse este límite, se grava en destino el exceso y no es posible fraccionar las operaciones, de forma que la operación en la que se supere dicho importe será gravada íntegramente.

Ahora bien, no quedan amparadas por la no sujeción las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales.

Por último, conviene mencionar que la opción de sujetar las adquisiciones intracomunitarias al IVA de los países de destino de los bienes se puede elegir en cualquier momento mediante la declaración censal correspondiente, que cubre un periodo mínimo del año en curso y de los dos años naturales siguientes.

## 3) Reglas de localización territorial

### a) Regal general

De conformidad con la regla general de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias, se toma en consideración el **punto de llegada material de los bienes con destino al adquirente**, que ha de estar comprendido en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículos 71 y 74 LIVA

## b) Reglas específicas

- De acuerdo con la primera regla específica, se consideran realizadas en este territorio las adquisiciones intracomunitarias cuando el adquirente sea un empresario o profesional con NIF expedido por la Administración tributaria española, cualquiera que sea el lugar de llegada de la expedición o transporte dentro de la UE, y siempre que dicho adquirente comunique el NIF al vendedor.

Artículo 71.Dos LIVA

- En el caso de los transportes intracomunitarios, se entienden realizado en el territorio de aplicación del IVA español cuando el transporte se inicie en dicho territorio (salvo que el destinatario del transporte hubiese comunicado al transportista un NIF a efectos del IVA) y cuando el transporte se inicie en otro Estado de la UE, pero el destinatario situado en territorio español haya comunicado al transportista su NIF.\*

Artículo 72 LIVA

- Para los servicios accesorios al transporte intracomunitario y en el caso de los servicios de mediación de tales transportes, se prevén las mismas reglas que en el caso de los transportes intracomunitarios.\*

Artículos 73 y 74 LIVA

## 4) Devengo del impuesto

### a) Regla general

Cuando se está en presencia de adquisiciones intracomunitarias de bienes, el devengo del impuesto se produce justo en el momento en que se consideran efectuadas las entregas de bienes similares a los adquirentes.

Artículo 76 LIVA

Por consiguiente, resultan aplicables las mismas reglas que respecto de las entregas de bienes.

### b) Especialidades

Solamente cabe señalar dos particularidades en relación con el devengo de las adquisiciones intracomunitarias.

- No se aplica a las adquisiciones intracomunitarias el devengo anticipado por operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

- Cuando se trata de transferencias de bienes, la fecha de devengo es la del inicio de la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

## 5) Sujetos

En esta modalidad de hecho imponible, los sujetos deben reunir dos requisitos:

- Los adquirentes han de ser empresarios, profesionales o personas jurídicas en general, aunque no actúen como empresarios o profesionales.
- Los transmitentes han de ser empresarios o profesionales.

### No consideración de adquisición intracomunitaria

Sin embargo, a pesar de que los sujetos reúnan ambos requisitos, no se consideran adquisiciones intracomunitarias:

- Aquellas adquisiciones de bienes cuya entrega sea realizada por los empresarios o profesionales que se benefician del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.
- Cuando los bienes adquiridos sean medios de transporte nuevos, no se considerará que hay una adquisición intracomunitaria, sea cual sea la condición del adquirente (particular o empresario o profesional), siempre que el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional o que, si tiene esta condición, esté acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca o haga exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto, y cuando el transmitente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

## 2.3. Importaciones

### 1) Objeto

En el caso de las importaciones, la sujeción al impuesto se produce, generalmente, con la introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto (la Península y las Islas Baleares), con independencia de la condición del importador y el destino del bien.

A los efectos de la sujeción del IVA, las entradas de bienes procedentes de territorios denominados "francos" (depósito o zona franca, depósito aduanero) o sometidos a regímenes aduaneros especiales (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento) se consideran importaciones.\*

Artículos 17 a 19 LIVA

Nuevamente en esta modalidad de hecho imponible, existen un par de **supuestos de asimilación** a las importaciones:

- El incumplimiento de los requisitos necesarios para la afectación a la navegación marítima internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca, de los buques que se hubiesen beneficiado de exención.

- La adquisición de bienes destinados a usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales, salvo expedición inmediata y definitiva de los mismos fuera del territorio de la UE.

## 2) Operaciones no sujetas

Se prevén también en esta modalidad de hecho imponible del IVA algunos supuestos de no sujeción al impuesto, relacionados con casos en que no nace la deuda aduanera.

Entre otros supuestos, cabe mencionar los siguientes:

- La entrada de bienes en territorios francos (depósitos y zonas francas, depósito aduanero).

- La entrada de bienes al amparo de regímenes aduaneros especiales (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento).

## 3) Reglas de localización territorial

Como regla general de localización territorial en las importaciones, el bien objeto de importación tiene que proceder de un tercer territorio no sujeto (países no comunitarios, Islas Canarias, Ceuta y Melilla), con destino al territorio de aplicación del impuesto (esto es, el territorio peninsular e Islas Baleares).

## 4) Devengo del impuesto

Como norma general, en materia de las importaciones, el devengo tiene lugar en el momento en que se admite en la Administración de aduanas la solicitud de despacho de las mercancías.

Artículo 77 LIVA

Ahora bien, se contempla un criterio de devengo específico para las operaciones asimiladas a la importación (afectación a la navegación y entrada para usos diplomáticos y similares). Tales operaciones se devengan cuando tengan lugar las circunstancias descritas.

### 3. Exenciones

En materia de exenciones del IVA, conviene subrayar que la ley reguladora del impuesto establece un **extenso listado de exenciones**.\*

Artículos 20 a 67 LIVA

Lo cual origina realmente una importante **distorsión en el funcionamiento normal del impuesto**, al impedir no sólo la repercusión de cuotas, sino también la aplicación del régimen de la deducción de las cuotas soportadas.

No obstante, debe señalarse que el mencionado efecto negativo se compensa por dos circunstancias:

- Algunas exenciones, calificadas como plenas, permiten la deducibilidad de las cuotas soportadas (por ejemplo, en el caso de las exportaciones exentas).
- Diversas exenciones en materia inmobiliaria son renunciables, permitiendo asegurar con ello devengar cuotas repercutidas y deducir las cuotas soportadas, y asegurando, en definitiva, la neutralidad del impuesto.

#### 3.1. Tipos de exenciones

Pueden clasificarse las exenciones del IVA alrededor de cada una de las tres categorías de hechos imponibles que hemos analizado: operaciones interiores, adquisiciones intra-comunitarias, y, por último, importaciones.

A continuación, vamos a examinar cada una de tales clasificaciones.

##### a) Exenciones en las operaciones interiores

A su vez, en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (esto es, las operaciones interiores), se pueden distinguir diversos grupos de exenciones: de carácter social y cultural, de carácter financiero y de seguros, de carácter inmobiliario y de carácter técnico.\*

Artículo 20 LIVA

1) El primer grupo de exenciones, muy numeroso, es el constituido por las **exenciones de carácter social y cultural**:\*

Artículos 20.Uno (números 1 a 15, 17, 19 y 26) LIVA, y 4 a 7 RIVA

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

- Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

#### **Operaciones excluidas de la exención**

Ahora bien, dicha exención no es aplicable a las operaciones siguientes:

- La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados.
- Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
- Los servicios veterinarios.
- Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades que gozan de la exención.

#### **Ejemplo**

Un hospital público presta, entre otros el servicio de hospitalización a enfermos y el servicio de cafetería.

El servicio de hospitalización está exento, según prevé el art. 20.Uno.2º LIVA, en tanto que el servicio de cafería está sujeto y no exento del IVA ya que no se presta necesariamente a los enfermos o a sus acompañantes.

- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios. Esta exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

- Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

- Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.

- Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto.

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Exclusión de la exención

- Determinadas prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

Ahora bien, esta exención que recae sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la Seguridad Social no se aplica a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

#### **Ámbito de aplicación de la exención**

En concreto, se incluyen en el ámbito de aplicación de la exención las siguientes prestaciones de servicios:

- Protección de la infancia y de la juventud.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

#### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Dicha exención no resulta de aplicación a las siguientes operaciones:

- Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.
- Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes.
- Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.
- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

- Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

- Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades: hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas; las actividades de asistencia social a que hemos hecho referencia en una anterior exención; y educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la conservación de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

#### Requisito de esta exención

El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por determinadas personas o entidades.

#### Personas o entidades prestadoras de los servicios

Concretamente, las personas o entidades prestadoras de tales servicios son las que a continuación se relacionan:

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

- Determinadas prestaciones de servicios efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

#### Prestaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la exención

Se incluyen dentro del ámbito de aplicación de la presente exención las siguientes prestaciones de servicios:

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Esta exención no resulta de aplicación a los espectáculos

Exclusión del ámbito de aplicación de la exención

Aplicación de la exención a otros supuestos.

El TJUE interpreta que también gozan de esta exención las prestaciones de servicios culturales prestados por personas físicas (Sentencia 7 de septiembre de 1999). Asimismo, el TS ha declarado que es procedente la exención de las cajas de ahorro por determinadas actividades desarrolladas dentro de su obra benéficosocial.

- El transporte en ambulancias de enfermos o heridos o vehículos especialmente adaptados para ello.
- Las entregas de sellos de correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.
- Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las comunidades autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.
- Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.
- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

2) El segundo grupo de exenciones, como se ha señalado anteriormente, comprende **operaciones financieras y de seguros**. Al igual que en el caso anterior, se trata de un grupo prolijo de exenciones.\*

Artículo 20 LIVA, números 16 y 18.

- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.
- Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.
- La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.
- La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.
- Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte. En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

- La transmisión de préstamos o créditos.
- La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.
- La transmisión de garantías.
- Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, Letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

#### **Aplicación de la exención**

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

- La compensación interbancaria de cheques y talones.
- La aceptación y la gestión de la aceptación.
- El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

#### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Por el contrario, no se incluyen en la exención:

- El servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro.
  - Los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.
- La transmisión de los efectos y órdenes de pago, incluso la transmisión de efectos descontados.

#### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

No se incluyen en la exención:

- La cesión de efectos en comisión de cobranza.
  - Los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.
- Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos 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 y de las piezas de oro, plata y platino.
- Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número.

**Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

No se incluyen en la exención:

- Los representativos de mercaderías.
- Aquéllos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, sin que tengan esta consideración las acciones o las participaciones en sociedades.
- La transmisión de los valores a que nos hemos referido anteriormente y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.
- La mediación en las operaciones exentas descritas en los apartados anteriores y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.
- La gestión y depósito de las instituciones de inversión colectiva, de las entidades de capital-riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los registros especiales administrativos, de los fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización de activos y colectivos de jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.
- Los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los registradores de la propiedad y mercantiles, en las operaciones exentas a que se refieren los apartados anteriores y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

**3) El tercer grupo de exenciones de las operaciones interiores está constituido por las inmobiliarias, que poseen una especial importancia.\***

- Están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

**Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Ahora bien, es importante destacar que esta exención no es de aplicación a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

- Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, están exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Artículos 20.Uno (números 20 a 23) LIVA y 8 RIVA

- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.

- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

En este punto, es fundamental determinar el concepto de primera entrega. Por ello, la normativa califica como tal a la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Sin embargo, no se califica como tal a las siguientes entregas:

1) la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

#### **Ejemplo**

La empresa NEGOCIOSPELIGROSOS,S.A., propietaria de un local en Barcelona que nunca ha utilizado desde que se edificó, lo vende a otra empresa situada en Barcelona.

Esta compraventa constituye, en principio, una entrega de bienes sujeta al IVA. Ahora bien, dado que es una segunda entrega de una edificación que no ha sido utilizada, goza de la exención prevista en el art. 20.Uno.2º LIVA.

2) la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial no sujeta al impuesto en virtud de lo establecido en el art. 7.1.º LIVA.

#### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Esta exención no resulta aplicable a las siguientes entregas de:

- Edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.
- Edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.
- Edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

- Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el art. 11 LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto determinados bienes.

#### **Relación de bienes amparados por la exención**

Es aplicable la presente exención cuando se trata de los siguientes bienes:

- Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

- Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades, incluidos los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Esta exención no resulta de aplicación en los siguientes supuestos:

- Arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.
- Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- Arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- Arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren los supuestos 1, 2, 3, 5 y 6 anteriores.
- La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Para finalizar con las exenciones inmobiliarias debe ponerse de relieve que, salvo las dispuestas para los arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles, pueden ser objeto de **renuncia** por parte del sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

### **Requisitos para el ejercicio de la renuncia**

A este respecto, se establece los siguientes requisitos para que pueda operar la mencionada renuncia:\*

- El adquirente debe ser sujeto pasivo del IVA y actuar en el ámbito de actividades profesionales o empresariales y tener derecho a la deducción total.
- Comunicación al adquirente, simultánea o previa a la entrega.
- La renuncia se practica para cada operación.
- Declaración por escrito del adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total.

Artículo 8 RIVA

4) El cuarto y último grupo de exenciones en operaciones interiores, menos numeroso que los anteriores, es el constituido por las exenciones **técnicas**.\*

Artículo 20.Uno, números 24 y 25, LIVA

- Están exentas, en primer lugar, las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones interiores exentas, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

#### **Exclusión del ámbito de aplicación de la exención**

Esta exención no resulta de aplicación en los siguientes supuestos:

- A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.
- Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20, 21 y 22 del art. 20.Uno LIVA (operaciones inmobiliarias exentas).
- Las entregas de bienes cuya adquisición afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 LIVA.

#### **b) Exenciones de las exportaciones**

Artículos 21 IVA y 9 RIVA

Gozan de una exención plena las exportaciones de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto a países terceros no comunitario. En consecuencia, se permite la deducción de las cuotas soportadas por el exportador.\*

Así pues, es aplicable la mencionada exención a los siguientes supuestos:

- Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.
- Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.
- Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de determinados requisitos.

#### **Requisitos para la procedencia de esta exención**

Los requisitos para gozar de la mencionada exención son los que se relacionan a continuación:

- La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones, cuando su importe total supere los 90,15 euros y se documenten en factura.
- Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la comunidad.
- Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la comunidad.

- Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.
- Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.
- Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.
- Las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.
- Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al art. 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la comunidad.
- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente apartado.

Igualmente, se consideran exentas las operaciones asimiladas a las exportaciones.\*

Artículos 22 LIVA y 10 RIVA

- Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total y arrendamiento de determinado buques.
- Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones establecidos en el apartado anterior.
- Las entregas de productos de avituallamiento para los buques.
- Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de determinadas aeronaves.

- Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado anterior.
- Las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado 4, cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves.
- Las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados 1 y 4 anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales que sean aplicables en cada caso.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.
- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.
- Las entregas de oro al Banco de España.
- Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto.
- Las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, con destino a las islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas.
- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en este apartado.

### c) Exenciones de zonas francas, depósitos francos y otros depósitos

Una tercera clase de exenciones son las relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos. Por consiguiente, constituyen exenciones que afectan a la entrada de bienes en las áreas exentas (definidas en la legislación aduanera), que son los espacios del territorio aduanero comunitario que aparecen delimitados y en los que pueden introducirse mercancías comunitarias y no comunitarias sin sujeción a derechos de exportación o importación.\*

Artículos 23 LIVA y 11 RIVA

El goce de estas exenciones está supeditado a la no utilización ni consumo en el interior de las mencionadas áreas exentas.

En particular, la normativa reguladora del impuesto reconoce el derecho a la exención en las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal.
- Las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en los dos supuestos anteriores, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.
- Las entregas de los bienes que se encuentren en los lugares indicados en los números 1 y 2 precedentes, mientras se mantengan en las situaciones indicadas, así como las prestaciones de servicios realizadas en dichos lugares.

**d) Exenciones de los regímenes aduaneros suspensivos**

Artículos 24 LIVA y 12 RIVA

La cuarta clase de exenciones recae sobre los regímenes aduaneros suspensivos, que se producen cuando las entradas o salidas de mercancías del territorio aduanero comunitario, por las circunstancias en que tienen lugar, ponen de manifiesto que no serán definitivas.\*

Por consiguiente, se encuentran exentos los siguientes supuestos.

Situaciones de regímenes aduaneros suspensivos.

En este ámbito se pueden producir tres situaciones diferentes: importación en tránsito, importación temporal y tráfico de perfeccionamiento activo.

- Las siguientes entregas de los bienes y las prestaciones de servicios relacionadas con tales bienes:

a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en aduana, así como de los que estén vinculados a dicho regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

b) Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.

c) Los que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del procedimiento de tránsito comunitario interno.

d) Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

a) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.

b) Las importaciones de los bienes que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito comunitario interno.

c) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en aduana.

d) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.

e) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en los apartados anteriores.

#### e) Exenciones de entregas intracomunitarias

Una quinta clase de exenciones son las que afectan a las entregas intracomunitarias. Nuevamente, en este caso, gozan del régimen de exención plena, siempre que el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como empresario pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado miembro.\*

Artículos 25 LIVA y 13 RIVA

Están exentas, concretamente, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España o bien una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto de España.

##### Exclusión del ámbito de aplicación de la exención

Esta exención no resulta de aplicación en los siguientes supuestos:

- Las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino.

- Las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el apartado anterior, cuando los adquirentes en destino sean personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino o cualquiera otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

- Las entregas de bienes que constituyen transferencias de un bien corporal afectado a una empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último, a las que resultaría aplicable la exención del apartado 1 si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

## f) Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias

Una sexta clase de exenciones es la que afecta a la adquisición intracomunitaria de aquellos bienes cuya entrada en el territorio de aplicación haya sido, en todo caso, no sujeta o exenta (es decir, una entrega de bienes exenta o una importación exenta).\*

Artículo 26 LIVA

En concreto, gozan de exención las siguientes operaciones:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 LIVA.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación, en todo caso, haya estado exenta del impuesto.
- Las denominadas "operaciones triangulares", que son adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren determinados requisitos:

### Requisitos para la aplicación de la exención

Los requisitos que deben cumplirse para que proceda la aplicación de la presente exención son los siguientes:

- Que se realicen por un empresario o profesional que no esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto, y que esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la comunidad.
  - Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.
  - Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.
  - Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 LIVA para las adquisiciones intracomunitarias y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido suministrado por la Administración española.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 119 LIVA (que recoge el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto), el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

**g) Exenciones de las importaciones**

La última clase de exenciones es la que hace referencia a las importaciones de bienes y que abarca a un amplio número de operaciones.

Artículos 27 a 67 LIVA y 14 a 21 RIVA

De acuerdo con la normativa reguladora del impuesto, están exentas las siguientes operaciones:

- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto.
- Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual.
- Importaciones de bienes personales destinados a amueblar una vivienda secundaria.
- Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio.
- Importaciones de bienes personales por causa de herencia.
- Importaciones de bienes muebles efectuados por estudiantes.
- Importaciones de bienes de escaso valor.
- Importaciones de bienes en régimen de viajeros.
- Importaciones de pequeños envíos.
- Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad.
- Importaciones de bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.
- Importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales.
- Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación.
- Importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.
- Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos.

- Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales.
- Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos.
- Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.
- Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.
- Importaciones de bienes efectuadas en el marco de ciertas relaciones internacionales.
- Importaciones de bienes con fines de promoción comercial.
- Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.
- Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial.
- Importaciones de documentos de carácter turístico.
- Importaciones de documentos diversos.
- Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas.
- Importaciones de objetos de colección o de arte.
- Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías.
- Importaciones de bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales.
- Importaciones de carburantes y lubricantes.
- Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios.
- Importaciones de productos de la pesca.
- Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular.
- Importaciones de bienes destinados a Organismos Internacionales.
- Importaciones de bienes destinados a la OTAN.
- Reimportaciones de bienes realizadas por quienes efectuaron la exportación de los mismos, siempre que se presenten en el mismo estado.

- Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.
- Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.
- Exenciones en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición.

### 3.2. Efectos de las exenciones

Una vez analizadas las exenciones en materia del impuesto que nos ocupa, hay que destacar que poseen **características y efectos propios**.

Se pueden citar, entre los mismos, los cuatro siguientes:

- Con carácter general, el derecho a la exención origina la **pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas** en el ejercicio de la actividad exenta, menos en el caso, por ejemplo, de las exportaciones, de las entregas intracomunitarias o de las operaciones en áreas exentas, que gozan de exención plena, esto es, que permiten deducir las cuotas soportadas.

Artículo 94.Uno.1.º c) LIVA

- Siempre poseen un **carácter objetivo**.

- Por otro lado, en la mayoría de los casos **no hace falta un reconocimiento previo** por la Administración.

- Otra característica de las exenciones del impuesto consiste en que se puede **renunciar al derecho de exención** cuando se trata de exenciones relacionadas con operaciones inmobiliarias y se cumplen ciertas condiciones.

Artículo 20.Dos LIVA

#### **Fundamento de la opción de renuncia**

Debe buscarse la razón de la existencia de la opción a renunciar a la exención en la circunstancia de que se evita con ello la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones.

Por lo que respecta al ámbito objetivo de la renuncia, debe señalarse que integra a las exenciones previstas en los números 20.º, 21.º y 22.º del artículo 20.Uno LIVA. Es decir, las entregas de terrenos rústicos y no edificables; las entregas y las adjudicaciones de terrenos con intervención de juntas de compensación; y las segundas y posteriores entregas de edificaciones una vez se ha terminado la construcción o rehabilitación.

En este punto, debe tenerse presente que si no se renuncia a la exención, la operación no tributa por IVA, sino por ITPAJD.

Como **requisitos** para poder ejercer el derecho a la renuncia:

- Es necesario que quien sea el adquirente tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto.
  
- Debe actuar el adquirente en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales con derecho a la deducción total del impuesto soportado.
  
- Y, por último, como requisitos formales de la renuncia, ésta debe comunicarse al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega y este último sujeto debe justificar por escrito que goza del derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por realizar actividades no exentas o con exención plena.



## 4. Obligados tributarios y repercusión

La normativa del IVA prevé tres clases de figuras subjetivas: el contribuyente, el responsable y el repercutido.\*

Artículos 84 a 86 LIVA

### 4.1. Contribuyentes

#### a) Operaciones interiores

Se pueden diferenciar en las entregas de bienes y prestaciones de servicio dos clases distintas de sujetos pasivos contribuyentes: los empresarios o profesionales que realizan las operaciones interiores, como regla general, o los empresarios o profesionales para los que se realizan las operaciones (supuesto de inversión del sujeto pasivo), en determinados supuestos.

Como **norma general**, son contribuyentes del IVA las personas físicas o jurídicas, o las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones interiores sujetas al impuesto.

#### **Empresarios o profesionales**

A efectos del IVA, son empresarios o profesionales:

- Quienes se dediquen a actividades empresariales o profesionales, salvo en el caso de que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin constituir una sociedad mercantil.
- Las sociedades mercantiles, en todos los casos.
- Quienes que realicen una o más entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien para obtener ingresos continuados en el tiempo.
- Los arrendadores de bienes.
- Los que se dediquen a la urbanización de terrenos o la promoción, la Construcción o la rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, incluso ocasionalmente.

#### **Ejemplo**

La Sra. Domínguez, propietaria de un local de negocio, lo alquila a un empresario.

El contribuyente en este supuesto es la Sra. Domínguez, ya que realiza la correspondiente prestación de servicios, conforme a lo previsto en el art. 84.Uno.2º.a LIVA.

Junto a esta regla general hay que tener presente que también pueden ocupar la posición subjetiva de contribuyentes del IVA los empresarios o profesionales y las personas jurídicas que no actúen como tales, para los cuales se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando éstas sean realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio español de aplicación del impuesto.

Se produce aquí la denominada **inversión del sujeto pasivo** siempre que realicen las operaciones, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios, personas no establecidas en el ámbito de aplicación del impuesto y siempre que el destinatario sí que esté establecido en ellas. En este supuesto, será sujeto pasivo el destinatario de la operación.

Se consideran sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, sin más excepciones que las contenidas en las letras b') y c') del número 2.º del apartado uno del artículo 84 LIVA.

Igualmente, son sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas siguientes sujetas:

- Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el art. 26.3 LIVA, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que a efectos del impuesto sobre el valor añadido tengan asignado por la Administración española.
- Las prestaciones de servicios que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español por aplicación de las reglas, general y especiales, relativas a la prestación de servicios.

## b) Adquisiciones intracomunitarias

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, son sujetos pasivos los que las realicen.

El sujeto pasivo que realice adquisiciones debe repercutir el impuesto, y se podrá deducir el soportado a partir de la fecha del devengo de la operación, de acuerdo con las normas generales que regulan la deducción del impuesto.

Establecimiento en el territorio de aplicación del IVA

Se consideran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o el domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas desde ese establecimiento.

Entidades sin personalidad jurídica

Es dudoso que puedan ser consideradas como sujetos pasivos en este caso las entidades del artículo 35.4 de la LGT, al no declararse expresamente en la ley esta posibilidad.

### c) Importaciones

Se califica como contribuyente en las importaciones a quien que realice la operación de importar, es decir, a los importadores de los bienes cuando se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera.

Concretamente, reciben esta consideración los destinatarios de los bienes importados (o los consignatarios que actúen en nombre propio en la importación) y los viajeros (para los bienes que introduzcan) y, a falta de los dos anteriores, los propietarios de los bienes.

Finalmente, en los bienes a que se refiere el art. 19 LIVA (operaciones asimiladas a las importaciones), se considera importadores los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes allí mencionados.

#### 4.2. Responsables

La LIVA recoge dos supuestos de responsabilidad: uno de responsabilidad solidaria y otro de responsabilidad subsidiaria.

Artículo 87 LIVA

#### - Responsabilidad solidaria.

Responden solidariamente de la deuda tributaria los siguientes sujetos:

a) Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluden la correcta repercusión del impuesto. En este caso, la responsabilidad también alcanza a la sanción que pueda proceder.

En las importaciones de bienes responderán también solidariamente del pago del impuesto, únicamente por las deudas tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros diferentes sujetos

#### Responsables solidarios en el caso de las importaciones

- Las asociaciones garantes en los casos determinados en los convenios internacionales.
- La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio o por cuenta de los importadores.

#### Excepción

Este supuesto de responsabilidad en los casos de elusión de la correcta repercusión no se produce cuando la operación está sometida al régimen de inversión del sujeto pasivo, puesto que en él los destinatarios de las operaciones ya actúan directamente como contribuyentes.

### - Responsabilidad subsidiaria.

Responden de manera subsidiaria los agentes de aduanas cuando actúen en nombre o por cuenta de sus poderdantes (representantes), únicamente por las deudas tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros.

Asimismo, con el fin de evitar el fraude fiscal, la ley declara responsable subsidiario al empresario o profesional por las cuotas soportadas o que hubiera debido soportar como destinatario de una operación, en aquellos supuestos en los que es razonablemente presumible que dichas cuotas no han sido ni van a ser objeto de declaración e ingreso por el sujeto pasivo.

Presunción razonable de no declaración e ingreso

Esta circunstancia viene determinada en la ley por la mera circunstancia de haber satisfecho un precio notoriamente anómalo en relación con el valor de mercado del bien o servicio, debiendo la Administración acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración o ingreso.

### 4.3. Repercusión

Puede definirse la repercusión, en términos generales, como el mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas que han devengado a los adquirentes de los bienes o servicios, gravando de esta forma el consumo.\*

Los adquirentes de los bienes o servicios tienen la **obligación de soportar el impuesto**, siempre que su repercusión se ajuste a lo que establece la LIVA, sean cuales sean las estipulaciones, los pactos o los acuerdos existentes entre ellos.

Artículos 88 y 89 LIVA y 25 RIVA

A estos efectos, la repercusión del impuesto debe cumplir, entre otras, las siguientes **formalidades**:

- La forma expresa, mediante factura o documento sustitutivo.
- La consignación separada de la base imponible y de la cuota repercutida y, a veces, también del tipo impositivo aplicable.
- El destinatario de la repercusión tiene derecho a exigir la factura, la cual tiene que contener los requisitos reglamentarios, siempre que acredite la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto, y siempre que las cuotas sean deducibles.

#### Documentos sustitutivos de las facturas

En ocasiones, el empresario, tras presentar una solicitud y recibir la concesión de la Administración tributaria, puede emitir un documento sustitutivo de las facturas en el que conste el importe total de la contraprestación. En él debe figurar, además, la expresión "IVA ...% incluido".

La repercusión del impuesto ha de hacerse en el momento de expedir o entregar la factura o documento sustitutivo.

Ahora bien, es el destinatario de la operación gravada con el IVA no tiene la obligación de soportar la repercusión del mismo antes del momento del devengo del impuesto y, por otro lado, el sujeto pasivo del IVA pierde el derecho a la repercusión al cabo de un año a partir de la fecha del devengo.

En este contexto, se prevé la rectificación de las cuotas repercutidas en un plazo de cuatro años, mediante nueva factura.\* Dicha rectificación puede producirse en dos casos: cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente y cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible (reducción o incremento).

Artículo 89 LIVA

#### **Modificación de la base imponible\***

Puede tener lugar en los siguientes casos:

- Devolución de envases y embalajes.
- Descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado.
- Anulación total o parcial de las operaciones gravadas o alteración del precio después del momento en que la operación se haya efectuado, motivados por resolución firme (judicial o administrativa) o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio.
- Impago de las cuotas repercutidas por el destinatario, siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso del mencionado sujeto.
- Situación de ausencia de cobro total o parcial de los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas, en determinadas condiciones.

Artículo 80 LIVA

El **momento** en que debe efectuarse la **rectificación** es cuando se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias que motivan la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las señaladas circunstancias.

#### **Prohibición de rectificación de cuotas repercutidas**

Conviene resaltar, por otro lado, que se prevén dos supuestos en los que se prohíbe expresamente la rectificación de las cuotas repercutidas:

- Cuando la rectificación no esté motivada por las causas de modificación de la base imponible, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del Impuesto. Se exceptúa de esta prohibición a los supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.
- Cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

Un tema importante es el de las consecuencias de la rectificación efectuada, que varían en función de si provoca un aumento o una disminución de las cuotas inicialmente repercutidas

- A este respecto, la LIVA dispone que cuando la rectificación de las cuotas implique un **aumento** de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una autoliquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan a los supuestos de declaración extemporánea y espontánea. No obstante, se precisa a continuación que cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la autoliquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

- En cambio, cuando la rectificación determine una **minoración** de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

## 5. Base imponible y tipo

### 5.1. Base imponible

Dependiendo de la modalidad de hecho imponible gravado por el IVA de que se trate (entrega de bienes y prestación de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones), la normativa reguladora del impuesto establece las reglas de cuantificación de la base imponible

#### a) Entrega de bienes y prestaciones de servicios

En el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como norma general, la determinación de la base imponible se efectúa a partir del **importe total de la contraprestación** de las operaciones sujetas.\*

Artículo 78 LIVA

Respecto al **concepto de contraprestación**, hay que subrayar que **se engloban** en el mismo, en términos generales, las siguientes partidas:

- Los gastos reales de las entregas y servicios accesorios: comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias.

Para evitar el fraude, se añade que en ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. A estos efectos, se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

- Los tributos y los gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA y el impuesto sobre determinados medios de transporte, pero no los otros impuestos especiales o los impuestos aduaneros, que sí formarán parte de la base.

Excepción a la inclusión de gastos reales y servicios accesorios

No se incluyen en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

- Las percepciones retenidas por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto (como las arras entregadas).
- El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución.
- El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas con contraprestación total o parcial.

Por contra, quedan **excluidas** de forma expresa de la base imponible de las operaciones interiores los siguientes conceptos:

- Las cantidades percibidas por razón de las indemnizaciones (distintas de las cantidades que, según acabamos de indicar, se incluyen en la base imponible) que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- Los descuentos y las bonificaciones que se incluyan en la factura y se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

#### **Ejemplo**

El Sr. Núñez compra a otro empresario ropa deportiva por valor de 20.000 € beneficiándose de un descuento por pronto pago del 2%.

El descuento de 400 € incluido en la factura no forma parte de la base imponible del IVA. Por consiguiente, la base imponible del impuesto en este supuesto es de 19.600 € (20.000 – 400).

- Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo (suplidos).

Junto a las reglas generales, la LIVA también prevé **reglas especiales de cuantificación** de la base imponible aplicables a determinadas operaciones interiores:

Artículo 79 LIVA

- En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

- Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Esta regla no se aplica cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

- En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, se incluirá la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, aunque si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

A estas dos reglas hay que añadir una tercera, según la cual si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

- En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

- Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible será su valor normal de mercado, siempre que se cumplan determinados requisitos, aplicando los criterios del valor de los bienes o servicios comparables o similares o del precio de coste y, en cuanto proceda, lo dispuesto en el art. 16 TRLIS.

- En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

- En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

- En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

- En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

- En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del impuesto.

- En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa extranjera, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Finalmente, hay que tener presente que en la base imponible calculada según todas estas reglas especiales, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos en la regla general, en los términos de los arts. 78.Dos y 78.Tres LIVA.

## b) Adquisiciones intracomunitarias

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes la base imponible recalcula de conformidad con las reglas aplicables en las operaciones interiores.\*

Artículo 82 LIVA

Ahora bien, hay que tener presente las siguientes **reglas específicas**:

- En el caso de afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto para los autoconsumos y transferencias de bienes.

- Cuando el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.\*

Artículo 24.3 RIVA

### Regularización tributaria

En estos casos, procede realizar una regularización de la situación tributaria, emitiéndose por el adquirente una nueva factura que anula el devengo anterior e implica un nuevo devengo de la adquisición intracomunitaria sin la adición de los impuestos especiales.

- Si se trata de adquisiciones intracomunitarias en las que el adquirente sea un empresario o profesional con NIF expedido por la Administración tributaria española, cualquiera que sea el lugar de llegada de la expedición o transporte dentro de la UE, y siempre que dicho adquirente comunique el NIF al vendedor, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

### c) Importaciones

A su vez, en las importaciones la base imponible, con carácter general, está constituida por el valor en la aduana, determinado conforme a los métodos específicos contenidos en la normativa aduanera comunitaria.\*

Artículo 83 LIVA

El **valor de aduana**, como norma general, se equipara con el valor de transacción, al cual deben añadirse las comisiones de venta y el costes de los embalajes a cargo del importador, y deducirse los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, conservación o asistencia técnica, realizados después de la importación, así como los gastos de transportes y seguros posteriores a la misma.

Al valor de aduana del bien hay que añadir los derechos del arancel aduanero común y los otros gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del IVA, y también el coste de colocar la mercancía en el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, que figurará en la carta de transporte o en otro documento.

Además, Junto a esta regla general, también en el caso de las importaciones existen cinco **regímenes especiales** de cálculo de la base imponible, que resultan de aplicación en los siguientes supuestos:

- Reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo.
- Incumplimiento de los requisitos necesarios para la afectación a la navegación marítima internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca, de los buques que se hubiesen beneficiado de exención, así como la adquisición de bienes destinados a usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales, salvo expedición inmediata y definitiva de los mismos fuera del territorio de la UE.

- Bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero.
- Entradas de bienes procedentes de territorios denominados "francos" (depósito o zona franca, depósito aduanero) o sometidos a regímenes aduaneros especiales (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento).
- Productos informáticos normalizados.

#### d) Modificación de la base imponible

La normativa del impuesto prevé para las operaciones interiores un **régimen de modificación de la base imponible**, aplicable, asimismo, al resto de modalidades del hecho imponible, esto es, las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.\*

Artículos 80 a 83 LIVA y 24 RIVA

En particular, se reduce la base imponible en los siguientes importes:

- El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución (como descuentos por pronto pago y rápeles concedidos por volumen de ventas).
- Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados (como la devolución de mercancías por defectos de calidad).
- 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 altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.
- Cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.
- Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

No aplicación de la modificación de la base

No obstante, no procede la aplicación de la modificación de la base imponible en los casos contemplados en el art. 80.Cinco LIVA, como cuando se trata de créditos entre personas o entidades vinculadas.

#### Condiciones de la modificación

Esta modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años desde el devengo del impuesto repercutido y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Igualmente, no procede la reducción de la base imponible en los mismos casos que en el supuesto anterior.

Para finalizar, debe destacarse que algunos supuestos de modificación de la base imponible pueden suponer, según los casos, una reducción o un incremento de esta magnitud.

## 5.2. Tipo de gravamen

En relación con el tipo de gravamen, la normativa del impuesto prevé que el tipo aplicable a cada operación sujeta al IVA será el vigente en el momento del devengo.

En concreto, existen tres tipos de gravamen en el IVA, en función del tipo de bienes y servicios objeto gravados, y con independencia de la modalidad del hecho imponible realizado.

### a) Tipo general

Artículo 90 LIVA

El tipo general es del **18 por 100** y se aplica cuando no corresponde ninguno de los tipos reducidos previstos legalmente.

#### Reglas específicas

Sin embargo, cuando se está en presencia de reimportaciones y de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones, se prevén reglas específicas en relación con el tipo de gravamen aplicable.

### b) Tipo reducido

El tipo reducido del impuesto es del **8 por 100**, aplicándose en los siguientes supuestos:\*

Artículo 91.Uno LIVA

- Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes: los alimentos y las bebidas, excepto las alcohólicas; los animales, los vegetales, las semillas, los adobos y las aguas para alimentación o riego; los ciclomotores de menos de 50 cc; el material médico y sanitario, incluyendo las gafas graduadas y las lentes de contacto; las viviendas, incluyendo los garajes (hasta un máximo de dos plazas por vivienda) y los anexos que se transmitan conjuntamente (no tendrán esta consideración los locales de negocio); las flores, etc.

#### Ejemplo

La empresa promotora y constructora LADRILLO,S.A. realiza una venta de una vivienda no protegida y de una vivienda protegida

De acuerdo con el art. 91.Uno.1.7º LIVA, al tratarse de una primera transmisión de edificación, se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA. El tipo de gravamen aplicable es el 8%.

En cambio, en el caso de la vivienda protegida, el tipo de gravamen sería del 4% (art. 91.Dos.1.6º LIVA).

- Las prestaciones de servicios que mencionamos a continuación: transporte de viajeros, servicios de hostelería, acampada, balneario y restaurante; los de carácter agrícola, forestal y ganadero; los de limpieza de calles, parques y jardines públicos; los de recogida de basuras y tratamiento de residuos; la entrada en locales públicos de carácter cultural (cines, teatros, circos, museos, exposiciones, zoológicos), etc.

- Determinadas ejecuciones de obra relacionadas con la vivienda (como las ejecuciones de obras, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados).

- Las importaciones, entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección cuando se realicen por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte (cuando tengan derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por repercusión directa o el IVA satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien).

### c) Tipo superreducido

El tipo superreducido es del **4 por 100** y se aplica, entre otras, a las siguientes operaciones:

Artículo 91.2 LIVA

- Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes, algunos de carácter básico: el pan, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, las verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos y los cereales; los libros, las revistas y los periódicos...

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de determinados vehículos, como los destinados a ser autotaxis o los autoturismos especiales para el transporte de minusválidos.

- Los servicios relativos a la reparación de los coches y las sillas de ruedas para minusválidos, etc.

- Arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial.

## 6. Deduciones de la cuota

Un elemento diferencial del IVA consiste en la deducción de las cuotas, que contribuye a garantizar su neutralidad respecto a los procesos económicos. En efecto, el IVA somete a gravamen el valor añadido a un bien o servicio en cada fase de su producción o comercialización, de manera que al final del ciclo productivo, la cuota tributaria total que grava este bien o servicio ha de corresponder siempre al resultado de aplicar el tipo porcentual del impuesto aplicado sobre el precio de venta al consumidor final.

En este punto, la normativa reguladora del impuesto contiene cinco regímenes diferenciados de deducción de cuotas del impuesto.

### 6.1. Régimen general

En el régimen general, la deducción consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas soportadas en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción.

Artículos 92 a 104 LIVA y 27 y 28 RIVA

En suma, en este régimen, de las cuotas del IVA repercutido por el sujeto pasivo a sus clientes se deducen o restan las cuotas que ha tenido que soportar en el ejercicio de la actividad, y la diferencia, si es positiva, se ingresa en Hacienda, y si es negativa se puede optar a la devolución.

Los **requisitos generales** del derecho a la deducción de las cuotas soportadas son los siguientes:

- Solamente tienen derecho a deducción los sujetos pasivos del impuesto. De entrada, la deducción requiere que el sujeto sea empresario o profesional, aunque también puede ejercitar la deducción un sujeto que no tenga esa condición y ocasionalmente transmita un medio de transporte nuevo, cuando realice una entrega intracomunitaria de bienes que tributa en destino.
- Son deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se hayan devengado en territorio español.
- Únicamente procede el derecho a la deducción en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la práctica de operaciones que tienen el derecho a la deducción, esto es, operaciones sujetas y no exentas.

**Ejemplo**

El Sr. Martínez, de profesión abogado, ha comprado dos ordenadores portátiles: uno para su despacho profesional y otro para su vivienda particular. Ambas operaciones han sido correctamente documentadas a través de las correspondientes facturas.

El abogado ha soportado en cada una de las operaciones el correspondiente IVA que grava la entrega de bienes (los ordenadores portátiles), esto es, un 18%.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el art. 95.Uno LIVA, el Sr. Martínez sólo podrá deducir el IVA soportado del ordenador que afecta a su actividad profesional. Por consiguiente, no puede deducir el IVA soportado en la adquisición del ordenador que destina a su vivienda particular.

- Las actividades empresariales o profesionales tienen que haberse iniciado efectivamente, y además se ha tenido que presentar declaración expresa de inicio a la Administración. No obstante, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales se podrán deducir conforme a las reglas contenidas en los arts.

111, 112 y 113 de la LIVA.

- El contribuyente que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA ha de estar en posesión de la factura o documento equivalente.

Artículo 97 LIVA

El derecho a la deducción se origina, en general, en el mismo momento en que se **devengan** las cuotas tributarias objeto de la deducción, si bien existen reglas específicas para determinar el devengo del derecho a deducir.

Artículo 98 LIVA

Por otra parte, se establecen unas **limitaciones del derecho a deducir** por ausencia de afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional.\*

Artículo 95 LIVA

Además, la normativa legal establece que no son deducibles algunas cuotas. Entre otras, no pueden decirse las cuotas soportadas referentes a la adquisición de vehículos (aquellos que, en general, no estén destinados a la actividad empresarial o profesional), los viajes, los alimentos, hostelería y espectáculos, y las joyas. Ahora bien, en todos estos casos, también es cierto que se establecen una serie de excepciones.

Artículo 96 LIVA

Por último, es importante destacar que el **ejercicio del derecho a la deducción** se rige por las siguientes disposiciones:

- En las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

- Deben efectuarse las deducciones en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

Supuestos de destrucción o pérdida

- El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la autoliquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

- Las cuotas deducibles se entienden soportadas en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

- Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.

Sin embargo, el contribuyente también podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en autoliquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

## 6.2. Regla de prorrata

El segundo de los regímenes especiales de deducción es la regla de prorrata. Este régimen se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo, sino en una proporción determinada (es decir, la prorrata), que se calcula mediante un procedimiento especial.

La regla de prorrata tiene, a su vez, dos modalidades: la prorrata general y la prorrata especial.

### a) Prorrata general

En la primera de las modalidades de la regla de prorrata, la prorrata general, la deducción se calcula aplicando un porcentaje, esto es, la prorrata, sobre el total de cuotas soportadas en el ejercicio de una actividad, sin tener en cuenta qué bienes o servicios adquiridos se han afectado a operaciones sujetas o exentas y cuales se han destinado a operaciones que no dan derecho a la deducción.

En los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no se exige la mencionada rectificación.

Artículos 102 a 106 LIVA

El porcentaje de deducción, que se redondea por exceso, calculándose conforme a la siguiente fórmula:

$$\% \text{ prorata} = \frac{\text{Importe total de las operaciones que originan el derecho a la deducción}}{\text{Importe total de las operaciones que originan y no originan el derecho a la deducción}} \times 100$$

A estos efectos, se considera como **importe total de las operaciones** en el denominador de la fórmula la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

En el momento de concretar las partidas que deben situarse en el denominador de la fórmula, también hay que tener en cuenta que se incluyen **reglas especiales** de cómputo para determinadas operaciones.\*

Artículo 104 LIVA

Por otro lado, debe señalarse que para la determinación del porcentaje de deducción **no se computan** en ninguno de los términos de la relación:

- Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.
- Las cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.
- El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.
- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
- Las operaciones no sujetas al impuesto.
- La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

### Ejemplo

El Sr. Rodríguez, que se dedica a la distribución de productos de bollería industrial a grandes centros comerciales, realiza las siguientes adquisiciones: adquisición de bollería industrial y adquisición de maquinaria. Además, ha realizado ventas de bollería a centros comerciales de Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Bilbao.

La totalidad de las operaciones realizadas por el Sr. Rodríguez generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IVA (art. 94 LIVA). Por consiguiente, no es aplicable la regla de prorata regulada en el art. 102 LIVA (a no ser que resulte procedente alguna de las limitaciones contenidas en los arts. 95 y 96 LIVA).

Por último, la aplicación de la prorata general se realiza, en primer lugar, de manera provisional a partir de las operaciones del año precedente, o de manera alternativa, con un porcentaje aprobado por la Administración a propuesta del sujeto pasivo, siguiendo el procedimiento contenido en el art. 28.1.3º RIVA. Tras la finalización del año, se calcula el porcentaje definitivo a partir de las operaciones llevadas a cabo realmente, y se regularizan las deducciones provisionales practicadas.

### b) Prorrata especial

La existencia de la prorata especial responde a la voluntad de acercar este régimen estimativo de deducción a la realidad económica de los sujetos y para que el sujeto pasivo deduzca exactamente las cuotas soportadas.

La prorata especial se aplica, en primer lugar, cuando el sujeto pasivo opte por utilizarla en la forma y plazo reglamentariamente previstos; y, en segundo lugar, se aplica obligatoriamente cuando el importe total de las cuotas deducibles en un año natural, por aplicación de la prorata general, exceda del 20 por 100 de lo que resultaría aplicando la prorata especial.\*

Artículo 28.1.1.º RIVA

Su aplicación concreta es simplemente una especificación de la prorata general, siempre que se puedan individualizar los bienes y servicios adquiridos y utilizados exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, o en las que no habiliten para el ejercicio del derecho. En el primer caso, será posible deducir íntegramente las cuotas del IVA soportado, mientras que en el segundo caso no resultará posible deducir ninguna cuota. Finalmente, cuando los bienes o servicios se utilicen para hacer conjuntamente las dos clases de operaciones (con derecho a deducción y sin él), se recurre a las reglas de la prorata general.

### 6.3. Otros regímenes de deducción

Junto al régimen general y la regla de prorata, la normativa del IVA contempla la existencia de tres regímenes más de deducción de las cuotas: el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica, la regularización de deducciones por bienes de inversión y las deducciones anteriores al inicio de la actividad.

### a) Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad económica

Este régimen es aplicable a aquellos sujetos pasivos del impuesto que puedan desarrollar de manera conjunta actividades empresariales o profesionales diferentes, dentro de una actividad económica general (actividades cuyos regímenes de deducción también son diferentes).

Artículo 101 LIVA

A estos efectos, reciben la consideración de **sectores diferenciados** los siguientes:

- Aquéllos en los que las actividades ejercidas y los regímenes de deducción son diferentes.
- Las actividades acogidas al régimen especial simplificado, al de agricultura, al de las operaciones con oro de inversión o al recargo de equivalencia.
- Las operaciones de arrendamiento financiero.

Como norma general, el régimen de deducción se aplica independientemente a cada sector de actividad, se deduce del IVA devengado el IVA soportado que le corresponda y se aplica, si cabe, la prorrata general cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad.

Ahora bien, la Administración puede autorizar la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de actividades que realice un sujeto pasivo a solicitud de éste, a través de procedimiento establecido en el art. 28.1.2º RIVA.

### b) Regularización de deducciones por bienes de inversión

El régimen de regularización de deducciones por bienes de inversión permite deducir de forme inmediata las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión.

Artículo 107 LIVA

No obstante, si el sujeto que se acoge a este régimen está sujeto a la prorrata, es preciso que se den una serie de **circunstancias** que motiven la regularización en un plazo de cuatro años para bienes muebles y de nueve años para bienes inmuebles.

Además, tales regularizaciones sólo se practican cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran.

Respecto al **procedimiento** para practicar la regularización, debe señalarse que se compone de las siguientes operaciones:

Artículo 109 LIVA

- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

- Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

- La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

### c) Deducciones anteriores al inicio de la actividad

La normativa del impuesto permite deducir, en general, las cuotas soportadas antes del inicio de una actividad aplicando un porcentaje provisional, sometido a posterior regularización, propuesto por el sujeto pasivo o fijado por la Administración.

Artículos 111 a 113 LIVA, modificados tras la STJCE de 21 de marzo del 2000 (sentencia Gabalfrisa), y 27 y 28.1.4º LIVA

Como requisito único para aplicar la deducción hay que mencionar que los sujetos adquieran la condición de empresarios o profesionales para efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por los elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de esta naturaleza. En consecuencia, no se precisa que el inicio de la actividad se produzca en el plazo de un año, como establecía la redacción anterior de la LIVA, y continúan quedando excluidas de este régimen de deducción las adquisiciones que el sujeto pasivo desee emplear en las actividades sometidas al recargo de equivalencia o a alguno de los regímenes especiales de agricultura, ganadería o pesca.

Finalmente, las deducciones provisionales a que se refiere este régimen especial se regularizan aplicando el porcentaje definitivo que, calculado por el procedimiento de prorrata general, globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

#### 6.4. Rectificación de deducciones

La normativa reguladora del IVA contempla la **posibilidad** de rectificación de deducciones. En este sentido, los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas en dos **supuestos**:

- Cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente.
- Si el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación.\*

No obstante, dicha rectificación de las deducciones tiene carácter **obligatorio** cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Artículo 114 LIVA

La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará a través del siguiente **procedimiento**:

- Si la rectificación determina un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, puede efectuarse en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

- En cambio, cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una autoliquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en la Ley General Tributaria.

## 7. Regímenes especiales

Como ha quedado patente, el IVA se caracteriza por la enorme complejidad y casuística del régimen jurídico de sus elementos sustantivos o de calificación (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos). Ello provoca la necesidad en sede de cuantificación de la deuda tributaria de incluir hasta ocho regímenes especiales del impuesto.

Tales regímenes especiales tienen en común que delimitan diferentes instrumentos de cálculo de las cuotas a ingresar o devolver del IVA, separados en mayor o menor medida del régimen general, para un grupo determinado de sujetos y de operaciones.

### Fundamento de la existencia de los regímenes especiales

El fundamento de la existencia de los regímenes especiales del impuesto ya no es sólo la reducción del impuesto a pagar por determinados sujetos pasivos sino especialmente la simplificación de las obligaciones materiales y formales que incumben a pequeños empresarios y profesionales –régimen simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; y régimen especial del recargo de equivalencia– o la adecuación de las normas generales a las características propias de determinados sectores económicos con el fin de evitar duplicidades impositivas –régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial del oro de inversión; régimen especial de las agencias de viaje, y régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; y régimen especial del grupo de entidades.

### 7.1. Régimen simplificado

El régimen simplificado es un régimen de aplicación automática pero renunciable (con efectos, la renuncia, para un período de mínimo de tres años).\*

Artículos 33 y 35 RIVA

La aplicación de este régimen especial del IVA está condicionada al cumplimiento de los siguientes **requisitos** por parte de los sujetos pasivos:\*

Artículos 122 LIVA y 34 y 37 RIVA

- Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, integradas solamente por personas físicas.
- Que hagan habitualmente actividades incluidas en el ámbito objetivo de este régimen simplificado, y dentro de los límites fijados para cada una de estas actividades.

- Que el volumen de ingresos el año inmediatamente anterior no supere los 450.000 euros para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (300.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas), o que el volumen de gastos por adquisiciones el año inmediatamente anterior no supere los 300.000 euros anuales.

Artículo 121 LIVA

- Que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF por cualquiera de sus actividades.

- Que no ejerzan otras actividades económicas que no estén comprometida en el régimen simplificado, a no ser que para estas actividades estén acogidas a los regímenes especiales de la agricultura, la ganadería y la pesca o del recargo de equivalencia.

Cuando concurren algunas circunstancias previstas por la normativa del impuesto, se prevé la **exclusión de régimen** simplificado.

Artículo 36 RIVA

Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de IVA y del recargo de equivalencia, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

#### **Publicación de la Orden Ministerial**

La Orden Ministerial deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado antes del día 1 del mes de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente.

Artículo 42 RIVA

Del importe de las cuotas devengadas, puede deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial.

Al importe resultante de la deducción indicada se añadirán las cuotas devengadas por determinadas operaciones: adquisiciones intracomunitarias de bienes, operaciones en que los sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios de los servicios prestados por no residentes y las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

Finalmente, del resultado obtenido con las operaciones mencionadas se deducirá finalmente el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

El resultado de aplicar todo este conjunto de operaciones se determinará por el sujeto pasivo al término de cada año natural. En las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del año se realiza el ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado, calculado conforme al procedimiento establecido por el Ministro de Economía y Hacienda. Las obligaciones

Artículos 39 a 41 RIVA

## 7.2. Régimen del recargo de equivalencia

El recargo de equivalencia constituye un régimen obligatorio y, al mismo tiempo, irrenunciable.

En relación con su **ámbito de aplicación** comprende a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF cuyos miembros sean personas físicas que comercialicen artículos o productos de cualquier naturaleza, menos los que la ley o el reglamento exceptúan de manera expresa.

\* Artículos 148 LIVA y 59.2 RIVA

En particular, reciben la calificación de **comerciantes minoristas**, a efectos del IVA, los sujetos pasivos en quienes concurran las dos siguientes circunstancias:\*

Artículo 149 LIVA

- Que realicen con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes, pero sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No obstante, a pesar de que no se consideren comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados, gozan de tal consideración respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

- Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de tales bienes.

La característica principal de este régimen radica en el hecho de que los minoristas quedan **liberados de casi todas las obligaciones de gestión o liquidación** del impuesto, ya que las exacciones correspondientes a las ventas están a cargo de los proveedores mediante el recargo de equivalencia, que estos últimos repercuten sobre los minoristas junto con la cuota de IVA que resulte devengada. Por tanto, serán los proveedores los encargados de liquidar e ingresar este recargo. En consecuencia, equivale al IVA en la fase minorista y de ahí recibe el nombre este régimen especial.

Artículos 154, 158 y 159 LIVA

Conviene destacar que en este régimen no son deducibles las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad, y los minoristas sólo tienen obligación de expedir una factura o documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Tales sujetos repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

La **base** sobre la que se aplica el **recargo** será la misma que para el IVA, y los **tipos** de recargo son los siguientes:

Artículos 160 y 161 LIVA

- Con carácter general, el 4%.
- En el caso de entregas de bienes objeto del impuesto especial sobre los trabajos de tabaco, el 1,75%.
- En las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo de gravamen del 8%, el 1%.
- En los supuestos de entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo del 4%, el 0,5%.

### Ejemplo

El Sr. López vende zapatos a un comerciante minorista por un importe de 3.000 euros.

En la operación de compraventa realizada por ambos comerciantes, el Sr. López debe incluir en la factura que emita los siguientes cantidades e importes:

Base imponible: 3.000 €

IVA devengado o repercutido:  $3.000 \times 18\% = 540$  €

Recargo de equivalencia:  $3.000 \times 4\% = 120$  €

Importe a pagar por el minorista:  $3.000 + 540 + 120 = 3.660$  €

El recargo se exige en las operaciones sujetas y no exentas recogidas en el art. 156 LIVA, en tanto que no resulta aplicable a las operaciones a que se refiere el art. 157 LIVA.

### 7.3. Otros regímenes especiales

#### a) Régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca

El régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca es un régimen de **aplicación automática** pero con posibilidad de **renuncia**.\*

Artículo 33 RIVA

Resulta **de aplicación** este régimen a los titulares de exportaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para ser transmitidos a terceros.\*

Artículo 125 LIVA

#### Exclusión de determinado sujetos y actividades

Los sujetos detallados en los arts. 124.2 LIVA y 43.2 RIVA quedan excluidos del ámbito de aplicación de este régimen. Igual sucede con las actividades recogidas en los arts. 126 LIVA y 45 RIVA

Una característica importante de este régimen consiste en que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no están sometidos, como norma general, por las actividades incluidas en este régimen, a las **obligaciones** de liquidación, repercusión o pago del impuesto, ni a la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

Artículo 129 LIVA

Por otra parte, los sujetos sometidos a este régimen especial no pueden deducirse las cuotas del IVA soportadas. Reciben, por ello, del adquirente (aunque, en algún supuesto, de la Hacienda Pública) una **compensación** a tanto alzado por el IVA que soportan del 9% (si se trata de explotaciones agrícolas o forestales o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones) o 7,5% (si se trata de explotaciones ganaderas o pesqueras o servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones) sobre el precio de venta de los productos.\*

Artículo 130 LIVA

Finalmente, el adquirente que abona esta compensación después la podrá deducir, siempre que no sea un sujeto sometido al régimen especial del recargo de equivalencia.\*

Artículos 134 LIVA y 49 RIVA

Asimismo, los sujetos sometidos a este régimen deben cumplir las obligaciones formales dispuestas en el art. 47 RIVA y las obligaciones inherentes al comienzo y cese en la aplicación de este régimen especial que imponen los arts. 134 bis LIVA y 49 bis RIVA.

## b) Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es de **aplicación voluntaria** para los sujetos pasivos.

Resulta aplicable este régimen a las entregas realizadas por los sujetos pasivos revendedores (que es el sujeto empresario que realiza habitualmente estas entregas) de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en cuya adquisición se dan ciertos requisitos, con la finalidad de evitar sobreimposiciones producidas cuando el revendedor ha adquirido los bienes a sujetos sin derecho a deducción o que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA, y que una vez revendidos vuelven a ser gravados.

Respecto al **ámbito objetivo de aplicación** de este régimen es el siguiente:

- Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos en el territorio comunitario (dentro del país o en otro país miembro) por el revendedor a una serie de sujetos, que se caracterizan porque no van a poder deducir el IVA en el momento de la compra del bien.
- Entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados previamente por el sujeto pasivo revendedor.
- Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones a las que se haya aplicado el tipo reducido.

La normativa reguladora del IVA califica como **bienes usados** si se cumplen algunas características, como que se trate de bienes muebles corporales, que tengan un uso duradero y que, habiendo sido utilizados previamente por un tercero, sean susceptibles de otra utilización para sus fines explícitos.\* Si bien, quedan excluidos de este régimen especial las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos que estén exentos y tributen en el país de destino.\*

En cuanto a la **base imponible** del impuesto es el margen de beneficio de cada operación minorada en la cuota del IVA que le corresponde. Dicho margen está constituido por la diferencia entre el precio de la venta (la contraprestación de la entrega o venta más IVA) y el precio de la compra (el correspondiente a la adquisición más IVA), siendo minorado el margen en la cuota de IVA que le corresponde.\*

Artículo 135.Uno LIVA

Artículo 136 LIVA

Artículo 135.Tres LIVA

Artículo 137 LIVA

Precisamente, la principal característica de este régimen consiste en que los revendedores podrán optar por determinar para cada operación la base imponible mediante el margen de beneficio, o para el conjunto de operaciones de un periodo de liquidación, es decir, la base imponible coincide con el margen de beneficio global del periodo minorado en la cuota del impuesto correspondiente a ese margen.

#### **Cálculo de la base imponible para el conjunto de operaciones**

La determinación de la base imponible para el conjunto de operaciones de un periodo de liquidación sólo es aplicable, no obstante, a sellos, efectos timbrados, billetes y monedas de interés filatélico o numismático; discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen; libros, revistas y otras publicaciones.

A los efectos de aplicar esta posibilidad a otros bienes, son necesarias la solicitud del interesado y la autorización expresa de la Administración tributaria.

Artículo 50 RIVA

En las **facturas** que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

Artículo 138 LIVA

Además, no son deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial.

Por su parte, los sujetos pasivos revendedores **no podrán deducir las cuotas** del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial, estando sometidos a determinadas obligaciones formales.

Artículos 139 LIVA y 51 RIVA

#### **e) Régimen especial del oro de inversión**

El régimen especial del oro de inversión surge para equipar la utilización del oro como inversión con otras inversiones financieras exentas del IVA.\*

Respecto a la calificación como **oro de inversión**, se considera como tales a los lingotes o láminas de oro y las monedas de oro siempre que cumplan determinadas condiciones.\*

Artículos 140 LIVA y 51 bis RIVA

Se prevé la **exención**, renunciable, del impuesto en el caso de entregas, adquisiciones intracomunitaria e importaciones de oro de inversión, así como los servicios de mediación en relación con estas operaciones, pero no las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, ni las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión si el empresario que efectúa la entrega ha renunciado a la exención del IVA en el régimen especial en el país miembro de origen.

Artículo 140 bis LIVA

La principal característica de este régimen consiste en que, con carácter general, las cuotas del IVA soportadas **no son deducibles** en la medida en que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en la realización de entregas exentas de oro en inversión.

Artículo 140 quarter LIVA

#### Deducibilidad de las cuotas soportadas

No obstante, son deducibles en los cuatro supuestos siguientes:

- Cuando el proveedor del oro adquirido haya efectuado la renuncia a la exención o cuando el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria también haya renunciado a la exención en el país miembro de origen.
- Cuando en el momento de la adquisición o importación el oro no reúna Los requisitos para ser considerado oro de inversión.
- Cuando se trate de servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de este oro.
- Cuando se trate de la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados a la producción directa de oro de inversión o a la obtención mediante transformación de éste por parte de los empresarios o profesionales que realicen la posterior entrega exenta de ese oro.

Finalmente, se establece, como obligación formal concreta a cargo de los sujetos que realicen las operaciones de este régimen especial, la conservación de las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años.

Artículo 140 sexies LIVA

#### d) Régimen especial de las agencias de viaje

Se caracteriza el régimen especial de las agencias de viaje por ser un régimen obligatorio y, al mismo tiempo, irrenunciable.

Artículo 141.Uno LIVA

Su **ámbito de aplicación** se extiende no sólo a las operaciones efectuadas por las agencias de viajes al actuar en nombre propio respecto a los viajeros y utilizan en el viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, sino también a las operaciones realizadas por organizadores de circuitos turísticos en las que se den las circunstancias anteriores.\*

### Operaciones excluidas de la aplicación del régimen especial

Existen una serie de operaciones excluidas de este régimen especial, recogidas en el art. 141.Dos LIVA:\*

- Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por mayoristas.
- Las ventas realizadas utilizando para el viaje exclusivamente medio de transporte o de hostelería propios.

#### Concepto de viajes

A este respecto, se califican como viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

La normativa reguladora del IVA también contempla, como **supuesto de exención**, los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad.\*

#### Artículo 143 LIVA

En cuanto a la **base imponible** de las operaciones sometidas a este régimen está formada por el margen bruto de la agencia de viajes.

#### Artículo 142 LIVA

Como norma general, en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no están obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.\*

El cálculo del **margen bruto** de la agencia de viajes se efectúa restando el precio total cobrado a cliente (excluido, como acabos de señalar, el IVA) y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales para ser utilizados en el viaje, que redunden en el viajero (no se incluyen en este apartado las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera, ni los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia).

#### Falta de cómputo

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se tienen en cuenta las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

La normativa permite que el cálculo de la base imponible sea operación por operación o globalmente para cada periodo impositivo.\*

#### Artículos 146 LIVA y 52 RIVA

Finalmente, se limita el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, que no podrá efectuarse en relación las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.\*

#### Artículo 147 LIVA

Por otro lado, se impone la obligación formal de anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.\*

#### Artículo 53 RIVA

### e) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía telemática tiene carácter opcional y se aplica a todas las prestaciones de servicios electrónicos que, de acuerdo con el artículo 70.Uno.4º LIVA, se entienden efectuadas en territorio de la Unión Europea, y al cual se pueden acoger los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión que prestan servicios electrónicos a personas que no tienen la condición de empresario o profesional y que, además, están establecidas o tienen el domicilio o residencia habitual en territorio comunitario.

Artículos 163 bis, 163 ter y 163 quáter LIVA

No obstante, la normativa reguladora del IVA **excluye** la aplicación de este régimen especial cuando concurren las causas contenidas en el art. 163 bis.tres LIVA.

Las **obligaciones formales** que corresponden al empresario o profesional cuando eligen España como país de identificación, son las siguientes:

- Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen (la Administración tributaria española notificará entonces también por vía electrónica al empresario o profesional su número de identificación).
- Presentar por vía electrónica una autoliquidación del IVA para cada trimestre, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos.
- Ingresar el importe declarado en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.
- Mantener durante un periodo de diez años un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial, que estará a disposición de las administraciones tributarias de todos los países miembros.
- Expedir y dar factura o documento sustitutivo.

Contenido de la autoliquidación trimestral

Debe incluir dicha autoliquidación, para cada país miembro de consumo, el valor total de los servicios prestados, la cantidad global del IVA correspondiente en cada país miembro y el importe total, resultante de la suma de todas las cantidades, que ha de ser ingresado en España.

Importa destacar que, sin perjuicio de las devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto previstas en el artículo 119.dos LIVA, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se han de entender realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, aplicando el procedimiento de devolución previsto en el artículo 119.bis LIVA y sin necesidad de nombrar representante ni de que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato.

## f) Régimen especial del grupo de entidades

El régimen especial del grupo de entidades tiene carácter voluntario y es aplicable a los empresarios o profesionales que forman parte de un grupo de entidades, formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes.\*

Artículos 163 quinquies a 163 nonies LIVA.

Como **requisito** para la aplicación de este régimen hay que mencionar el acuerdo individual de todas las entidades que quieran formar parte del grupo, con validez mínima de tres años, prorrogable salvo renuncia expresa, esta última también con el mismo período de validez. Este acuerdo debe adoptarse por el consejo de administración u órganos equivalentes de cada entidad antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Concepto de entidad dominante

A estos efectos, es aquella sociedad o establecimiento permanente radicada en territorio español que posea una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital de otra u otras entidades igualmente establecida o establecidas en el territorio de aplicación del impuesto español, debiéndose mantener dicha participación durante todo el año natural.

Se **caracteriza** este régimen por los siguientes elementos:

- Cada entidad del grupo presenta una autoliquidación individual con periodicidad mensual, aplicando las normas de cuantificación del régimen general del IVA.

- Excepcionalmente, la base imponible de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios entre entidades de un mismo grupo estará constituida por el coste de los bienes y servicios, constituyendo un sector diferenciado de la actividad. De esta forma, la cuota devengada o repercutida será la misma que la cuota soportada.

- Tras la presentación de las autoliquidaciones individuales, la entidad dominante presentará una autoliquidación agregada, integrando los resultados de la liquidación de cada entidad que forma el grupo y calculando el saldo global resultante y procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria, de ser el resultado positivo, o a la solicitud de compensación (en un plazo máximo de cuatro años) o de devolución (a 31 de diciembre), si la cifra resultante es negativa.

- Todas las entidades del grupo responden solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial, siendo además las entidades dominadas responsables solidarias de las infracciones cometidas por la entidad dominante.



## 8. Devolución y gestión

Una vez deducidas de las cuotas tributarias devengadas por las operaciones realizadas por los sujetos pasivos las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en el ejercicio de su actividad económica, se permite trasladar al período siguiente el exceso de cuota soportada en relación con la cuota repercutida.

Por otro lado, hay que subrayar que son numerosas las **obligaciones formales** que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA, tanto los sometidos al régimen general como a alguno de los regímenes especiales.

### 8.1. Devolución

La devolución de las cuotas del impuesto está prevista para los casos en que el exceso de cuota soportada en relación con la cuota repercutida es demasiado elevado, las compensaciones son insuficientes y la situación se repite en el tiempo.

En esta materia, es posible diferenciar unos supuestos generales de devolución y de otros instrumentos de devolución que atienden mayoritariamente al fin último del impuesto, que es gravar el consumo efectivo en el territorio de aplicación del impuesto.

A pesar de ello, en estos últimos supuestos se detecta también una cierta finalidad proteccionista, es decir, se busca que las mercancías salgan sin soportar ningún tributo y compitan en las mismas condiciones que las fabricadas en el mercado de destino.

#### a) Supuestos generales de devolución

Dos son los supuestos generales de devolución del IVA:

- En primer lugar, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación, porque han excedido continuamente la cuantía de las deducciones de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año.

Artículo 115 LIVA

La solicitud de este supuesto general de devolución se debe formular en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año.

- En segundo lugar, también se contempla la posibilidad de devolución para los sujetos pasivos la posibilidad de solicitar **devoluciones con carácter mensual**, siempre que opten por ello.\*

Artículos 116 LIVA y 30 y 30 bis RIVA

Las solicitudes de devolución mensual tienen idénticos plazos y condiciones que la anual. Para el ejercicio del derecho a la devolución mensual se crea un **registro** de devolución mensual, gestionado por la AEAT, en el que los sujetos pasivos pueden inscribirse mediante la presentación de una declaración censal.

#### Obligaciones formales

Los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual deben presentar sus declaraciones-liquidaciones del impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual. Asimismo, estos sujetos están obligados a presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del impuesto a que se refiere el art. 36 RGGIAT.

### b) Supuestos especiales de devolución

En el IVA se prevén tres supuestos especiales de devolución. En ambos casos no hay IVA repercutido, sino únicamente IVA soportado deducible a devolver, debido a que las exportaciones gozan de exención plena.

- Por un lado, existe el régimen de **devolución a exportadores en régimen de viajeros**, que obtendrán la devolución de entidades colaboradoras instaladas en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor.

Artículo 117 LIVA

#### Procedimiento de devolución

El procedimiento a seguir es el siguiente:\*

- La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

Artículo 9.1.2º RIVA

- La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

- El vendedor deberá expedir la correspondiente factura en la que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

- Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquél en que se haya efectuado la entrega.

- El viajero remitirá la factura diligenciada por la aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria (aunque el reembolso también puede efectuarse a través de entidades colaboradoras)

### Ejemplo

La Sra. Fernández adquiere un vehículo a un concesionario de Madrid, soportando el correspondiente IVA. Sin embargo, transcurrido un mes desde la adquisición del vehículo, se traslada a Canarias, puesto que reside habitualmente allí.

La Sra. Fernández podrá presentar la correspondiente factura en la aduana canaria y tendrá derecho a la devolución del IVA soportado. La factura diligenciada será remitida al concesionario madrileño, quien deberá realizar el reembolso, pudiendo deducir esta cuota en su autoliquidación trimestral del IVA.

- Por otro lado, el segundo régimen especial es el de **devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.**

Artículo 119 LIVA

Los requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución en este supuesto son los siguientes:

- Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla.
- Que durante el período a que se refiere la solicitud solamente hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.
- Que no sean destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2º y 4º del apartado Uno del art. 84 LIVA.
- Que cumplan con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción.
- Que destinen los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.
- Que presenten su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.
- No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 200 euros, aunque sí se tramitarán las devoluciones por un importe superior a 25 euros cuando el período de referencia sea el año natural.
- Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores.
- La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las so-

licitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución.

- Y el tercer y último régimen especial de devolución es el **régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.\***

Artículo 119 bis LIVA

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pueden solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el art. 119 LIVA. NO obstante, deben tenerse en cuenta las dos siguientes especialidades:

- Deben nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente.

- Deben estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

## 8.2. Obligación de facturación

Incumben, asimismo, al sujeto pasivo del IVA obligaciones de facturación, esto es, obligaciones de entregar, conservar y expedir facturas.\*

Artículo 164 a 166 LIVA

Al respecto, deben tenerse presente las siguientes reglas:

- Por un lado, la obligación de **expedir y entregar factura** por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Es importante señalar que cuando dicha obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

- Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por **medios electrónicos**, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.
- La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una **traducción al castellano**, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.
- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación, se unirá una **factura que contenga la liquidación del impuesto**. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

### 8.3. Obligaciones contables y registrales

También recaen sobre el sujeto pasivo obligaciones contables y registrales, reguladas, en especial, en el RIVA. En este contexto, los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general y en los términos reglamentarios, cuatro libros registros.

Artículos 62 a 70 RIVA

En particular, los **libros registro** a que se refiere la normativa del IVA son los siguientes:

- Libro registro de facturas expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Sin embargo, quedan **excluidas** de esta obligación de llevanza de los libros registro:

- Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales.

- Las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.

#### 8.4. Otras obligaciones formales

Con carácter general, salvo para el hecho imponible importaciones, la determinación de la deuda tributaria se realiza mediante el procedimiento de autoliquidación y el posterior ingreso por el sujeto pasivo.

Gestión del impuesto en las importaciones

En el caso de las importaciones son las administraciones de aduanas las encargadas de liquidar la deuda.

Concretamente, los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar **autoliquidaciones periódicas** del IVA en el periodo de liquidación que corresponde al trimestre natural, si bien hay supuestos en los cuales el periodo es mensual (grandes empresas).\*

Artículos 167 LIVA y 71 a 74 RIVA

Igualmente, existe el deber de presentar una **declaración resumen anual** (menos para los acogidos al régimen de recargo de equivalencia o al de agricultura) en el momento de presentación de la declaración relativa al último trimestre.\*

Artículos 78 a 81 RIVA

Junto a las mencionadas autoliquidaciones y la declaración resumen, existe una **declaración de carácter informativo y recapitulativo** para quienes realizan **entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes**,\* así como autoliquidaciones no periódicas para los que realizan operaciones de trascendencia tributaria escasa.

Artículos 78 a 81 RIVA

Por otro lado, hay que mencionar que en algunos supuestos en que el Gobierno puede proceder a la **suspensión del ingreso** de la cuotas que resulten de la liquidación de determinadas operaciones destinadas a otro Estado comunitario o extracomunitario.

Artículo 169 LIVA

Para finalizar, se establecen **otras obligaciones de carácter formal** como:\*

- Obligaciones de carácter censal, relativas al comienzo, la modificación y el cese de la actividad.

Artículos 164.Uno LIVA

- Obligación de solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan en la normativa.

- Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Artículo 82 RIVA

## Actividades

### De selección

Señalad la respuesta correcta en cada una de las preguntas siguientes:

1. ¿Cuál de estas operaciones no está sujeta al IVA?
  - a) Una entrega gratuita efectuada por un empresario de bienes afectos a su actividad.
  - b) La prestación gratuita de un servicio efectuado por un profesional a un particular.
  - c) La transmisión de un patrimonio empresarial como consecuencia de una operación de concentración empresarial (fusión).
2. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?
  - a) Nunca se puede deducir el IVA soportado antes de que el sujeto pasivo tenga el poder de disposición sobre el bien adquirido o importado.
  - b) El sujeto pasivo solamente podrá deducir el IVA soportado en el periodo de liquidación en que haya recibido la factura o documento que justifica la adquisición del bien o servicio.
  - c) El sujeto pasivo puede ejercer el derecho a la deducción en cualquier liquidación del IVA dentro del plazo de 4 años a contar desde el nacimiento del derecho a hacerlo.
3. La adquisición por un sujeto pasivo de un bien de inversión supone:
  - a) Que en ningún caso puede deducir la integridad del IVA soportado.
  - b) Que puede deducir el IVA soportado mediante la aplicación de la regla de prorata que corresponda al año de adquisición.
  - c) Que a partir del año de adquisición, y durante 5 o 10 años, en función de que el bien adquirido sea mueble o inmueble, podrá deducir una parte estrictamente proporcional del IVA total soportado.
4. ¿Cuál de estas afirmaciones es falsa?
  - a) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede deducir ningún IVA soportado.
  - b) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a los servicios que preste a los clientes utilizando medios propios.
  - c) Una empresa de viajes bajo el régimen especial no puede aplicar el mencionado régimen a las ventas que efectúa a los clientes de viajes organizados por agencias de viajes mayoristas.

5. La venta de un inmueble entre particulares:
- Es una operación no sujeta al IVA.
  - Es una operación sujeta y exenta de ITP.
  - Es una operación sujeta y exenta de IVA.
6. ¿En cuál de los siguientes supuestos no nos encontramos ante un empresario o profesional a efectos del IVA?
- El Sr. Sánchez, empleado en Correos, ha vendido su coche a la Sra. Martín, trabajadora de unos grandes almacenes.
  - El Sr. Núñez, empleado de banca, es propietario de tres equipos de música que alquila a terceros para fiestas privadas.
  - La sociedad alemana B comercializa bienes exclusivamente en Alemania y Austria, y esporádicamente vende a un cliente en Murcia.
7. Cuando una rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas en el IVA:
- El sujeto pasivo tiene que regularizar su situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al periodo en que tiene que efectuarse la rectificación.
  - El sujeto pasivo puede regularizar en las autoliquidaciones posteriores al momento en que tuvo que efectuar la rectificación dentro del plazo de un año.
  - El sujeto pasivo tiene que iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
8. En el IVA, la importación de materiales para su instalación o montaje antes de su puesta a disposición:
- Está exenta si cumple los mismos requisitos que una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
  - Está exenta si cumple determinados requisitos, diferentes de los exigidos a una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
  - No está exenta si cumple los mismos requisitos que una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
9. Si se alquila una plaza de parking cobrando una renta mensual; el devengo del IVA se produce:
- En cada uno de los meses, aunque no se cobre.
  - En cada uno de los cobros.
  - Es una operación no sujeta a IVA, pues no es una actividad económica.

**10.** La renuncia a la exención prevista en el artículo 20.1.22 LIVA cabe cuando:

- a) El vendedor es un particular y el comprador es un empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado.
- b) El vendedor es un empresario o profesional y el comprador es un particular.
- c) El vendedor es un empresario o profesional y el comprador es un empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado.

## Casos prácticos

1. Determinad en los siguientes supuestos si se trata de casos de no sujeción, exención o sujeción no exentos. En los casos de sujeción, determinad cuál es el hecho imponible a efectos del IVA. Citad el artículo de la Ley del IVA que resulta de aplicación en cada caso.

a) Una empresa residente en Toledo ha comprado a una empresa de Almería un CD con el programa Office de última versión, así como un programa que la empresa de Almería ha hecho a medida de las necesidades de la empresa de Toledo, en relación con la gestión de clientes.

b) Un banco concede un préstamo al Sr. Pérez a título particular por un importe de 100.000 €

c) Una empresa de Castellón, dedicada a la instalación de piscinas, compra material a una empresa de Estados Unidos, líder en el mercado.

d) El Sr. Méndez, a título particular, compra a una editorial holandesa un libro sobre Derecho fiscal internacional. Realiza el pedido por Internet. La editorial holandesa le envía el libro por correo postal, junto con la factura.

e) Una empresa alemana, establecida en Dusseldorf, ha contratado a una empresa de publicidad de Valencia para que le produzca un anuncio publicitario.

f) Una empresa de Ciudad Real ha vendido a una empresa alemana doscientas cajas de vino por un precio total de 60.000 €

g) Una escuela concertada de Segovia cobra a cada alumno de Bachillerato un importe de 70 € mensuales por la enseñanza que reciben.

2. Determinad la sujeción o no al IVA de las siguientes operaciones inmobiliarias realizadas por un promotor persona física, indicando, en su caso, el sujeto pasivo, y cuantificad la cuota de IVA repercutida:

a) Venta de un terreno de naturaleza rústica, afecto a un patrimonio empresarial. Este terreno se había adquirido con la finalidad de urbanizarlo, pero la operación no se lleva a cabo porque se modifica el Plan General de Ordenación urbana. El importe de la operación es de 18.000 €

b) Venta, previa urbanización, de otros terrenos rústicos que se han adquirido con la finalidad de urbanizarlos, por un valor de 108.000 €

c) Venta de viviendas protegidas por un importe de 1.100.000 € y de viviendas no protegidas por un importe de 800.000 €. Una parte de los garajes son vendidos por 60.000 € a personas que no adquieren ninguna vivienda. Por último, los locales de los inmuebles son vendidos por 240.000 €

**3. Determinad el sujeto pasivo del IVA de las siguientes operaciones:**

a) Una empresa que se dedica a fabricar utensilios de cocina, establecida en Valladolid, acude al despacho de un abogado, establecido en Madrid, para que le asesore sobre un problema fiscal. El abogado percibe de dicha empresa 2.000 € por su asesoramiento fiscal en relación con los tributos que afectan a la empresa.

b) Una empresa establecida en Alicante se dedica a la fabricación y distribución de mobiliario, y en el 2005 entrega muebles por un importe total de 18.000 €. A otra empresa establecida en Cuenca.

c) Una empresa norteamericana, establecida en Ohio, presta servicios de ingeniería a otra empresa española, establecida en Burgos, percibiendo de la empresa española un total de 30.000 €

d) Una empresa española domiciliada en Sevilla, utiliza para sus actividades un local en esta ciudad propiedad de una empresa suiza, establecida en Ginebra, por el que paga de alquiler 2.500 € mensuales. La empresa suiza sólo posee dicho local en España y no realiza ninguna otra actividad en nuestro país.

e) Una empresa española establecida en Ciudad Real realiza en el 2005 la promoción en España de unos productos franceses fabricados por una empresa establecida en París.

**4. Determinad en los supuestos siguientes si se puede o no deducir la cuota de IVA:**

a) Un médico especializado en radiología tiene su consulta en Madrid. En el primer trimestre del ejercicio, factura a sus pacientes por un importe total de 20.000 €. En dicho trimestre, el médico adquiere un material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao por un importe de 7.000 €. Esta última empresa le repercute el IVA correspondiente.

b) El Sr. Rodríguez es director de una empresa establecida en Palencia que se dedica a la fabricación de material de oficina. En uno de sus viajes para gestiones empresariales a Lyon, permanece un tiempo en un hotel de dicha ciudad, el cual le factura por su estancia un importe de 700 € repercutiéndole el IVA correspondiente.

c) El Sr. González es funcionario del Ministerio de Justicia, y se encuentra destinado en Alicante. Para poder trabajar con comodidad, adquiere un ordenador personal por un importe de 2.000 €. En la factura el vendedor le repercute el IVA correspondiente.

**d)** Un abogado adquiere un piso nuevo de 200 m<sup>2</sup> por un importe de 250.000 €. Utiliza como vivienda 150 m<sup>2</sup> y los otros 50 m<sup>2</sup> como despacho para su actividad profesional.

**e)** Una arquitecta se compra un ordenador para su actividad profesional, unas perlas naturales y cinco cartones de tabaco.

**5.** ¿Cuál es la tributación, a efectos del IVA, de las siguientes operaciones?

**a)** Blanco, S.A. es una entidad dedicada a la comercialización mayorista de material eléctrico, que adquiere a Negro S.A. interruptores eléctricos por un importe de 12.000 €. Por disposición contractual, el transporte de las mercancías, que va a cargo de Negro S.A. en nombre del destinatario Blanco S.A., se efectúa mediante los servicios de la empresa de transportes Gris S.A., que le factura un importe de 600 €. El inicio del transporte tiene lugar en Madrid y las mercancías no salen de la Península.

**b)** Un particular adquiere en un comercio, que constituye una sociedad de responsabilidad limitada, electrodomésticos por importe de 2.124 € con IVA incluido. Se acuerda hacer el pago en 6 plazos de periodicidad mensual por un importe de 380 € cada uno, más el IVA correspondiente.

**6.** Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocio. Los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en el 2009 han sido de 12.000 euros por el alquiler de viviendas y de 32.000 euros por el alquiler de locales de negocio, y en el 2010, de 20.000 euros y 25.000 euros, respectivamente. El IVA soportado en el año 2010 por las adquisiciones efectuadas en relación con todos los inmuebles arrendados ha sido de 1.280 euros los tres primeros trimestres y de 160 euros el cuarto trimestre. ¿Cómo se calcula el porcentaje de prorrata aplicable en el 2010 y la cantidad total de IVA soportado que es deducible de este año?

## Solucionario

### De selección

1. c); 2. b); 3. b); 4. a); 5. a); 6. a); 7. b); 8. a); 9. a); 10. c).

### Casos prácticos

**1.** Determinad en los siguientes supuestos si se trata de casos de no sujeción, exención o sujeción no exentos. En los casos de sujeción, determinad cuál es el hecho imponible a efectos del IVA.

**a)** Una empresa residente en Toledo ha comprado a una empresa de Almería un CD con el programa Office de última versión, así como un programa que la empresa de Almería ha hecho a medida de las necesidades de la empresa de Toledo, en relación con la gestión de clientes.

En el caso de la adquisición del programa Office, en soporte material (CD) por la empresa residente en Toledo a otra empresa residente en Almería, estamos ante una operación sujeta al IVA. Concretamente, se trata de una entrega de bienes, de acuerdo con lo previsto en el art. 8.2.7 LIVA, pues dicha adquisición del programa informático constituye un “suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material”. Como aclara este mismo precepto, se consideran productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario. Es decir, se trata de los productos informáticos estandarizados.

Por el contrario, la adquisición en soporte material (CD) de productos informáticos no estandarizados, es decir, los confeccionados a medida, se consideran por la ley como prestación de servicios (art. 11.2.16 LIVA). Así se califica “el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

**b)** Un banco concede un préstamo al Sr. Pérez a título particular por un importe de 100.000 €

El préstamo que un banco concede al Sr. Pérez es una operación sujeta al IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 11.2.12 LIVA, que la califica como prestación de servicios.

Ahora bien, la ley establece la exención de la mayor parte de las operaciones financieras en el art. 20.1.18 LIVA. Concretamente, la letra c) de este precepto establece la exención de “la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza”. Por lo tanto, en este caso el préstamo concedido estará exento del IVA.

c) Una empresa de Castellón, dedicada a la instalación de piscinas, compra material a una empresa de Estados Unidos, líder en el mercado.

En este caso, nos encontramos ante una importación de bienes. A pesar de que la dicción del art. 18 LIVA es muy confusa, puede entenderse que, con carácter general, la sujeción se produce con la introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares), sea cual sea la condición del importador y el destino del bien.

Aquí estamos ante una operación que cumple con estos parámetros, pues se produce la introducción definitiva de un bien no comunitario (material para la instalación de piscinas procedente de Estados Unidos), siendo la condición del importador, en este caso, la de sujeto pasivo del IVA (la empresa de Castellón).

d) El Sr. Méndez, a título particular, compra a una editorial holandesa un libro sobre Derecho fiscal internacional. Realiza el pedido por Internet. La editorial holandesa le envía el libro por correo postal, junto con la factura.

En primer lugar, hay que señalar que no estamos ante una adquisición intracomunitaria de bienes, pues no se cumple el requisito establecido por el art. 13.1 LIVA referido a que el adquirente sea un empresario o profesional. Por lo tanto, estamos ante entregas de bienes calificadas como “ventas a distancia”, que el citado precepto excluye expresamente del ámbito de las adquisiciones intracomunitarias.

De manera que se trata de una entrega de bienes que se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares), dado que su transporte se inicia en otro Estado miembro (Holanda) con destino a la península o Baleares, concurriendo los requisitos establecidos en el art. 68.3 LIVA: que la expedición o el transporte de los bienes se efectúa por el vendedor o por su cuenta; que el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto; y que los bienes no sean medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje o que hayan tributado conforme al régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Si el importe total, excluido el IVA, de las entregas efectuadas por la empresa holandesa excedieron durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 €, se localiza la operación en destino, es decir, en la península o las Islas Baleares, y, por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español. Si, por el contrario, no excedieron dicha cantidad, se localiza la operación en origen (Holanda), aplicándose el tipo impositivo holandés, aunque se le da la posibilidad a la empresa holandesa de escoger tributar en destino.

e) Una empresa alemana, establecida en Dusseldorf, ha contratado a una empresa de publicidad de Valencia para que le produzca un anuncio publicitario.

Se trata de una operación sujeta al IVA, que se puede calificar como prestación de servicios, de acuerdo con el art. 11.2.1 LIVA, pues es fruto del ejercicio independiente de una profesión.

Es una operación entre dos empresarios o profesionales que tributa en el Estado de destino, es decir, en Alemania, pues la publicidad se encuentra en la lista del art. 70.1.5.B LIVA, concretamente en la letra c) de dicho precepto.

**f)** Una empresa de Ciudad Real ha vendido a una empresa alemana doscientas cajas de vino por un precio total de 60.000 €

La venta de las cajas de vino es una operación sujeta al IVA, ya que se trata de una entrega de bienes. No obstante, al producirse dicha entrega de bienes con destino a otro Estado miembro de la UE, se halla exenta, de acuerdo con el art. 25 LIVA.

Este precepto señala que estarán exentas del impuesto las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor (la empresa de Ciudad Real), por el adquirente (la empresa alemana) o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro (Alemania), siempre que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España.

**g)** Una escuela concertada de Segovia cobra a cada alumno de Bachillerato un importe de 70 € mensuales por la enseñanza que reciben.

Estamos ante una operación sujeta al IVA, calificada como prestación de servicios. No obstante, se encuentra exenta, en virtud de lo dispuesto por el art. 20.1.9 LIVA, que establece la exención de “la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades”.

Por lo tanto, la escuela concertada de Segovia no debe repercutir el IVA en los importes mensuales de 70 € que cobra por la enseñanza que lleva a cabo.

**2.** Determinad la sujeción o no al IVA de las siguientes operaciones inmobiliarias realizadas por un promotor persona física, indicando, en su caso, el sujeto pasivo, y cuantificada la cuota de IVA repercutida:

**a)** Venta de un terreno de naturaleza rústica, afecto a un patrimonio empresarial. Este terreno se había adquirido con la finalidad de urbanizarlo, pero la operación no se lleva a cabo porque se modifica el Plan General de Ordenación urbana. El importe de la operación es de 18.000 €

Se trata de una operación sujeta al IVA (art. 4 LIVA), pero exenta (art. 20.1.20 LIVA).

Se puede renunciar a la exención si se dan las condiciones previstas en el art. 20.2 LIVA.

La operación, por lo tanto, se encuentra sometida al ITPAJD (art. 7.5 LITPAJD).

Sujeto pasivo: el adquirente.

Base imponible: el valor real (art. 10.1 LITPAJD).

Tipo de gravamen: 6% con carácter general (variable en cada comunidad autónoma).

Cuota tributaria:  $18.000 \times 6\% = 1.080 \text{ €}$

Además, la escritura notarial en que se formalice la operación está sometida a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, en concreto a la modalidad de documentos notariales (arts. 28 y 31.1 LITPAJD), mediante una cuota fija (0,30 € por pliego ó 0,15 € por folio), que se satisface con papel timbrado.

b) Venta, previa urbanización, de otros terrenos rústicos que se han adquirido con la finalidad de urbanizarlos, por un valor de 108.000 €

Como las ventas han sido realizadas por el promotor de la urbanización y no se destinan a parques, jardines o viales, se trata de operaciones que no están exentas del IVA (art. 20.1.20.a LIVA).

IVA repercutido:  $108.000 \times 18\% = 19.440 \text{ €}$

Como en el caso anterior, se devengará el ITPAJD por el concepto de documentos notariales (cuota fija) y, además, en este caso, la cuota gradual o variable que dispone el art. 31.2 LITPAJD y que es compatible con el IVA (no con la modalidad de TPO del ITPAJD).

Sujeto pasivo: el adquirente.

Posible aplicación de exenciones (números 6, 7, 12 y 16 del art. 45.1.B LITPAJD): concentración parcelaria, juntas de compensación, transmisión de terrenos y cesión del derecho de superficie para la construcción de viviendas de protección oficial y transmisión de edificaciones a entidades de arrendamiento financiero.

Base imponible: para las primeras copias de escrituras y por el hecho de que el contrato puede ser objeto de valoración monetaria, será el valor declarado susceptible de comprobación administrativa (art. 30.1 y 46 a 48 LITPAJD).

Devengo: el día en que se formalice (se otorgue) la escritura notarial.

Tipo de gravamen: 0,5%.

Cuota tributaria:  $108.000 \times 0,5\% = 5.400 \text{ €}$

c) Venta de viviendas protegidas por un importe de 1.100.000 € y de viviendas no protegidas por un importe de 800.000 €. Una parte de los garajes son vendidos por 60.000 € a personas que no adquieren ninguna vivienda. Por último, los locales de los inmuebles son vendidos por 240.000 €

Venta de viviendas protegidas: como constituyen la primera transmisión, están sujetas y no exentas de IVA. El tipo de gravamen es del 4% (art. 91.2.6 LIVA). La cuota tributaria repercutida será:  $1.100.000 \times 4\% = 44.000 \text{ €}$

Venta de viviendas no protegidas: como en el caso anterior, se trata de una primera transmisión de edificaciones sometida y no exenta del IVA. El tipo de gravamen aplicable es el 8% (art. 91.1.1.7 LIVA). La cuota tributaria repercutida será:  $800.000 \times 8\% = 64.000 \text{ €}$

Venta de garajes con independencia de las viviendas (o más de 2 ligados con la venta de la vivienda o no situados en el mismo edificio de la vivienda): al igual que en los casos anteriores, como se trata de una primera transmisión de edificaciones, la operación estará sujeta y no exenta de IVA. El tipo de gravamen será el 18%. La cuota tributaria repercutida será:  $60.000 \times 18\% = 10.800 \text{ €}$

Venta de locales de negocio: se trata de una operación sujeta y no exenta de IVA porque constituye una primera transmisión de edificaciones. Tipo aplicable: 18%. La cuota repercutida será:  $240.000 \times 18\% = 43.200 \text{ €}$

### 3. Determinad el sujeto pasivo del IVA de las siguientes operaciones:

a) Una empresa que se dedica a fabricar utensilios de cocina, establecida en Valladolid, acude al despacho de un abogado, establecido en Madrid, para que le asesore sobre un problema fiscal. El abogado percibe de dicha empresa 2.000 € por su asesoramiento fiscal en relación con los tributos que afectan a la empresa.

En este caso, el sujeto pasivo del IVA es el abogado establecido en Madrid. Y esto es así por aplicación de lo establecido en el art. 84.1.1 LIVA, según el cual “serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas que tengan la condición de (...) profesionales y presten los servicios sujetos al impuesto”.

Por lo tanto, es el abogado establecido en Madrid el sujeto pasivo del IVA por la operación consistente en la prestación del servicio de asesoría jurídico-fiscal a la empresa que se dedica a fabricar utensilios de cocina, por un importe de 2.000 €

b) Una empresa establecida en Alicante se dedica a la fabricación y distribución de mobiliario, y en el 2005 entrega muebles por un importe total de 18.000 € a otra empresa establecida en Cuenca.

El sujeto pasivo de esta operación es la empresa establecida en Alicante que se dedica a la fabricación y distribución de mobiliario, ya que, de acuerdo con lo previsto por el art. 84.1.1 LIVA, es sujeto pasivo del impuesto quien realiza la entrega del bien.

En este caso, es la empresa establecida en Alicante quien realiza dicha entrega y quien, por lo tanto, deberá repercutir el IVA correspondiente en la factura (en este caso, un 16% sobre los 18.000 €). La empresa adquirente (la establecida en Cuenca) soportará el tributo y, en su caso, se lo podrá deducir.

c) Una empresa norteamericana, establecida en Ohio, presta servicios de ingeniería a otra empresa española, establecida en Burgos, percibiendo de la empresa española un total de 30.000 €

La operación de prestación de servicios de ingeniería por parte de una empresa residente en Estados Unidos a una empresa residente en España debe considerarse realizada en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares), de acuerdo con lo previsto en el art. 70.1.5.B.d LIVA.

Respecto a la determinación del sujeto pasivo de esta operación, hay que tener en cuenta lo previsto por el art. 84.1.2.a LIVA, según el cual “serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los supuestos que se indican a continuación: a) cuando las mismas se efectúan por personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto”.

Por lo tanto, en este caso, el destinatario de los servicios de ingeniería (la empresa española establecida en Burgos) es el sujeto pasivo del IVA, pues la empresa norteamericana (prestadora de los servicios) se encuentra establecida en Ohio y no en el territorio de aplicación del impuesto.

**d)** Una empresa española domiciliada en Sevilla, utiliza para sus actividades un local en esta ciudad propiedad de una empresa suiza, establecida en Ginebra, por el que paga de alquiler 2.500 € mensuales. La empresa suiza sólo posee dicho local en España y no realiza ninguna otra actividad en nuestro país.

El arrendamiento de un local situado en Sevilla es una prestación de servicios. Según el art. 70.1.1.a LIVA el lugar de realización de este hecho imponible es el territorio de aplicación del impuesto, en el caso de los servicios relacionados con inmuebles que radican en dicho territorio de aplicación del impuesto, como vimos en una pregunta anterior.

Además, hay que tener en cuenta que el local arrendado tiene la consideración de establecimiento permanente de la empresa suiza en el territorio de aplicación del impuesto, realizando en este establecimiento la actividad de arrendamiento (art. 69.5.g LIVA).

El sujeto pasivo es la empresa suiza arrendadora, es decir, el prestador del servicio (arrendamiento del local), tal como prevé el art. 84.1.1 en relación con el art. 84.2, ambos de la Ley del IVA, puesto que dicha empresa suiza tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares).

**e)** Una empresa española establecida en Ciudad Real realiza en el 2005 la promoción en España de unos productos franceses fabricados por una empresa establecida en París.

La prestación de los servicios de publicidad efectuados por la empresa española a la empresa francesa se entienden realizados en Francia, por la aplicación de una norma de la legislación francesa análoga al art. 70.1.5.A.a LIVA, ya que el destinatario es una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto francés, y, por consiguiente, se considera prestado en dicho territorio con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador (en nuestro caso, en Ciudad Real).

De manera que el sujeto pasivo de esta operación de promoción en España de unos productos franceses fabricados por una empresa establecida en París, será dicha empresa francesa, por aplicación en Francia de una norma análoga al art. 84.1.2.a LIVA, ya que es esta empresa francesa la destinataria de la operación.

#### 4. Determinad en los supuestos siguientes si se puede o no deducir la cuota de IVA:

a) Un médico especializado en radiología tiene su consulta en Madrid. En el primer trimestre del ejercicio, factura a sus pacientes por un importe total de 20.000 €. En dicho trimestre, el médico adquiere un material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao por un importe de 7.000 €. Esta última empresa le repercute el IVA correspondiente.

El médico especializado en radiología, que tiene su consulta en Madrid, realiza únicamente operaciones exentas del IVA, en virtud de lo previsto por la exención contemplada en el art. 20.1.3 LIVA.

Por lo tanto, para poder efectuarse la deducción del IVA soportado en la adquisición de material para realizar radiografías, que compra a una empresa de Bilbao, es necesario que los bienes adquiridos se empleen en alguna de las operaciones que figuran en el art. 94.1 LIVA. Dado que esta circunstancia no se produce, la cuota del IVA soportada por el médico no es deducible.

b) El Sr. Rodríguez es director de una empresa establecida en Palencia que se dedica a la fabricación de material de oficina. En uno de sus viajes para gestiones empresariales a Lyon, permanece un tiempo en un hotel de dicha ciudad, el cual le factura por su estancia un importe de 700 €, repercutiéndole el IVA correspondiente.

La empresa del Sr. Rodríguez no podrá deducirse la cuota del IVA soportada, porque el art. 92.1 LIVA establece que “los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas (...) las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado”. Es decir, las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto (la península y las Islas Baleares).

En esta operación, el hecho imponible se localiza en Lyon, es decir, no se realiza en el territorio de aplicación del impuesto español, sino en el francés, devengándose el tributo en Francia. De manera que la empresa española del Sr. Rodríguez no puede deducirse dicha cuota.

No obstante, hay que tener en cuenta que la empresa española podrá solicitar a la Administración tributaria francesa la devolución de dicha cuota por un procedimiento semejante al establecido en la Ley española del IVA en su art. 119.

c) El Sr. González es funcionario del Ministerio de Justicia, y se encuentra destinado en Alicante. Para poder trabajar con comodidad, adquiere un ordenador personal por un importe de 2.000 €. En la factura el vendedor le repercute el IVA correspondiente.

El Sr. González no tiene la condición de empresario o profesional, pues, según se desprende del enunciado, es un funcionario del Ministerio de Justicia. Y hay que tener presente que éste es un requisito exigido en el art. 93.1.1 LIVA para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Por lo tanto, el Sr. González no podrá deducirse la cuota soportada en la adquisición de un ordenador personal por un importe de 2.000 €

**d)** Un abogado adquiere un piso nuevo de 200 m<sup>2</sup> por un importe de 250.000 €. Utiliza como vivienda 150 m<sup>2</sup> y los otros 50 m<sup>2</sup> como despacho para su actividad profesional. El abogado soporta una cuota de 20.000 € por la adquisición del piso (250.000 x 8%). Se puede deducir el 25% de dicha cuota, ya que es la superficie que destina a despacho profesional, según establece el art. 95.3 LIVA.

Es decir, se trata de un bien de inversión que se va a utilizar, previsiblemente, en un 25% para su actividad profesional. Por lo tanto, puede deducirse  $20.000 \times 25\% = 5.000$  €

**e)** Una arquitecta se compra un ordenador para su actividad profesional, unas perlas naturales y cinco cartones de tabaco.

La cuota soportada por la compra del ordenador personal será deducible, pues cumple con los requisitos establecidos por el art. 92.1 LIVA. En cambio, no se podrá deducir las cuotas soportadas en la adquisición de las perlas cultivadas ni los cartones de tabaco, de acuerdo con la exclusión prevista por el art. 96.1 LIVA.

##### 5. ¿Cuál es la tributación, a efectos del IVA, de las siguientes operaciones?

**a)** Blanco, S.A. es una entidad dedicada a la comercialización mayorista de material eléctrico, que adquiere a Negro S.A. interruptores eléctricos por un importe de 12.000 €. Por disposición contractual, el transporte de las mercancías, que va a cargo de Negro S.A. en nombre del destinatario Blanco S.A., se efectúa mediante los servicios de la empresa de transportes Gris S.A., que le factura un importe de 600 €. El inicio del transporte tiene lugar en Madrid y las mercancías no salen de la Península.

La operación realizada se tiene que calificar como una entrega de bienes localizada en Madrid, ya que en el momento de iniciar el transporte las mercancías se encuentran en el mencionado territorio.

El sujeto pasivo, la persona obligada a repercutir el impuesto, será el empresario o profesional que entrega los bienes: en nuestro caso, Negro S.A.

La base imponible de Negro S.A. será el importe de la contraprestación, y no se tendrá que incluir el coste del transporte, dado que constituye un anticipo, es decir, una suma pagada "en nombre y por cuenta del cliente" (que es, en el caso planteado, Blanco S.A.) por mandato expreso suyo.

Por su parte, Blanco S.A. tendrá que abonar a Negro S.A., además del coste de los bienes adquiridos, la factura total del transporte (incluyendo el importe repercutido por Gris S.A.). El IVA soportado correspondiente al transporte tendrá, para Blanco S.A., la condición de deducible.

La factura que Negro S.A. entregará en Blanco S.A. será la siguiente:

Contraprestación por la venta de interruptores: 12.000 €

IVA repercutido (18%): 2.160 €

Anticipo que se tiene que abonar a Gris S.A.: 600 € + 108 € (18% sobre 600) = 708 €

Total factura:  $12.000 + 2.160 + 708 = 14.868$  €

b) Un particular adquiere en un comercio, que constituye una sociedad de responsabilidad limitada, electrodomésticos por importe de 2.124 € con IVA incluido. Se acuerda hacer el pago en 6 plazos de periodicidad mensual por un importe de 380 € cada uno, más el IVA correspondiente.

Tal como dispone el art. 78.2.1º LIVA, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento del pago, siempre que éste corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios. Entendemos que es el caso de este supuesto de hecho. No obstante, en ningún caso se considerará interés la porción de la contraprestación que supere el interés aplicado usualmente en el mercado para operaciones similares. En todo caso, la no inclusión de los intereses exigibles por el vendedor tendrá que constar, de manera separada, en la factura.

Importe de la venta de electrodomésticos: 1.800 €

IVA repercutido (18%): 324 €

Intereses de financiación:  $(380 \times 6) - 1.800 = 480$  €

Total factura:  $1.800 + 324 + 480 = 2.604$  €

6. Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocio. Los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en el 2009 han sido de 12.000 euros por el alquiler de viviendas y de 32.000 euros por el alquiler de locales de negocio, y en el 2010, de 20.000 euros y 25.000 euros, respectivamente. El IVA soportado en el año 2010 por las adquisiciones efectuadas en relación con todos los inmuebles arrendados ha sido de 1.280 euros los tres primeros trimestres y de 160 euros el cuarto trimestre. ¿Cómo se calcula el porcentaje de prorrata aplicable en el 2010 y la cantidad total de IVA soportado que es deducible de este año?

Hay que tener en cuenta que el alquiler de viviendas es una operación exenta de IVA que no da derecho a deducción del IVA soportado y que, en cambio, el alquiler de locales de negocio es una operación sujeta y no exenta que sí genera este derecho. Como las cuotas de IVA soportadas han sido generadas por adquisiciones hechas en relación con todos los inmuebles arrendados (exentos y no exentos), tenemos que calcular el porcentaje de prorrata general aplicable en el 2010, para saber qué parte del IVA soportado global es deducible este año.

De acuerdo con el art. 105.1 LIVA, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año será el fijado como definitivo para el año precedente. Esta regla está prevista para aplicar un porcentaje de prorrata los tres primeros trimestres del año 2010, ya que hasta el final del año (es decir, hasta la liquidación del cuarto trimestre), no se saben los datos de los ingresos obtenidos por las operaciones de alquiler.

En primer lugar, pues, calcularemos el porcentaje de prorrata definitivo del año 2009, aplicando la fórmula prevista en el art. 104.2 LIVA:  $[32.000 / (32.000 + 12.000)] \times 100 = 72,72\%$ . Este porcentaje se redondea por exceso: 73%.

Este porcentaje de prorrata del año 2009 es el que, provisionalmente, aplicará también la empresa en los tres primeros trimestres del año 2010. Siendo el IVA soportado en este periodo de 1.280 euros, según se indica en el enunciado, el IVA deducible en los tres primeros trimestres del año 2010 ha sido:  $1.280 \times 73\% = 934,40$  euros.

Una vez finaliza el año 2010, cuando tiene lugar la liquidación del cuarto trimestre, ya se puede calcular el porcentaje definitivo de prorrata de todo el año, porque ya se conocen

los ingresos obtenidos por el alquiler de viviendas (20.000 euros) y de locales de negocios (25.000 euros). Aplicando la misma fórmula que hemos visto para el año 2009, ahora tendremos:  $[25.000 / (25.000 + 20.000)] \times 100 = 55,55\%$ . Este porcentaje se redondea por exceso: 56%.

Una vez calculado el porcentaje definitivo de prorrata para el año 2010, tenemos que hacer dos cosas:

- Primero, aplicar este porcentaje al IVA soportado en el cuarto trimestre del año 2010, para saber qué parte del mismo es deducible:  $160 \times 56\% = 89,60$  euros.

- Segundo, regularizar las cantidades de IVA deducido los tres primeros trimestres, que se habían calculado aplicando el porcentaje provisional del año 2009:  $1.280 \times 73\% = 934,40$  euros. Como ahora el porcentaje definitivo del año 2010 es del 56%, ya podemos saber el IVA realmente deducible los tres primeros trimestres:  $1.280 \times 56\% = 716,80$  euros. Como podemos comprobar, la empresa ha deducido en este periodo más IVA del que podía deducir finalmente, y eso quiere decir que la diferencia ( $934,40 - 716,80 = 217,60$  euros) es la cantidad de exceso de deducción que tendremos que regularizar en la liquidación del cuarto trimestre. En la liquidación del cuarto trimestre tenemos 89,60 euros de IVA deducible, de acuerdo ya con el porcentaje definitivo de prorrata para el año 2010, pero le tendremos que restar a esta cantidad la cifra de exceso de deducción de los primeros tres trimestres:  $89,60 - 217,60 = -128$  euros. Como la cifra es negativa, en la liquidación del IVA del cuarto trimestre, a la cantidad de IVA devengado o repercutido por el alquiler de los locales de negocio se tendrá que sumar esta cantidad de 128 euros, y la cifra resultante será la cantidad a ingresar. Como vemos, en la liquidación del cuarto trimestre se ingresa incluso más de la cantidad de IVA devengado o repercutido, ya que de esta forma se compensa el exceso de deducción de los primeros tres trimestres.

En definitiva, la cantidad de IVA soportado que es deducible en todo el año 2010 es:  $934,40$  (los tres primeros trimestres) -  $128$  (el cuarto trimestre) =  $806,40$  euros. Ésta es la cantidad de IVA deducible que hubiésemos calculado si ya desde el primer trimestre del año 2010 hubiéramos sabido el porcentaje definitivo de prorrata de ese año:  $(1.280 + 160) \times 56\% = 806,40$  euros