

Impuesto sobre el valor añadido (II)

Hecho imponible en operaciones
exteriores y exenciones

Esteban Quintana Ferrer

PID_00181378



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Hecho imponible en operaciones exteriores	9
1.1. Adquisiciones intracomunitarias	9
1.1.1. Objeto	9
1.1.2. Sujetos	12
1.1.3. Supuestos de no sujeción	13
1.1.4. Criterios de localización territorial	15
1.1.5. Devengo	16
1.2. Importaciones	16
1.2.1. Operaciones gravadas	16
1.2.2. Supuestos de no sujeción	17
1.2.3. Criterios de localización territorial	18
1.2.4. Devengo	18
2. Exenciones	19
2.1. Clases de las exenciones	19
2.1.1. Exenciones en las operaciones interiores	19
2.1.2. Exportaciones	35
2.1.3. Zonas francas, depósitos francos y otros depósitos	40
2.1.4. Regímenes aduaneros suspensivos	42
2.1.5. Entregas intracomunitarias	43
2.1.6. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias	45
2.1.7. Exenciones en las importaciones	46
2.2. Características y efectos propios de las exenciones	48
Ejercicios de autoevaluación	51
Solucionario	56
Bibliografía	60

Introducción

En el presente módulo estudiamos los aspectos objetivos y subjetivos de las que podríamos denominar **operaciones exteriores** (adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes), que también constituyen modalidades del hecho imponible del impuesto, así como el heterogéneo conjunto de **operaciones exentas** que no resultan gravadas por el mismo y sus efectos.

Nota

En el módulo introductorio de la asignatura encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

En lo que se refiere a las transacciones empresariales que se producen entre diferentes Estados de la Unión Europea, el mantenimiento del sistema transitorio del IVA implica la tributación en destino y no en origen. Por este motivo, la normativa reguladora del impuesto contempla el hecho imponible de este tipo de operaciones desde la perspectiva de la **adquisición intracomunitaria**, declarándose exenta la entrega intracomunitaria. Se trata de adquisiciones de bienes muebles (se excluyen, pues, los servicios), efectuadas a título oneroso (quedan, pues, al margen las lucrativas) y en donde los bienes son transportados de un país miembro de la Unión Europea (si se inicia en este territorio la expedición o transporte), al territorio de aplicación del impuesto. Al igual que en las operaciones interiores, también aquí se contemplan **supuestos de no sujeción y criterios de localización territorial**, siendo el **devengo** el mismo que en las primeras.

En las **importaciones**, como tercera modalidad del hecho imponible (operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones), 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.

La LIVA contempla en las tres modalidades del hecho imponible un **largo listado de exenciones**: de carácter social y cultural, exenciones financieras y de seguros, exenciones inmobiliarias, exenciones técnicas, exportaciones, entrada de bienes en las áreas exentas (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y en regímenes aduaneros suspensivos, entregas intracomunitarias, y determinadas adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Esta circunstancia provoca una 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. Sin embargo, también es cierto que este efecto negativo se mitiga por dos circunstancias: una, porque algunas exenciones, calificadas como plenas, permiten la deducibilidad de las cuotas soportadas (por ejemplo, en el caso de las exportaciones o las entregas intracomunitarias exentas); y otra, por el hecho de que diversas exenciones en ma-

teria inmobiliaria son renunciables, permitiendo asegurar con ello devengar cuotas repercutidas y deducir las cuotas soportadas, y asegurando, en definitiva, la neutralidad del impuesto.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes en relación con el IVA:

- 1.** Entender el mecanismo de tributación de las adquisiciones intracomunitarias.
- 2.** Saber determinar las operaciones extracomunitarias sujetas al IVA en concepto de importación.
- 3.** Delimitar cuáles son los supuestos de no sujeción, los criterios de localización territorial y el devengo en relación con estas dos modalidades del hecho imponible que se acaban de mencionar (adquisiciones intracomunitarias e importaciones).
- 4.** Saber aplicar el complejo y casuístico régimen de las exenciones en el impuesto, que afectan a todas las modalidades del hecho imponible (operaciones interiores y exteriores), y conocer cuáles son los efectos de su aplicación.

1. Hecho imponible en operaciones exteriores

Las dos modalidades del hecho imponible del IVA que constituyen operaciones exteriores son las **adquisiciones intracomunitarias** y las **importaciones**. En ambas se produce la introducción definitiva en el ámbito de aplicación del impuesto español (Península y Baleares) de bienes procedentes de un país de la Unión Europea, en el primer caso, o de un país extracomunitario, en el segundo, aunque una y otra modalidad presentan características diferentes.

1.1. Adquisiciones intracomunitarias

En lo que se refiere a las transacciones empresariales que se producen entre diferentes Estados de la Unión Europea, el mantenimiento del **sistema transitorio del IVA** implica la **tributación en destino y no en origen**. Por este motivo, la normativa reguladora del impuesto contempla el hecho imponible de este tipo de operaciones desde la perspectiva de la adquisición intracomunitaria, declarándose exenta la entrega intracomunitaria.

Entrega intracomunitaria a particulares

Sí tributa en origen, evidentemente, la entrega intracomunitaria a particulares. Así, por ejemplo, la venta de un televisor en Francia a una persona residente en España tributa por el IVA francés.

Al adquirir bienes a otro país comunitario, el empresario o profesional radicado en territorio de aplicación del IVA español se autorrepercute el IVA al tipo impositivo correspondiente. Sin embargo, esta cuota de IVA podrá compensársela en la liquidación de IVA correspondiente al trimestre en que efectuó la adquisición intracomunitaria. Si el empresario tributara en el país comunitario de donde proceden los bienes, tendría que solicitar la devolución del IVA a la hacienda del país comunitario.

En la descripción legal de las adquisiciones intracomunitarias se prevé una serie de **requisitos** que han de concurrir para considerar producido el hecho imponible, requisitos que se sistematizarán al distinguir los que se refieren a su objeto de los sujetos que intervienen en él.

1.1.1. Objeto

Las adquisiciones intracomunitarias son adquisiciones de **bienes muebles** (se excluyen, pues, los servicios), efectuadas a título **oneroso** (quedan, pues, al margen las lucrativas) y en donde los bienes son **transportados de un país miembro de la Unión Europea** (si se inicia en este territorio la expedición o transporte) al territorio de aplicación del impuesto.

Ejemplo

Textil, S. A., domiciliada en Valencia, adquiere maquinaria de fabricación de prendas de vestir a una empresa italiana. Esta última cubre los gastos de transporte.

La adquisición de las máquinas a una empresa italiana, siendo las máquinas objeto de transporte al territorio de aplicación del IVA español, se califica como adquisición intracomunitaria (art. 15.Uno LIVA).

Dicha adquisición intracomunitaria se configura como un hecho imponible del IVA (art. 13 LIVA), produciéndose el devengo de una cuota de IVA español que corre a cargo de Textil, S. A.

El legislador **excluye** expresamente del aspecto material de las adquisiciones intracomunitarias las que tengan por objeto los bienes siguientes:

- Los bienes cuya entrega haya **tributado en el país 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% de la contraprestación. En este caso se produce una "entrega de bienes" sujeta en destino, esto es, una operación interior.
- 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.

Ejemplo

Una empresa escocesa vende whisky a un empresario ubicado en Huesca.

Esta operación no se califica de operación intracomunitaria, sino como una entrega de bienes localizada en Huesca (lugar de destino). Ello es así porque las entregas gravadas por los impuestos especiales se entienden realizadas en territorio de aplicación del IVA español cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte se encuentra en él (art. 68 LIVA).

- Los bienes cuya entrega haya estado **exenta del impuesto en el país de origen** de la expedición o transporte, por asimilación con las exportaciones.

Ejemplo

Una clínica privada de Amsterdam entrega plasma sanguíneo a una universidad española para su procesamiento con fines de investigación.

Esta operación estaría exenta si la entrega fuera realizada dentro del ámbito de aplicación del IVA holandés (por ejemplo, si fuera entregado el plasma sanguíneo a una Universidad holandesa), en virtud de un precepto de la normativa de este país similar a la que en el nuestro contempla el art. 20.Uno.4.º LIVA. Al estar, pues, exenta la entrega de bienes como operación interior, también se excluye del ámbito objetivo de las adquisiciones intracomunitarias.

- 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.

Por último, y al igual que en las operaciones interiores, el legislador ha incluido un listado de **operaciones asimiladas**¹ a las adquisiciones intracomunitarias:

1) 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.

Ejemplo

La empresa de productos farmacéuticos Olfato, S. A., con sede en Logroño, envía una partida de medicamentos a un centro de distribución que tiene en Viena.

Se trata de una transferencia de bienes de las previstas en el artículo 9.3.º de la LIVA, que es objeto de asimilación a una entrega de bienes. No obstante, dicha entrega de bienes intracomunitaria se halla exenta (art. 25.Tres LIVA).

Por el contrario, la afectación de los bienes a la actividad económica en Viena tributará como adquisición intracomunitaria de bienes en virtud de art. 16.2.º LIVA.

Ejemplo

Una empresa domiciliada en Barcelona envía material para la construcción de automóviles a otro empresario de Munich, con el fin de que este último realice el montaje de los vehículos y estos sean enviados finalmente a Egipto.

En este caso no se produce una transferencia de bienes por parte de la empresa ubicada en Barcelona, en virtud del art. 9.3.º d) LIVA, puesto que estamos ante una "una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley". En concreto, la operación estará exenta por tratarse de una exportación a Egipto (art. 21 LIVA), y por ello no se considera una afectación ni se asimila a una adquisición intracomunitaria (art. 16.2.º LIVA).

2) La afectación realizada por las Fuerzas de un Estado parte de la **Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN)** 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 con-

⁽¹⁾Art. 16 LIVA.

Operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes en el caso de las entregas de bienes, según los criterios contenidos en las letras a), b), c), d), e), f) y g) del art. 9.3.º LIVA.

diciones normales de tributación del impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención establecida para los bienes destinados a la OTAN en el art. 62 LIVA.

3) 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 virtud de lo dispuesto en el art. 8 LIVA.

1.1.2. Sujetos

Los sujetos deben cumplir los siguientes **requisitos**:

1) Los **adquirentes** han de ser empresarios, profesionales o personas jurídicas en general, aunque no actúen como empresarios o profesionales, por ejemplo, una comunidad autónoma.

Si el adquirente es una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional, la sujeción sólo se produce si la adquisición intracomunitaria supera la cantidad de 10.000 euros.

Ejemplo

La señora Carmen compra a través de Internet un libro a una editorial francesa. Esta última envía el libro por correo postal.

No estamos ante una adquisición intracomunitaria, porque la adquirente (la señora Carmen) no es empresaria o profesional. La operación constituye una entrega de bienes calificada como "ventas a distancia", que el art. 13.1.º d) LIVA excluye expresamente del ámbito de las adquisiciones intracomunitarias.

2) Los **transmitentes** han de ser empresarios o profesionales.

No obstante, no serán 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.

El régimen de franquicia, también denominado de las pequeñas empresas, está previsto en el art. 24 de la Sexta Directiva, pero no se aplica en España (en nuestro ordenamiento, el régimen de franquicia se corresponde con el régimen especial simplificado del IVA). Sí se aplica, en cambio, en otros Estados miembros, y en ellos los empresarios que no superan un determinado volumen de operaciones no pueden deducirse las cuotas soportadas ni repercutir las cuotas devengadas.

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 **trans-**

⁽²⁾Arts. 13.2º LIVA y 2 RIVA.

mitente² 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, para acabar, también cuando el transmitente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

1.1.3. Supuestos de no sujeción

Los supuestos³ de no sujeción al impuesto se pueden deber a determinadas adquisiciones intracomunitarias que reúnan una serie de **condiciones**, tanto en relación con los adquirentes como en relación con su importe, y que configuren un **régimen facultativo**, en la medida en que se puede optar por la no sujeción y tributar en origen, o por la sujeción al impuesto en este concepto de adquisición intracomunitaria de bienes y tributar, por tanto, en el destino.

1) Con relación a los **sujetos adquirentes**, hay que indicar que no se producirá la sujeción al impuesto por el concepto de *adquisición intracomunitaria de bienes* que, por tanto, queda sujeta a gravamen en el país de origen en los siguientes casos:

- Cuando los adquirentes sean sujetos pasivos acogidos al **régimen especial** de la agricultura, la ganadería y la pesca.
- Cuando hagan exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto, las **operaciones no sujetas o exentas**.
- Cuando los adquirentes sean **personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales** (por ejemplo, un ayuntamiento).

2) En cuanto al **importe de las adquisiciones**, no puede exceder de 10.000 euros el año natural precedente o durante el año en curso.

Cuando se supera este límite cuantitativo, el exceso será objeto de gravamen en el destino, y con esta finalidad no se podrán fraccionar las operaciones; así, la operación en la que se supere el importe antes mencionado será gravada íntegramente.

Medios de transporte nuevos

Son los vehículos terrestres, embarcaciones y aeronaves con ciertos requisitos técnicos (cilindrada, dimensiones y peso) y temporales (kilómetros recorridos y horas de navegación).

⁽³⁾Arts. 14 LIVA y 3 RIVA.

Ejemplo

Una empresa francesa ha suministrado maquinaria para el procesamiento de residuos sólidos al Ayuntamiento de Cáceres por un valor de 9.000 euros.

Estamos ante un supuesto de adquisición intracomunitaria no sujeta por haber sido realizada por una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional (art. 14.Uno.3.º LIVA). Para poder gozar de esta no sujeción, el importe de las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el Ayuntamiento de Cáceres durante el año anterior o durante el año en curso no puede ser superior a 10.000 euros. Siendo la adquisición intracomunitaria por un valor de 9.000 euros, esta circunstancia implica que, como máximo, en el año en curso las mencionadas adquisiciones por el Ayuntamiento no pueden haber superado los 1.000 euros. Si esta última cantidad hubiera sido mayor, la adquisición de la maquinaria de procesamiento de residuos quedaría sujeta al régimen general de las adquisiciones intracomunitarias.

Si se aplica el supuesto de no sujeción, la entrega de bienes se grava en el Estado de origen, esto es, Francia. Sin embargo, el ayuntamiento de Cáceres puede optar por renunciar al supuesto de no sujeción en España y aplicar entonces el régimen general de las adquisiciones intracomunitarias durante, como mínimo, dos años. En este caso el Ayuntamiento tributaría por el IVA español.

En definitiva, el Ayuntamiento de Cáceres, al actuar como consumidor final (soporta el IVA, pero no se lo puede deducir), puede optar por tributar por el IVA español o por el IVA francés.

Para acabar, hay que subrayar que se excluyen de la no sujeción las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los impuestos especiales.

Ejemplo

Eva, profesora de instituto en Zamora, durante un viaje turístico a París, compra a un particular francés un coche seminuevo con dos años de antigüedad y 5.900 kilómetros.

Estas adquisiciones se califican como adquisiciones intracomunitarias, pues en el caso de medios de transporte nuevos (el vehículo tiene la condición de nuevo puesto que no ha recorrido más de 6.000 kilómetros, tal como exige el art. 13.2.ª LIVA), es indiferente la condición de empresario o profesional del adquirente (en nuestro caso, Eva).

La profesora de instituto, pues, será sujeto pasivo del IVA español y deberá justificar el pago del IVA como requisito previo a la matriculación del coche.

Por su parte, el vendedor francés, aunque no sea un empresario o profesional, a efectos del IVA sí que tiene esa consideración, en virtud de una precepto de la ley del IVA francés similar al art. 5.Uno.e) LIVA.

Por este motivo, la operación se considera una entrega de bienes sujeta pero exenta (art. 25.Dos LIVA y precepto similar de la ley francesa).

Asimismo, 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 período mínimo del año en curso y de los dos años naturales siguientes.

1.1.4. Criterios de localización territorial

La regla general⁴ de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias tiene en cuenta el **punto de llegada material** de los bienes con destino al adquirente, que ha de estar comprendido en el territorio de aplicación del impuesto.

⁽⁴⁾Art. 71.Uno LIVA.

También hay una **regla particular**⁵ que determina que se realizan 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.

⁽⁵⁾Art. 71.Dos LIVA.

Los **requisitos** que han de darse para que una adquisición intracomunitaria se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto son:

- Ha de tratarse de una transmisión onerosa de bienes corporales.
- Debe haber un servicio de transporte desde el estado miembro donde procede el bien hasta el estado miembro donde llega la expedición.
- El adquirente de los bienes (situado en la Península o las Islas Baleares) debe de ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal.
- El transmitente no se puede beneficiar del régimen de franquicia en el estado miembro desde el que se expidan los bienes.
- Como regla particular: el adquirente comunicará su NIF al vendedor (esta regla de carácter subsidiario, sólo se aplica cuando el adquirente no acredite haber satisfecho el IVA en el estado miembro de llegada de la expedición).

Tampoco se ha de olvidar la existencia de una serie de operaciones autónomas en las entregas y en las adquisiciones intracomunitarias, como son los **transportes intracomunitarios**. En concreto, la LIVA recoge una sola regla especial⁶ aplicable al transporte intracomunitario de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, según la cual esta operación se entiende realizado en el territorio de aplicación del IVA español cuando el transporte se inicie en el territorio de aplicación de este impuesto.

⁽⁶⁾Art. 72 LIVA.

1.1.5. Devengo

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devenga⁷ en el momento en que se consideran **efectuadas las entregas de bienes** similares a los adquirentes. Así pues, se les aplican las mismas reglas que en relación con las entregas de bienes (la regla general es la puesta a disposición).

Como únicas especialidades, subrayar que no se aplica a las adquisiciones intracomunitarias el devengo anticipado por operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones, y que en el caso de las transferencias de bienes se toma como fecha de devengo la del inicio de la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

Ejemplo

Una empresa de Castellón compra material de oficina a una empresa italiana, pactándose el pago de una parte del precio en el momento de formalizarse el contrato y el resto en el momento posterior de la entrega.

Se produce una adquisición intracomunitaria que se devenga totalmente en el momento de la entrega, sin que el pago anticipado produzca el nacimiento de ninguna cuota de IVA (sí lo haría si la operación fuese una entrega de bienes interior).

1.2. Importaciones

1.2.1. Operaciones gravadas

Con carácter general⁸, 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.

Ejemplo

Una empresa situada en Orense compra material para la instalación de piscinas a una empresa coreana. El gerente de la empresa gallega aprovecha el pedido para comprar también material para su piscina privada.

En los dos casos nos encontramos con una importación que cumple los requisitos del art. 18 LIVA: introducción definitiva de un bien no comunitario (material para la instalación de piscinas procedentes de Corea), siendo indiferente la condición del importador (en este supuesto, una empresa, sujeto pasivo del IVA, y un particular).

Asimismo, se consideran importaciones en lo tocante a la sujeción al 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).

⁽⁷⁾Art. 76 LIVA.

Ved también

En cuanto a las reglas aplicables en relación con las entregas de bienes, podéis ver el subapartado 2.1.4. del módulo anterior.

⁽⁸⁾Arts. 17 a 19 LIVA.

Ejemplo

Una empresa palentina ha comprado carbón a una empresa egipcia. La mercancía comprada llega a España por carretera a través del puerto de Génova.

La importación como operación sujeta a IVA puede tener lugar bien en Italia, si la entrada en el puerto de Génova se produce en libre práctica (art. 18.Uno.1.º LIVA), o bien en España, si en la aduana de Génova el carbón se deposita en zonas o depósitos francos o la mercancía se acoge al régimen de tránsito comunitario externo.

En el caso de que la importación tenga lugar en Italia, el posterior envío por carretera de los bienes a Palencia supone una entrega intracomunitaria exenta en Italia y una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta en el territorio de aplicación del IVA español.

Ejemplo

Una empresa suiza envía unos condensadores a Fresco, S. A., que se dedica al montaje de neveras en la planta situada en la zona franca de Barcelona. Una vez montadas, las neveras se venden a una empresa alicantina y a una empresa ucraniana.

La importación por Fresco, S.A. de condensadores procedentes de Suiza tiene lugar cuando estos abandonan la zona franca (art. 18.Dos LIVA), puesto que los componentes se colocaron en una de las áreas a las que se refiere el artículo 23, concretamente, en una zona franca.

La venta de las neveras montadas a la empresa alicantina es una entrega de bienes sujeta y no exenta al IVA español.

En cambio, las neveras vendidas a la empresa ucraniana se considera una exportación, que goza de exención plena en el IVA español.

Se asimila a la importación de bienes 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, 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.

Ejemplo

Una empresa de astilleros entrega un buque a una naviera destinado a la navegación internacional. Posteriormente, el buque deja de cumplir los requisitos exigidos para tal calificación.

La entrega inicial constituye una operación asimilada a la exportación y está exenta, por aplicación del art. 22.Uno LIVA. Sin embargo, desde el momento en que el buque deja de cumplir los requisitos para la navegación internacional, devenga un hecho imponible de importación en el IVA.

1.2.2. Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción coinciden⁽⁹⁾ casi siempre con las situaciones que no originan el nacimiento de la deuda aduanera, y entre estos supuestos hay que mencionar la **entrada de bienes en territorios francos** (depósitos y zonas francas, depósito aduanero), y también la **entrada de bienes al amparo de regímenes aduaneros especiales**⁹ (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento).

⁽⁹⁾ Este aspecto no se regula en la LIVA.

1.2.3. Criterios de localización territorial

Con carácter general, 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** (territorio peninsular e Islas Baleares¹⁰).

⁽¹⁰⁾Este aspecto no se regula en la LIVA.

El objetivo del gravamen sobre la importación es equiparar la carga fiscal que soportan los bienes nacionales en relación con productos procedentes de terceros países a los que se les ha devuelto los impuestos del país de salida.

1.2.4. Devengo

El devengo¹¹ se produce cuando se admite en la Administración de aduanas la **solicitud de despacho de las mercancías**.

⁽¹¹⁾Art. 77 LIVA.

Las operaciones asimiladas a la importación (afectación a la navegación y entrada para usos diplomáticos y similares), se devengan en el momento en que tengan lugar las circunstancias descritas.

2. Exenciones

La LIVA contempla un **largo listado de exenciones**¹². Esta circunstancia provoca una 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. Sin embargo, también es cierto que este efecto negativo se mitiga por dos circunstancias: una, porque algunas exenciones, calificadas como plenas, permiten la deducibilidad de las cuotas soportadas (por ejemplo, en el caso de las exportaciones exentas); y otra, por el hecho de que 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.

⁽¹²⁾Arts. 20 a 67 LIVA.

2.1. Clases de las exenciones

Las exenciones del IVA se pueden agrupar en torno a las tres categorías de hechos imposables descritos: **operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones**.

2.1.1. Exenciones en las operaciones interiores

En materia de exenciones en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (operaciones interiores), se pueden distinguir diversos grupos¹³:

- 1) En primer lugar, aparece un numeroso grupo de exenciones de carácter **social y cultural**.
- 2) Hay un segundo grupo también bastante prolijo de exenciones **financieras y de seguros**.
- 3) Especial relevancia tienen, en tercer lugar, las denominadas **exenciones inmobiliarias**.
- 4) Un último grupo de exenciones en operaciones interiores, por fortuna ya menos numeroso, es el constituido por las denominadas **exenciones técnicas**.

⁽¹³⁾Art. 20 LIVA.

1) Exenciones de carácter social y cultural¹⁴

⁽¹⁴⁾Números 1 a 15, 17, 19 y 26 del art. 20.Uno LIVA y arts. 4 a 7 RIVA.

a) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias 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, con excepción de los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

b) 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. Se consideran directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

Esta exención no se extiende 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 los siguientes servicios:

- Servicios de hospitalización a enfermos.
- Servicios de alimentación a enfermos.
- Servicios en la cafetería del hospital.
- Servicios de alojamiento a los acompañantes de enfermos.
- Servicios de comedor a acompañantes de enfermos.

En aplicación del art. 20.Uno.2.º LIVA, gozan de exención los dos primeros servicios citados: hospitalización y alimentación a enfermos.

Por el contrario, los servicios prestados en la cafetería sí tributan por IVA, debido a que no son prestados necesariamente a enfermos o sus acompañantes, sino a todo tipo de destinatarios (no se puede hacer distinciones entre los consumidores).

Finalmente, tanto los servicios de alojamiento como los de comedor prestados a los acompañantes de los enfermos también están exentos, porque la letra b) del párrafo tercero del art. 20.Uno.2.º LIVA sólo excluye de la exención a los mencionados servicios cuando son prestados a personas distintas de los enfermos y sus acompañantes.

c) La **asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios**, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios. A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el Ordenamiento Jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

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.

Ejemplo

La empresa **SERVICE, S. A.** presta a otras empresas los siguientes servicios:

- **Tratamiento médico y sanitario a los trabajadores de la empresa.**
- **Revisiones médicas a los trabajadores de la empresa.**
- **Control de discapacidades laborales y absentismo laboral.**
- **Prevención de riesgos laborales y sanitarios.**

La prestación de los dos primeros servicios goza de exención, siempre que las operaciones descritas las realicen profesionales médicos o sanitarios, y aunque no sea la empresa la destinataria de los servicios (art. 20.Uno.3.º LIVA).

Por el contrario, la prestación del tercer y cuarto servicios no está exenta, porque no son servicios médicos ni sanitarios. Se trata, en definitiva, de prestaciones de servicios sujetas (art. 4.Uno LIVA).

d) 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.

e) 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.

f) 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. La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Para gozar de la exención, es preciso que concurran las siguientes condiciones:

- Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.
- Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente.

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas.

g) 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. La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

Sólo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

h) Las **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. Se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos, previa solicitud a la Administración:

- Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Las **prestaciones de servicios de asistencia social** son las siguientes:

- Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- 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. Esta exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.
- Cooperación para el desarrollo.

i) 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.

Esta exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

Ejemplo

Una escuela concertada de Palma de Mallorca cobra una cuota mensual a sus alumnos por la enseñanza recibida.

Esta prestación de servicios goza de exención, en virtud del art. 20.Uno.9.º LIVA. En concreto, este supuesto está exento porque es un servicio de educación de la infancia y de la juventud o de enseñanza escolar realizada por una entidad privada autorizada para el ejercicio de esta actividad.

Ejemplo

Así, no está exenta la realización de proyectos a título oneroso por parte de centros públicos universitarios por no estar directamente relacionada con la enseñanza universitaria (STJCE de 20 de junio del 2002).

No obstante, la **exención no comprenderá** las siguientes operaciones:

- Los servicios relativos a la práctica del **deporte**, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las asociaciones de padres de alumnos vinculadas a 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**.

j) 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. No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquellas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del impuesto sobre actividades económicas.

k) 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 comprendidas en el número 8 de este apartado.
- Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

l) 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.

Se entenderán incluidos en esta exención los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

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.

m) 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 las siguientes personas o entidades:

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social. Esta exención no se extiende a los espectáculos deportivos. Se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos, previa solicitud a la Administración:
 - Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

n) Las **prestaciones de servicios** que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- 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.

ñ) El **transporte en ambulancias** de enfermos o heridos o vehículos especialmente adaptados para ello.

o) Las entregas de **sellos de correos y efectos timbrados** de curso legal en España por importe no superior a su valor facial. La exención no se extiende a los servicios de expedición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros.

p) Las **loterías, apuestas y juegos** organizados por la Sociedad Estatal 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 imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias. La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

q) Los **servicios profesionales**, incluidos aquellos 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.

STJCE de 7 de septiembre de 1999

En esta STJCE se interpreta que también gozan de esta exención las prestaciones de servicios culturales prestados por **personas físicas**. Asimismo, el TS ha declarado que es procedente la exención de las **cajas de ahorro** por determinadas actividades desarrolladas dentro de su obra benéficosocial (entre otras, STS de 11 de abril de 1995).

r) 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) Exenciones financieras y de seguros¹⁵

a) 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. Dentro de las operaciones de seguros se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.

b) Las siguientes **operaciones financieras**:

- 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 exención **no se extiende** a los servicios de gestión de cobro de créditos; no se consideran de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a 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 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.

Ejemplo

Un banco concede un préstamo a la señora Alba para la adquisición de un coche.

Este préstamo es una operación sujeta al IVA, en concepto de prestación de servicios (art. 11.Dos.12.º LIVA).

No obstante, la mayor parte de operaciones financieras se encuentran exentas. Concretamente, el art. 20.Uno.18.º c) LIVA incluye la exención de la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en la cual se instrumente. Por tanto, esta operación estará exenta de IVA.

- 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 exención

⁽¹⁵⁾Números 16 y 18 del art. 20.Uno LIVA.

Primas de seguros

La exigencia del impuesto sobre las primas de seguros no es incompatible con la exención de esta operación en el IVA (STJCE de 29 de abril del 2004).

no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

- 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. Esta exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.
- 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. La exención se extiende a las operaciones como la compensación interbancaria de cheques y talones, la aceptación y la gestión de la aceptación y el protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto. **No se incluye**, sin embargo, en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención 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** a que se refiere el párrafo anterior, incluso la transmisión de efectos descontados. No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención 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. **No se aplicará** esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de **oro de inversión**, de acuerdo con lo establecido en el número 2 del artículo 140 de esta ley.
- 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, con excepción de los representativos de mercaderías y aquellos 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.

Monedas y billetes de colección

A efectos de lo dispuesto en este apartado se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático.

- La **transmisión de los valores** a que se refiere el apartado anterior 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 exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.
- 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. Entre los servicios de intervención se comprenderán la calificación, inscripción y demás servicios relativos a la constitución, modificación y extinción de las fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales.

3) Exenciones inmobiliarias¹⁶

a) 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**.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

⁽¹⁶⁾Números 20 a 23 del art. 20.Uno LIVA y art. 8 RIVA.

Ejemplo

El señor Luis adquiere unos campos de trigo a la empresa CAMPIÑA, S. A., dedicada a la explotación agrícola.

La sujeción al IVA de la transmisión de los terrenos en favor del señor Luis dependerá de si el transmitente tiene la consideración o no de empresario o profesional a efectos de este impuesto. En este supuesto, la condición de sociedad mercantil de la empresa vendedora exige dar una respuesta afirmativa a esta cuestión (art. 5.Uno.b) LIVA). Por tanto, la entrega de los terrenos está sujeta a IVA.

Sin embargo, se aplica aquí la exención del art. 20.Uno.20 LIVA, al tener los terrenos la condición de rústicos o de no edificables en el momento de la adquisición. Al estar la operación exenta de IVA, la misma se sujetará al ITPAJD (art. 4.4.a) LIVA), salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención (art. 20.Dos LIVA).

La exención **no se extiende** 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.

Ejemplo

Una vez urbanizados, la promotora Construmat, S. A. vende unos terrenos rústicos que había adquirido anteriormente con la finalidad de urbanizarlos.

Como las ventas han sido efectuadas por el promotor de la urbanización y no se destinan a parques, jardines o superficies viales de uso público, es una operación que no goza de exención en el IVA (art. 20.Uno.20.º a) LIVA).

También la operación tributará por ITPAJD, en la modalidad que grava los documentos notariales en "Actos Jurídicos Documentados". En este caso, por la expresa compatibilidad entre el IVA y esta modalidad del ITPAJD, la operación tributará tanto por la cuota fija como por la cuota variable (art. 31.2 LITPAJD).

- 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, estarán 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.

b) También gozan de exención 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.

La exención, condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística, se extiende a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

c) Están exentas, finalmente, 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.

Los **terrenos** en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Obras de rehabilitación

A efectos del IVA, son **obras de rehabilitación** de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

- Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, hay que descontar del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

También es necesario advertir que se consideran por la LIVA **obras análogas a las de rehabilitación** las siguientes:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Además, se consideran **obras conexas a las de rehabilitación** las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética.

Por último, se consideran **obras de rehabilitación energética** las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Resulta necesario destacar que, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se **considera primera entrega** la realizada por el promotor que tiene por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación está terminada.

No obstante, **no tiene la consideración de primera entrega** 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. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Ejemplo: primera entrega

La promotora Plusvalía, S. A. vende a un particular un local de negocio que había estado alquilado a una sociedad durante cuatro años. Esta misma promotora vende otro local de negocio a la misma persona que lo tenía alquilado durante tres años.

La primera de las ventas mencionadas constituye una operación sujeta y exenta del IVA, al considerarse segunda entrega. Ello es así porque el local de negocio había estado alquilado durante un período superior a dos años y no se vendió a la misma persona o entidad que ocupó la posición de arrendataria (tercer párrafo del art. 20.Uno.22.º LIVA). Por tanto, la operación tributará por ITPAJD, tanto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como en la de actos jurídicos documentados (cuota fija de documentos notariales).

Por el contrario, la segunda venta del local de negocio al propio arrendatario del mismo se asimila a una primera entrega. Ello implica que la operación no goza de exención en el IVA (tercer párrafo del art. 20.Uno.22.º LIVA).

Ejemplo: segunda entrega

La promotora Plusvalía, S. A. construyó un almacén que afectó inmediatamente a su actividad económica. Al cabo de 3 años, la sociedad vende su almacén a otro empresario.

La venta del almacén se considera segunda entrega, por cumplir también con todos los requisitos del párrafo tercero del art. 20.Uno.22.º LIVA. En este caso, se trata de una entrega realizada por Plusvalía, S. A. después de la utilización por ella misma del almacén de forma ininterrumpida durante más de dos años. Por consiguiente, la operación está exenta y no tributa por ITPAJD.

Ejemplo: segunda entrega

Una empresa ubicada en Huelva es propietaria de una nave industrial en Lepe que no ha utilizado desde que fue adquirida. Más adelante, la empresa vende esta nave a una empresa establecida en Sevilla.

La compraventa de la nave industrial entre la empresa de Huelva y la empresa de Sevilla es una operación sujeta al IVA, en concepto de entrega de bienes, pero al tratarse de una segunda entrega de una edificación goza de exención y tributa por ITPAJD (art. 20.Uno.22.º LIVA). El precepto mencionado establece que están exentas las segunda y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los cuales se encuentren enclavadas, cuando tengan lugar después de acabada su construcción o rehabilitación.

Tampoco se considerarán primera entrega las **transmisiones de la totalidad o parte del patrimonio empresarial no sujetas** al impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7.1.º LIVA.

Hay que tener en cuenta, por último, que la **exención no se extiende**:

- A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedica-

das habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

- A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.
- A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Exención de las segundas y ulteriores entregas

La exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones funciona de la siguiente manera:

- El IVA sujeta todas las operaciones realizadas durante la construcción o la rehabilitación de edificaciones.
- La primera entrega también está sujeta al impuesto y no está exenta, salvo que se haya hecho una utilización previa del inmueble, en cuyo caso el tratamiento fiscal es diferente según si el adquirente coincide o no con el que ha usado el inmueble.
- Toda primera entrega exige que previamente se termine la edificación o la rehabilitación.
- Cuando una primera entrega quede sin efecto por haberse resuelto la operación en la que se basaba, se vuelve a considerar primera entrega la siguiente que se haga.
- Las segundas y ulteriores entregas están exentas, menos en los casos citados.

d) Una última operación inmobiliaria exenta viene constituida por los **arrendamientos** que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 LIVA y la **constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute**, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- **Terrenos**, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.
- 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.

Por el contrario, esta exención **no comprenderá**:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

STJCE de 3 de febrero del 2000

La STJCE de 3 de febrero del 2000 interpretó que la Sexta Directiva del IVA permite a los Estados miembros someter a este impuesto a los arrendamientos de bienes inmuebles en general y eximir del mismo únicamente a los inmuebles destinados a vivienda.

- b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenamiento de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- e) Los 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.
- f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.
- i) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Ejemplo

El señor Fernando es propietario de un apartamento, de un garaje y de un local de negocio en la Costa del Sol. Los tres inmuebles están arrendados.

El artículo 5.Uno.c) LIVA establece que tendrán la consideración de empresario o profesional los arrendadores de bienes. En consecuencia, el señor Fernando se configura como empresario a efectos del IVA y el arrendamiento del local de negocio como una prestación de servicios (art. 11.Dos.2.º LIVA).

El arrendamiento del apartamento constituye, no obstante, un arrendamiento de edificación destinado a vivienda y, por tanto, exento (art. 20.Uno.23 LIVA). Por el contrario, el arrendamiento del garaje y el arrendamiento del local de negocio no se hallan exentos, pues no están acogidos en la exención prevista en el art. 20.Uno.23.º LIVA.

Todas las **exenciones inmobiliarias** que se acaban de citar, salvo las dispuestas para los arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles, podrán ser objeto de **renuncia** por el 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.

Según el segundo párrafo del art. 20.2 LIVA:

"[...] se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales".

El **art. 8 RIVA** 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.

Ejemplo

La promotora Plusvalía, S. A. vende a un particular un local de negocio que había estado alquilado a una sociedad durante cuatro años.

La venta constituye una operación sujeta y exenta del IVA, al considerarse segunda entrega. Ello es así porque el local de negocio había estado alquilado durante un período superior a dos años y no se vendió a la misma persona o entidad que ocupó la posición de arrendataria (tercer párrafo del art. 20.Uno.22.º LIVA).

Además, Plusvalía, S. A. no puede renunciar a la mencionada exención, dada la condición del adquirente (un particular), que no se considera empresario o profesional y no puede en ningún caso deducirse las cuotas soportadas (art. 22.Dos LIVA).

Por tanto, la operación tributará por ITPAJD, tanto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como en la de actos jurídicos documentados (cuota fija de documentos notariales).

Ejemplo

La promotora Plusvalía, S. A. construyó un almacén que afectó inmediatamente a su actividad económica. Al cabo de 3 años, la sociedad vende su almacén a otro empresario.

La venta del almacén se considera segunda entrega, por cumplir también con todos los requisitos del párrafo tercero del art. 20.Uno.22.º LIVA. En este caso, se trata de una entrega realizada por Plusvalía S. A. después la utilización por ella misma del almacén de forma ininterrumpida durante más de dos años. Por consiguiente, la operación está exenta.

En este caso, sin embargo, Plusvalía, S. A. sí puede renunciar a la mencionada exención, dada la condición del adquirente, esto es, un empresario con derecho a deducirse las cuotas soportadas (art. 22.Dos LIVA).

Ejemplo

Una empresa ubicada en Huelva es propietaria de una nave industrial en Lepe que no ha utilizado desde que fue adquirida. Más adelante, la empresa vende esta nave a una empresa establecida en Sevilla.

La compraventa de la nave industrial entre la empresa de Huelva y la empresa de Sevilla es una operación sujeta al IVA, en concepto de entrega de bienes, pero al tratarse de una segunda entrega de una edificación goza de exención y tributa por ITPAJD (art. 20.Uno.22.º LIVA y art. 4.Cuatro.a) LIVA). El primero de los preceptos mencionados establece que están exentas las segunda y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los cuales se encuentren enclavadas, cuando tengan lugar después de acabada su construcción o rehabilitación.

No obstante, a las dos empresas les interesa que la operación se sujete al IVA y no se encuentre exenta, puesto que para ellas (sobre todo para la empresa sevillana adquirente) es más beneficioso el sistema de deducción del IVA soportado que aplicar el ITPAJD, que no permite ninguna deducción. Por este motivo, las partes tienen la alternativa de renuncia de la exención del IVA (art. 20.Dos LIVA).

4) Exenciones técnicas¹⁷

⁽¹⁷⁾Números 24 y 25 del art. 20.Uno LIVA.

a) 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.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

No obstante, esta exención no se aplicará:

- 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).

b) Finalmente, gozan también de exención 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.

2.1.2. Exportaciones

La exportación de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto a países terceros no comunitarios goza de una **exención plena**, esto es, permite la deducción de las cuotas soportadas por el exportador.

La mercancía sale de nuestras fronteras sin ninguna carga fiscal, exactamente por el valor añadido total que ha tenido a lo largo del proceso productivo. Cuando llegue a su lugar de destino, la hacienda correspondiente lo gravará con los impuestos indirectos que correspondan. La exención plena favorece, por tanto, la salida de bienes producidos en la Península y las Islas Baleares a terceros países al no distorsionar la formación de precios exteriores.

En concreto, se reconoce la exención a los siguientes **supuestos**:

- 1) 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 este.
- 2) 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. Aquí se excluyen los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán **también exentas** del impuesto:

- a) Las **entregas de bienes a viajeros** con cumplimiento de determinados requisitos. Los requisitos para la aplicación de esta exención son:
 - La exención se hará efectiva mediante el **reembolso** del impuesto soportado en las adquisiciones. Ese reembolso sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a **90,15 euros**.

El viajero ha de presentar los bienes en la aduana de exportación, la cual acredita la salida mediante la correspondiente diligencia en la factura. Posteriormente, el viajero remite al proveedor la factura diligenciada por la aduana, y dicho proveedor debe devolver la cuota repercutida en el plazo de 15 días mediante cheque o transferencia bancaria. El viajero también puede presentar la factura diligenciada por la aduana a las entidades colaboradoras de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que suelen ubicarse en el área internacional de algunos aeropuertos.

- 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.

Se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

b) 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.

3) 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.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado, introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

4) 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.

En este caso, la entrega interior de bienes a estos organismos goza de exención, a pesar de ser un adquirente establecido en el territorio de aplicación del IVA español. El único requisito exigido es que a continuación el organismo efectúe la exportación de los bienes. Se añade además que, cuando quien entregue los bienes sea un Ente público o un establecimiento privado de carácter social, se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución del Impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente previa justificación de su importe en el plazo de tres meses desde que dichas entregas se realicen.

5) Las **prestaciones de servicios**, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

- Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a quienes actúen por cuenta de unos y otros.
- Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio. La condición no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercan-

cías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

Ejemplo

Una empresa de Teruel vende alimentos a un empresario israelí. La mercancía es transportada por carretera a través de una empresa transportista hasta el puerto de Valencia, desde donde los alimentos son enviados a su destino.

La exportación de bienes goza de exención plena en el IVA (art. 21.1.º LIVA), pero además, la operación interior de transporte por carretera hasta el puerto de Valencia (prestación de servicio) también goza de exención, por el hecho de estar directamente relacionada con la mencionada exportación (art. 21.5.º LIVA).

6) 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.

Asimismo, la ley incluye **operaciones asimiladas**¹⁸ a las exportaciones igualmente exentas.

⁽¹⁸⁾Art. 22 LIVA y art. 10 RIVA.

Entre las operaciones asimiladas están las siguientes:

1) Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total y arrendamiento de determinados **buques**.

Ejemplo

Océano, S. A. es una empresa dedicada a la construcción de barcos, vende uno de ellos a la empresa Mar, S. A.

La transmisión del barco estaría exenta únicamente en tres casos: que el barco fuese apto para navegar por alta mar y se afectase a la navegación marítima internacional, que estuviera afectado al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, o que fuera buque de guerra (art. 22.Uno LIVA).

2) 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.

Equipos de pesca

Está exenta, por ejemplo, la compra e instalación de un equipo de transmisiones o de radar en el buque.

3) Las entregas de **productos de avituallamiento** para los buques.

Productos de avituallamiento

La comida para la tripulación o el carburante para el motor son ejemplos de productos de avituallamiento.

4) Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de determinadas **aeronaves**. Gozan de exención las aeronaves destinadas a la navegación aérea internacional y las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones.

5) 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.

6) 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.

7) 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.

Prestaciones de servicios

Así, por ejemplo, en el caso de los buques, los servicios del práctico del puerto, o los servicios de carga y descarga en el mismo.

8) 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.

9) 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 por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

10) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las fuerzas de los demás Estados que forman parte de la **OTAN**, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

11) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado parte de la **OTAN**, 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.

12) Las entregas de **oro al Banco de España**.

13) 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.

Ejemplo

Un representante de una empresa española realiza un viaje de negocios a Ceuta en avión.

Según el art. 22.Trece LIVA, están exentos por asimilación a las exportaciones los transportes de viajeros y sus equipaje por vía aérea (también por vía marítima), siempre y cuando el destino se sitúa fuera del territorio de aplicación del IVA español, en este caso Ceuta. Por tanto, la venta del billete de avión está exenta de IVA.

La mencionada excepción no se extiende al ámbito del transporte por vía terrestre, por ejemplo, en tren. El art. 70.Uno.2.ª LIVA dispone en estos casos, siempre que el destino se encuentre fuera de la Unión Europea, la tributación por el IVA español por la parte de trayecto que discorra en el territorio español de aplicación de este impuesto, mientras que el art. 72 LIVA determina cuándo un transporte intracomunitario se entiende realizado en dicho territorio.

14) Las prestaciones de **transporte intracomunitario de bienes**, con destino a las islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas.

15) 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.

2.1.3. Zonas francas, depósitos francos y otros depósitos

Se trata de exenciones que afectan a la **entrada de bienes en las áreas exentas**¹⁹ (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos), 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.

⁽¹⁹⁾Art. 23 LIVA y art. 11 RIVA.

Estas exenciones quedan **condicionadas** a la no utilización ni consumo en el interior de las áreas. En concreto, se reconoce la exención a las siguientes operaciones:

1) 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**.

Ejemplo

Una empresa situada en la zona franca de Vigo se dedica a la fabricación de conservas de pescado. Para ello importa de Rusia pescado en régimen suspensivo de perfeccionamiento activado, introduciendo esta mercancía en la zona franca, y encargando el servicio del transporte al vendedor.

En principio, podríamos entender que el pescado es "utilizado" dentro de la zona franca para ser manipulado y fabricar las conservas, por lo que, según la regla general del art. 23.Tres LIVA esta importación del empresario de Vigo no gozaría de exención.

Sin embargo, tal y como se especifica en el segundo apartado del mismo precepto, esta regla no se aplica en caso de producirse el régimen de perfeccionamiento activo, no realizándose, en definitiva, el hecho imponible de la importación del IVA. Por aplicación del art. 23.Uno.1.º LIVA, también debemos considerar exenta la prestación del servicio de transporte del pescado desde Rusia.

En este caso, devengará, en su caso, IVA por la posterior entrega que realice de las conservas de pescado (salvo que se destine a exportación o entrega intracomunitaria).

2) 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. La exención se extiende a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las plataformas a que se refiere el párrafo anterior.

3) Las **prestaciones de servicios** relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en los números 1 y 2 anteriores, así como con las **importaciones** de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.

Ejemplo

Una sociedad decide alquilar una nave desocupada que posee en el interior de la zona franca de Barcelona.

Al arrendamiento de una nave en el interior de una zona franca no le es de aplicación ninguna de las exenciones previstas en el artículo 23 LIVA. En concreto, el art. 23.Uno.3.º LIVA considera exenta únicamente la prestación de servicio directamente relacionada con la entrega de bienes destinados a ser introducidos en zona o depósito franco, y en el caso del arrendamiento difícilmente puede demostrarse dicha relación directa.

En definitiva, esta operación tributaría por el régimen general de las operaciones interiores.

4) 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.

Zonas francas, depósitos francos y depósitos temporales

Las zonas francas, depósitos francos y situaciones de depósito temporal son los definidos como tales en la legislación aduanera.

2.1.4. Regímenes aduaneros suspensivos

También se reconocen exenciones relativas a los regímenes aduaneros suspensivos. Se dan tres situaciones diferentes²⁰: importación en tránsito, importación temporal y tráfico de perfeccionamiento activo.

⁽²⁰⁾Art. 24 LIVA y art. 12 RIVA.

Los regímenes aduaneros suspensivos 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**. Más en concreto, están exentas:

1) Las **entregas de los bienes** que se indican a continuación:

- 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 dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.
- Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.
- Los que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del procedimiento de tránsito comunitario interno.
- Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.
- Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2) Las **prestaciones de servicios** relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3) Las **prestaciones de servicios** relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

- Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.
- Las importaciones de los bienes que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito comunitario interno.
- Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en aduana.
- Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.

- Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.
- Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero.
- Los bienes vinculados a los regímenes descritos en los apartados anteriores.

2.1.5. Entregas intracomunitarias

Al igual que las exportaciones, las **entregas intracomunitarias** gozan del mismo régimen²¹ 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.

⁽²¹⁾Art. 25 LIVA y art. 13 RIVA.

En concreto, están exentas las siguientes operaciones:

1) 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.
- Una **persona jurídica** que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

Ejemplo

Alcornoque, S. A., una empresa domiciliada en Guadalajara, vende unos muebles de oficina a una empresa irlandesa.

Se trata de una entrega de bienes intracomunitaria sujeta al IVA español, puesto que el lugar de expedición es el territorio de aplicación del mismo (art. 68.Dos.1.º LIVA).

Sin embargo, esta entrega intracomunitaria se halla exenta en virtud del artículo 25.Uno LIVA, siempre que la empresa irlandesa disponga de un NIF otorgado por las autoridades fiscales de ese país y haya comunicado el mismo a Alcornoque, S. A.

Al tratarse de una exención por entrega intracomunitaria, Alcornoque, S. A. goza de una exención plena, lo que significa que, a pesar de estar exenta por la venta a la empresa irlandesa de los muebles, podrá deducir el IVA que haya soportado por las adquisiciones previas relacionadas con los muebles vendidos.

Ejemplo

Textil, S. A., domiciliada en Valencia, adquiere maquinaria de fabricación de prendas de vestir a una empresa italiana.

Textil, S.A. tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA español por el concepto de adquisición intracomunitaria (art. 85 LIVA).

Por este motivo, la empresa italiana que realiza una entrega intracomunitaria goza de exención en su país, siempre y cuando Textil, S. A. le haya comunicado su NIF expedido por la Administración española (art. 25 LIVA).

También la empresa italiana gozará de exención plena, con los mismos efectos que los indicados en el ejemplo anterior.

La exención descrita en este apartado **no se aplicará** a las entregas de bienes efectuadas a aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2) Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el número 1 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.

Ejemplo

Antonia, funcionaria del Estado, ha vendido sus dos coches para poder adquirir un nuevo modelo de vehículo. Uno de los coches lo vende a un concesionario de automóviles, mientras que el otro, que sólo tenía 5.000 kilómetros y ocho años de antigüedad, lo vende a un turista residente en Alemania que veranea cerca del apartamento que Antonia tiene en la playa.

La entrega del vehículo al concesionario no determina la condición de empresario de la señora Antonia, que es funcionaria, y en consecuencia tampoco la sujeción al IVA.

Por el contrario, en cuanto a la entrega del coche "seminuevo" al turista alemán, debemos tener en cuenta que el art. 5.Uno.e) LIVA considera empresario a la persona o entidad que realice a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos, en los términos de los arts. 13.2.º LIVA y 2 RIVA (cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos o potencia superior a 7,2 kilowatios; y entrega antes de los 6 meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o que no haya recorrido más de 6.000 kilómetros).

Por tanto, si la entrega del coche se realiza a un sujeto residente en otro Estado de la Unión Europea (en este caso, Alemania), Antonia se considera empresaria a efectos del IVA, estando sujeta la operación a este impuesto. Esta operación, sin embargo, a pesar de estar sujeta al IVA, goza de exención en virtud del art. 25.2 LIVA.

De esta manera se consigue evitar la tributación en origen de la entrega intracomunitaria por parte de Antonia, de manera que sea la adquisición intracomunitaria realizada por el turista alemán la que tribute, en su caso, por el IVA alemán.

3) 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.

Ejemplo

La empresa de productos farmacéuticos Olfato, S. A., con sede en Logroño, envía una partida de medicamentos a un centro de distribución que tiene en Viena.

Se trata de una transferencia de bienes de las previstas en el artículo 9.3.º de la LIVA que es objeto de asimilación a una entrega de bienes. No obstante, dicha entrega de bienes se halla exenta (art. 25.Tres LIVA).

2.1.6. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias

Está exenta la adquisición intracomunitaria²² 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**.

⁽²²⁾Art. 26 LIVA.

Según la LIVA, gozan de exención las siguientes operaciones:

1) 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.

Ejemplo

Un empresario de Cádiz transmite la totalidad de su patrimonio empresarial a un empresario portugués.

Esta transmisión gozaría de exención si fuera entre dos empresarios domiciliados en la Península o en Baleares y cumpliera los requisitos del art. 7.1.º LIVA. Por tanto, si se realiza en el ámbito intracomunitario como en el supuesto que nos ocupa también hay que considerarla exenta.

2) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya **importación** hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto.

3) Las denominadas "**operaciones triangulares**", que son adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

- 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 aquel en el que se encuentre identifica-

do 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.

Ejemplo

Un empresario de Turín compra material de la construcción a un empresario de Bonn y a continuación los vende a un empresario de Badajoz. El material es enviado directamente de Bonn a Badajoz.

En este supuesto se aplica la exención del art. 26.Tres LIVA para la primera adquisición intracomunitaria que realiza el empresario italiano al comprar los materiales al empresario alemán, estando sometida a tributación únicamente la segunda adquisición intracomunitaria entre el empresario italiano (que vende) y el empresario español (que compra). Este último será sujeto pasivo del IVA español por el concepto "adquisición intracomunitaria".

4) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis LIVA, el **derecho a la devolución total** del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Ejemplo

Un empresario de Estocolmo adquiere en Madrid maquinaria a una empresa francesa.

La adquisición intracomunitaria del adquirente sueco goza de exención (art. 16.Cuatro LIVA). De no existir esta exención, el empresario sueco debería repercutir el IVA español y luego pedir la devolución del mismo a la Administración Tributaria española por la vía del art. 119 LIVA.

2.1.7. Exenciones en las importaciones

Finalizamos el extenso apartado dedicado a las exenciones haciendo una breve referencia a las cuantiosas exenciones en materia de **importaciones de bienes**²³.

⁽²³⁾Arts. 27 a 67 LIVA.

En síntesis, las operaciones exentas en este ámbito son las siguientes:

- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto.

Ejemplo

Un empresario de Oviedo importa alfombras de Marruecos y posteriormente vende esta mercancía a un empresario de Portugal.

La primera operación, la importación de alfombras de Marruecos, es una operación exenta (art. 27.12º LIVA), porque la posterior venta al empresario portugués goza también de exención, al constituir una entrega intracomunitaria (art. 25 LIVA).

- 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.

Ejemplo

El director de una empresa automovilística adquiere en un viaje de vacaciones unos jarrones chinos.

La importación de los jarrones chinos está sujeta a IVA, pues el artículo 17 LIVA establece que la sujeción es independiente de la finalidad de la importación o de la condición del importador.

Según el art. 35 LIVA están exentas del IVA las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros procedentes de terceros países, salvo que tengan carácter comercial y el valor de lo importado exceda de 300 euros (430 euros si se trata de viajeros que llegan al territorio de aplicación del impuesto por vía marítima o aérea). En este último caso, si el valor de los jarrones chinos supera esa cantidad, el exceso deberá tributar en concepto de IVA importación.

- 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.

Ejemplo

Un empresario de Albacete vende lámparas a un empresario argentino. Las lámparas son devueltas por el comprador por considerarlas defectuosas.

La primera operación, la venta de las lámparas, constituye una exportación exenta de IVA (art. 21 LIVA), pero también hay que considerar exenta la devolución de la mercancía que vuelve a entrar por la aduana española, por considerarse un supuesto de reimportación (art. 63 LIVA).

- 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.

2.2. Características y efectos propios de las exenciones

Las exenciones en materia de IVA tienen una serie de características y efectos propios, entre los que podemos destacar los siguientes:

1) El derecho a la exención origina²⁴, con carácter general, 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 o, dicho de otro modo, que permiten deducir las cuotas soportadas.

⁽²⁴⁾Art. 94.Uno.1.º c) LIVA.

La práctica de operaciones exentas

La práctica de operaciones exentas puede afectar al derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA soportado; así, se distingue:

- **Exención plena:** la que da al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado. Supuestos: exportaciones y operaciones asimiladas y entregas comunitarias.
- **Exención limitada:** la que no permite al sujeto pasivo deducir el IVA soportado. Supuestos: operaciones interiores exentas.

2) Las exenciones tienen siempre un **carácter objetivo** y en la mayoría de los casos no hace falta un reconocimiento previo por la Administración.

3) Se puede renunciar al derecho de exención cuando se trata de exenciones relacionadas con **operaciones inmobiliarias** y se cumplen ciertas condiciones²⁵.

La razón de la existencia de la opción a renunciar a la exención está en el hecho de que se evita la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones. El ámbito objetivo de la renuncia son 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 ulteriores entregas de edificaciones una vez se ha terminado la construcción o rehabilitación.

Para poder ejercer el derecho a la renuncia es necesario que quien sea el adquirente tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto y actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales con derecho a la deducción total del impuesto soportado.

Además, como **requisitos formales** de la renuncia, esta 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.

Ejemplo

La empresa El Pino Verde, S. A. vende la nave industrial en la que tiene instalada su fábrica a otra empresa del mismo sector económico.

Esta venta constituye una operación exenta de IVA, en virtud de lo que establece el número 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA. El sujeto pasivo es la empresa El Pino Verde S. A., y el adquirente, que es sujeto pasivo del impuesto, tiene derecho a la deducción total del IVA soportado.

Por consiguiente, la empresa El Pino Verde, S. A. puede, en este caso, renunciar a la exención, cumpliendo los requisitos que establece el reglamento del IVA y ocasionar que la operación tribute por IVA.

Organismos o entidades sin ánimo de lucro

La exención sólo es aplicable previa petición del sujeto pasivo en el caso de los servicios prestados por organismos o entidades sin ánimo de lucro, por ejemplo.

⁽²⁵⁾Art. 20.Dos LIVA. Si no se renuncia a la exención, la operación tributa por ITPAJD.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Las adquisiciones intracomunitarias en el IVA se gravan en...
 - a) el lugar de origen de los productos.
 - b) la aduana.
 - c) el lugar de destino de los productos.

2. El hecho imponible de la importación en el IVA...
 - a) se refiere tanto a bienes como a servicios.
 - b) requiere que el importador tenga la condición de empresario o profesional.
 - c) se produce por la introducción definitiva.

3. Las exenciones en el IVA...
 - a) suponen la inexistencia de gravamen y, por tanto, no se produce la repercusión al adquirente del bien o destinatario de los servicios.
 - b) originan en todo caso la pérdida del derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta.
 - c) se aplican siempre de manera automática y no hace falta el reconocimiento por la Administración, a petición de los interesados.

4. Constituye el hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias" en el territorio de aplicación del IVA español...
 - a) la llegada a este territorio de bienes procedentes de Alemania, adquiridos por un empresario identificado en España y vendidos por un empresario identificado en Francia.
 - b) la llegada a este territorio de bienes procedentes de los Estados Unidos, adquiridos por un empresario identificado en España y vendidos por un empresario identificado en Francia.
 - c) la llegada a este territorio de bienes procedentes de Alemania, que una persona residente en España lleva en el vehículo que ha adquirido en este país en un viaje turístico.

5. Una empresa de Almagro ha comprado a una empresa francesa unos bienes procedentes de Italia. Esta operación es...
 - a) una adquisición intracomunitaria.
 - b) una importación de bienes.
 - c) una entrega intracomunitaria.

6. La importación de materiales para su instalación o montaje antes de su puesta a disposición...
 - a) está exenta si cumple los mismos requisitos que una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
 - b) está exenta si cumple determinados requisitos, distintos de los exigidos a una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.
 - c) no está exenta si cumple los mismos requisitos que una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del IVA español.

7. Luisa realiza una importación de botellas de vodka procedentes de Rusia por la aduana de Santander. A los efectos del IVA español,...
 - a) Luisa deberá pagar en la Aduana el IVA importación y el Impuesto aduanero comunitario, pero no los Impuestos Especiales que gravan el alcohol.
 - b) Luisa sólo deberá pagar el IVA de importación, pues este impuesto es incompatible con el Impuesto aduanero comunitario y los Impuestos Especiales.
 - c) Luisa deberá pagar en la Aduana el IVA importación, el Impuesto aduanero comunitario y los Impuestos Especiales que gravan el alcohol.

8. Una empresa española vende coches a otra empresa en Brasil. A los efectos del IVA, esta operación...
 - a) está exenta y la empresa española no podrá deducirse el IVA soportado.
 - b) está exenta y la empresa española podrá deducirse el IVA soportado.

c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

9. Un empresario español que se dedica a la comercialización de mobiliario adquiere mercancías a un empresario francés, que le facilita su NIF a efectos del IVA. El sujeto pasivo de esta operación es...

- a) el empresario español, por tratarse de una importación.
- b) el empresario español, por tratarse de una adquisición intracomunitaria.
- c) el empresario francés, por tratarse de una transmisión intracomunitaria.

10. Una empresa española ha comprado e introducido en la zona franca de Barcelona vehículos procedentes de Japón. Posteriormente, estos vehículos se destinan a distintos concesionarios en España. A los efectos del IVA español,...

- a) se ha producido una operación de importación en el momento de destinarse los vehículos a los concesionarios.
- b) se ha producido una importación en el momento de introducirse los vehículos en la zona franca y una posterior operación interior en el momento de destinarse los vehículos a los concesionarios.
- c) no se ha producido una operación de importación porque las zonas francas están exentas.

11. Un empresario residente en Barcelona compra material de construcción a un empresario residente en Ceuta. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación se grava como una entrega de bienes.
- b) esta operación se grava como una adquisición intracomunitaria.
- c) esta operación se grava como una importación.

12. Una empresa importa vehículos japoneses que son depositados en la zona franca de Barcelona. Posteriormente, estos vehículos se destinan a Rusia. A los efectos del IVA,...

- a) se ha producido una importación gravada por el IVA español.
- b) no se producido ninguna importación gravada por el IVA español.
- c) se ha producido una entrega de bienes gravada por el IVA español.

13. Una empresa española encarga a una empresa rusa la construcción de una planta incineradora en Burgos por un precio de 5.000.000 de euros. La empresa rusa compra los materiales para realizar este encargo en Moscú por un precio de 3.000.000 de euros. A los efectos del IVA,...

- a) la obra realizada por la empresa rusa se califica como entrega de bienes y se localiza en el territorio de aplicación del impuesto español, mientras que la entrada previa de los materiales procedentes de Moscú implica una importación sujeta al impuesto español.
- b) la obra realizada por la empresa rusa se califica como prestación de servicios y se localiza en territorio de aplicación del impuesto español, mientras que la entrada previa de los materiales procedentes de Moscú implica una importación no sujeta al impuesto español.
- c) la obra realizada por la empresa rusa se califica como entrega de bienes y se localiza en el territorio de aplicación del impuesto ruso, mientras que la entrada previa de los materiales procedentes de Moscú implica una importación sujeta al impuesto español.

14. Un empresario textil de Oviedo encarga a un experto en tejidos industriales, que actúa en nombre propio pero por cuenta del primero, la compra de telas en el mercado chino. Al cabo de tres meses, el experto entrega las telas al empresario. A los efectos del IVA,...

- a) se producen dos devengos en momentos temporales distintos, uno cuando el experto compra las telas en el mercado chino y otro, al cabo de tres meses, cuando el experto entrega la mercancía al empresario.
- b) se producen dos devengos en el mismo momento temporal, cuando el experto compra las telas en el mercado chino.
- c) se produce un solo devengo cuando el experto entrega las telas al empresario.

15. Una empresa de Argelia introduce un camión por la Aduana española que contiene productos agrícolas en régimen de tránsito externo con destino a Suiza. Meses más tarde, la Administración tributaria española comprueba que la mercancía se vendió finalmente a una empresa de Alicante. A los efectos del IVA,...

- a) se ha realizado una importación sujeta al impuesto en el momento de la entrada del camión por la Aduana española.

b) se ha realizado una operación asimilada a una importación sujeta al impuesto por el abandono del régimen de tránsito externo.

c) no se ha realizado ninguna importación sujeta al impuesto, sin perjuicio de las sanciones que correspondan aplicar a la empresa argelina.

16. Una empresa dedicada a la venta de electrodomésticos con domicilio fiscal en Logroño vende televisores a una empresa danesa y a un cliente particular con residencia en Roma. A los efectos del IVA,...

a) la empresa de Logroño realiza dos entregas intracomunitarias de bienes y la empresa danesa y el cliente particular residente en Roma efectúan adquisiciones intracomunitarias de bienes y deben autorrepercutirse el IVA danés y el IVA italiano, respectivamente.

b) la empresa de Logroño realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa danesa y una entrega de bienes no sujeta al impuesto español al cliente particular italiano.

c) la empresa de Logroño realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa danesa y una entrega de bienes sujeta al impuesto español al cliente particular italiano.

17. Una empresa de Tarragona adquiere mobiliario de oficina a una empresa ubicada en Amsterdam, realizando tres meses antes un pago anticipado del precio pactado. A los efectos del IVA,...

a) la empresa de Tarragona efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes que no devenga el impuesto por el pago anticipado realizado.

b) la empresa de Tarragona efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes que produce dos devengos, uno por el pago anticipado y otro en el momento de la puesta a disposición del bien por parte del adquirente.

c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

18. Una empresa vende unos terrenos rústicos en los que se halla una explotación agraria a otra empresa que tiene un régimen de prorrata de 68%. A los efectos del IVA,...

a) la operación está exenta y esta exención no es renunciable.

b) la operación está exenta y esta exención es renunciable.

c) la operación no está exenta.

19. Una empresa exportadora recibe el asesoramiento de un técnico especialista para realizar una de sus transacciones. A los efectos del IVA,...

a) el asesoramiento del técnico está exento.

b) la empresa exportadora debe repercutir una cuota de IVA al técnico.

c) la empresa exportadora debe soportar una cuota de IVA por el asesoramiento.

20. Una institución privada dedicada a la integración de personas con discapacidad importa de Argentina libros educativos por un importe de 10.000 euros para entregar gratuitamente a sus afiliados. A los efectos de IVA,...

a) esta operación goza de una exención automática.

b) esta operación goza de una exención siempre que se solicite a la Administración tributaria.

c) esta operación no goza de exención.

21. Una empresa de Valencia adquiere gas natural a una empresa libia que se transfiere a través de un sistema de distribución de gas natural. A los efectos del IVA,...

a) se realiza una importación no exenta.

b) se realiza una importación exenta parcialmente.

c) se realiza una importación exenta.

22. Un astillero de La Coruña compra material en Francia con destino a la fabricación de un buque que se venderá a una empresa pesquera de Brasil. El buque se fabrica en el astillero de La Coruña en régimen de perfeccionamiento activo. A los efectos del IVA,...

a) la compra de material en Francia no está exenta.

b) la compra de material en Francia está exenta parcialmente.

c) la compra de material en Francia está exenta.

23. Una empresa inmobiliaria vende un local de oficinas a otra empresa. Este local fue ocupado con anterioridad a la venta por la primera empresa durante un año y cinco meses. A los efectos del IVA,...

- a) la venta se considera primera entrega exenta.
- b) la venta se considera primera entrega no exenta.
- c) la venta se considera segunda entrega exenta.

24. Una empresa española presta servicios de fumigación dentro de la zona franca de Barcelona. A los efectos del IVA,...

- a) esta prestación de servicios está exenta en determinados casos.
- b) esta prestación de servicios está exenta.
- c) esta prestación de servicios no está exenta.

25. Una universidad española importa de Estados Unidos aparatos para realizar una investigación en su facultad de química. A los efectos del IVA,...

- a) esta importación no está exenta.
- b) esta importación no está sujeta.
- c) esta importación está exenta.

Casos prácticos

26. En las siguientes operaciones, indicad el lugar donde acontece el hecho imponible, así como el sujeto pasivo del IVA.

a) Una empresa de fabricación de utensilios de cocina, Acernova, S. A., con domicilio fiscal en Zaragoza, ciudad donde posee una fábrica, vende una partida de productos el 2 de febrero a una empresa canadiense por un importe de 66.111,33 euros. Acernova, S. A. pone la mercancía a disposición de la empresa canadiense en su fábrica de Zaragoza, desde donde es exportada por el comprador, el 15 de febrero.

b) Esa misma sociedad, Acernova, S. A., contrata a una empresa de marketing canadiense para planificar la introducción de sus productos en el mercado de dicho país. Con esta finalidad, el 20 de junio paga 6.010,12 euros a la mencionada empresa canadiense de marketing.

c) El 5 de noviembre, la empresa Acernova, S. A. compra una partida de materiales de cocina a otra empresa del sector con domicilio en Canadá, por un precio (valor en aduana) de 42.070,85 euros. Los productos entran en España por la aduana de Madrid.

d) El 15 de marzo, la empresa Acernova, S. A. compra una partida de productos de cocina a una empresa belga, por un importe de 24.040,48 euros. El transporte no está incluido en el precio, de modo que Acernova, S. A. contrata los servicios de un transportista francés, que le cobra 1.803,04 euros por este transporte.

27. Una empresa establecida en Toledo compra maquinaria agrícola a una empresa japonesa. El material es entregado en Francia y luego transportado a España. ¿Qué hechos imposables se han realizado en este supuesto?

28. Una sociedad con domicilio en Vigo se dedica a la pesca costera y es propietaria de cinco barcos comprados a un astillero en Rusia. Con el objetivo de diversificar los ingresos, esta empresa decide transformar uno de los barcos para destinarlo a la realización de trayectos turísticos. ¿Qué hecho imponible del IVA se ha realizado?

29. Indicad en los siguientes supuestos si se ha producido o no una importación:

a) Una empresa con domicilio en México que opera en España adquiere a una empresa de Estados Unidos un avión destinado a la actividad de arrendamiento de aeronaves en Europa, siendo puesto a disposición en el aeropuerto de Madrid.

b) Antonio, trabajador en una empresa de distribución de maquinaria agrícola en Zamora, realiza un curso a distancia por vía telemática para perfeccionar el inglés que organiza una empresa de Estados Unidos, la cual le envía libros y otro material didáctico.

c) Una empresa de Melilla envía productos a un almacén de su propiedad en Valencia para su posterior venta a sus clientes situados en esta ciudad.

d) Una empresa española compra mercancías en China. Estas mercancías son vendidas simultáneamente a empresas alemanas y españolas, que a su vez las venden a empresas japonesas. Las mercancías son transportadas directamente desde China a Japón.

e) Una empresa española compra periódicos procedentes de la Ciudad del Vaticano para enviarlos a sus clientes residentes en Madrid.

f) Una empresa andorrana organiza banquetes en un hotel situado en Zaragoza, introduciendo objetos de adorno que posteriormente reexporta a Andorra.

g) Un empresario español importa mercancías de Perú. A su llegada a España, las mercancías son introducidas en una zona franca de un aeropuerto. Una parte de estas mercancías son vendidas a un empresario de Madrid y otra parte a un empresario argentino.

h) El embajador de Colombia en Madrid compra un automóvil en Estados Unidos para el uso oficial de la embajada y posteriormente vende este vehículo a un ciudadano colombiano que reside en Barcelona.

i) Una empresa alemana introduce mercancías de su propiedad procedentes de Alemania en una zona franca situada en el territorio de aplicación del IVA español y posteriormente vende estas mercancías a una empresa española.

30. Indicad en los siguientes supuestos si se produce un supuesto de exención en el IVA y, en su caso, si la exención es renunciable o se trata de una exención plena. Podéis argumentar vuestra respuesta con la ayuda de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) disponibles en la base de datos de la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

a) Antonio transmite un terreno en curso de urbanización sin que se hayan iniciado las obras, aunque sí está aprobado el planeamiento urbanístico correspondiente.

b) Una empresa A se dedica al transporte de mercancías y emite facturas a cargo de una empresa B, que encarga a la primera la retirada de unas mercancías situadas en su fábrica y su traslado por carretera al puerto de Tarragona para su posterior embarque a Brasil, siendo la exportadora la empresa C.

c) Anselmo arrienda una vivienda amueblada a una Fundación que destina el inmueble a satisfacer las necesidades permanentes de vivienda de sus asociados que sufren distintas discapacidades, sin recibir a cambio ninguna contraprestación de estos.

d) Carmen y Luisa constituyen una comunidad de bienes sobre un piso. Esta comunidad se disuelve parcialmente y la cuota de Luisa es adquirida por Carmen, que decide posteriormente vender el inmueble.

e) Una empresa organiza en un canal de televisión sorteos con premios en metálico, en los que participan los espectadores mediante llamadas telefónicas.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. c

3. a

4. b

5. a

6. a

7. c

8. b

9. b

10. a

11. c

12. b

13. a

14. b

15. b

16. c

17. a

18. a

19. a

20. b

21. c

22. c

23. b

24. c

25. a

26. a) El lugar donde se produce el hecho imponible es España, o sea, el territorio de aplicación del impuesto, ya que se trata de una entrega de bienes que no han de ser expedidos o transportados para ponerlos a disposición del cliente, de manera que la entrega se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en este territorio, según el artículo 68.Uno de la LIVA.

Ahora bien, esta entrega está exenta de IVA, porque el bien entregado es expedido con destino a un país no comunitario (exportación). En cuanto a la exención, es indiferente que la exportación la realice el vendedor (art. 21.Uno LIVA) o el comprador (art. 21.Dos LIVA).

b) El lugar donde se produce el hecho imponible es España (el territorio de aplicación del impuesto), ya que se consideran prestados en este territorio los servicios prestados si el destinatario es un empresario o profesional y tiene su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, tal como dispone el artículo 69.Uno.1º de la LIVA. Por otro lado, el sujeto pasivo es la empresa Acernova, S. A. por inversión de este, como establece el número 2.º del artículo 84.Uno de la LIVA.

c) La Ley del IVA no regula expresamente el punto donde acontece el hecho imponible consistente en la importación de bienes. Pese a ello, hay que considerar que tiene lugar en la aduana en la que se liquida el impuesto para la importación. En este caso, en la aduana de Madrid.

El sujeto pasivo, por otro lado, en la importación de bienes es Acernova, S. A., ya que es quien ha hecho la importación, según estipula el artículo 86 de la LIVA.

d) La empresa Acernova, S. A. lleva a cabo una adquisición intracomunitaria en la que el punto de materialización del hecho imponible es España (territorio de aplicación del impuesto), porque es el punto de llegada de la expedición (art. 71 LIVA). El sujeto pasivo es, a su vez, Acernova, S. A., porque es el adquirente del bien (art. 85 LIVA).

Por lo que respecta al servicio de transporte, se prevé una regla especial en el art. 72 LIVA aplicable exclusivamente al transporte intracomunitario de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, que no es nuestro caso, y que consiste en tener en cuenta el lugar de inicio del transporte como punto de conexión. De acuerdo con el criterio general de localización territorial del art. 69 LIVA, como Acernova, S.A., en su condición de destinataria de la operación, actúa como un empresario radicado en el territorio de aplicación del impuesto español, la operación tributará por el IVA español, con independencia de que el transportista francés no se encuentre establecido en este territorio ni el lugar donde preste sus servicios sea exclusivamente el mismo.

27. La introducción en Francia de la maquinaria agrícola procedente de Japón constituye el hecho imponible "importación de bienes" en el IVA (arts. 17 y 18 LIVA), que se devenga y liquida en la aduana francesa. Posteriormente, el traslado de la maquinaria de Francia a España constituye una adquisición intracomunitaria que se grava en destino, esto es, en España (arts. 13 y 15 LIVA). Ello implica que la empresa establecida en Toledo realiza estos dos hechos imponibles: en el primer caso la aduana francesa liquidará la deuda tributaria por la importación IVA, mientras que en el segundo la empresa española deberá autorrepercutirse la cuota correspondiente de IVA español, siendo para ella una cuota repercutida y a la vez deducible.

28. La transformación de uno de los barcos constituye un supuesto asimilado a una importación, de acuerdo con el art. 19.2.º LIVA. Hay que tener en cuenta que la adquisición inicial de los cinco barcos destinados a la pesca a un astillero ruso es una importación exenta de IVA (art. 27.2.º LIVA, en relación con el art. 22.Uno.2.º LIVA) y que cuando se produce la posterior desafectación de este destino de uno de los barcos devenga entonces un supuesto asimilado a una importación sujeta al impuesto.

29. a) Se trata de una importación de bienes (arts. 17 y 18 LIVA), siendo irrelevante la condición del importador y el país de donde este proceda.

b) La transmisión por Internet del curso de formación tiene la consideración de una prestación de servicios (art. 11 LIVA). Por el contrario, el envío de libros y otro material didáctico constituye a su entrada en España una importación de bienes (arts. 17 y 18 LIVA).

c) El envío de los productos de Melilla a Valencia supone una importación a efectos de IVA (arts. 17 y 18 LIVA). La posterior venta de los productos a los clientes se califica como entrega interior de bienes (art. 8 LIVA).

d) Como no se produce la entrada física de las mercancía en el territorio de aplicación del IVA español, no se produce el devengo del hecho imponible "importación de bienes" de este impuesto (arts. 17, 18 y 77 LIVA). Las mercancías tributarán por los impuestos japoneses dispuestos por la entrada de las mismas en este país.

e) La entrada de periódicos procedentes del Estado del Vaticano tiene la consideración de importaciones de bienes, siendo sujeto pasivo la empresa española adquirente, incluso en el caso de que la remisión de los mismos se haga directamente y por cuenta de la empresa española desde el Estado del Vaticano hasta los domicilios de los clientes (arts. 17 y 18 LIVA).

f) Si los bienes entran en España al amparo del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación, no se produce el hecho imponible a la importación, incluso cuando se reexporten estos objetos (art. 18.Uno.2.º LIVA, en relación con el art. 24.Uno.1.c) LIVA). Por el contrario, si los bienes abandonan este régimen de importación temporal sí se producirá el hecho imponible a la importación.

g) La introducción de las mercancías en la zona franca no devenga ninguna importación a los efectos del IVA (art. 23 LIVA). Posteriormente, cuando se vende parte de las mercancías a un empresario de Madrid se producirá el devengo de la importación en el momento de la salida de los bienes de la zona franca (art. 18.Dos LIVA). La venta y salida de las mercancías

a Argentina no origina ninguna importación de bienes en España, puesto que nos hallamos ante una exportación exenta (art. 21 LIVA).

h) La inicial entrada del vehículo en España es una importación exenta de IVA (art. 60 LIVA) y la posterior venta al ciudadano residente en Barcelona constituye una operación asimilada a la importación (art. 19.4.º LIVA).

i) En primer lugar, se produce una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes, sujeta (aunque exenta) al IVA español por la transferencia de bienes de Alemania a España (arts. 16.2.º y 26.Uno LIVA). La salida de los bienes de la zona franca constituye una operación asimilada a la importación de bienes sujeta a IVA español (art. 18.Dos LIVA).

30. a) En primer lugar, si Antonio no es empresario ni profesional habrá que examinar si la operación está sujeta o no al impuesto. Dentro del apartado "normativa y criterios interpretativos", sección "consultas", podemos acceder a las Preguntas frecuentes (INFORMA). Pues bien, si entramos sucesivamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, exenciones en operaciones interiores, operaciones inmobiliarias, en la referencia 106787 (Terrenos. Urbanización por particulares), se señala que los propietarios de terrenos afectados por una unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos, de manera que la transmisión de los terrenos sin incorporar costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de tales costes, no permite considerar al transmitente como urbanizador, por lo que la transmisión no estaría sujeta a IVA; si, por el contrario, la transmisión se realiza incorporando ya parte de los costes de urbanización, el transmitente es empresario a efectos del IVA y la entrega estará sujeta y no exenta, salvo que el terreno se destine a parques, jardines o viales públicos.

Si la operación estuviera sujeta (por ser Antonio empresario o profesional, o bien por ser un particular que ya soporta costes de urbanización), habría que considerar entonces si es aplicable al supuesto alguna exención. Tal como se señala en la Resolución del TEAC 00/1735/2006, de 11 de junio del 2008, a efectos de la exclusión de la exención del art. 20.Uno.20º a) LIVA, que se extiende a la transmisión de terrenos en curso de urbanización, es preciso que se hayan iniciado materialmente las obras, sin que baste la aprobación de las figuras de planeamiento de desarrollo del suelo no urbanizable. Como en el supuesto las obras no se han iniciado, el terreno no se puede considerar "en curso de urbanización", y por tanto se trata de la transmisión de un terreno que no tiene la condición de edificable y, en consecuencia, de una entrega exenta.

Esta exención no es plena pero es renunciable. Por lo que respecta a la renuncia a las exenciones prevista en el art. 20.Dos LIVA, si bien la repercusión del impuesto en la escritura pública supone el reconocimiento de que el transmitente efectuó la renuncia de forma tácita, es requisito necesario que conste, con carácter previo a la citada renuncia, la declaración emitida por el adquirente en el sentido de ser empresario, afectar el bien a la actividad y generar el derecho a deducir en su totalidad las cuotas de IVA soportado.

b) A efectos de la exención del IVA de los servicios de transportes relacionados con la exportación, los artículos 21 LIVA y 6 RIVA exigen que estén relacionados directamente con la exportación. En la resolución del TEAC 00/3126/2005, de 25 de octubre del 2006, se afirma que en el supuesto de que un sujeto pasivo del impuesto (en nuestro caso, la empresa A) preste estos servicios a otras personas físicas o jurídicas distintas del exportador (en nuestro supuesto, a la empresa B, puesto que el exportador es la empresa C), estas deben actuar en nombre y por cuenta del mismo, o si actúan en nombre propio debe ser en calidad de consignatario, transitario o agente de aduanas. Por otro lado, si la operación se hallase exenta, por cumplir la empresa B estos requisitos (actuar en nombre y por cuenta de la empresa C o bien actuar en nombre propio en calidad de consignatario, transitario o agente de aduanas), se trataría de una exención plena no renunciable, por lo que la empresa A tendría derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado en relación con el servicio de transporte que efectúa, a pesar de que la prestación de ese servicio no devengase ninguna cuota de IVA repercutido.

c) Siguiendo la doctrina del TEAC en la Resolución 00/391/2002, de 15 de diciembre del 2004, este arrendamiento de vivienda estaría exento en aplicación del art. 20.Uno.23.º LIVA si se producen determinadas circunstancias. Teniendo en cuenta que, como señala la propia Dirección General de Tributos, entre otras en su consulta de 23 de mayo del 2002, la regulación de la exención que se contiene en el artículo 20.uno.23.º no es de carácter objetivo, sino finalista, que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptivo la exención cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso, el arrendamiento quedará exento al darse las siguientes circunstancias o condiciones:

- El uso pactado del arrendamiento es el de vivienda, y el arrendatario lo destina directamente a ello, sin realizar en él actividad empresarial o profesional alguna.
- No existe ánimo de explotar el bien inmueble por parte del arrendatario, para obtener un beneficio económico, del tipo que sea. En este sentido, habría que ver si el propio con-

trato establece la prohibición del subarriendo o cesión a terceros y si no existe actividad empresarial o profesional en la entidad jurídica que es arrendataria por la actividad que realiza de ayuda a personas con discapacidad.

- Frente a otras situaciones, en las que el arrendatario cede a terceros el uso de la vivienda (directivos, empleados), en el supuesto planteado se indica que no existe contraprestación propiamente dicha por parte de las personas físicas que residan en la vivienda. Tampoco debe suponer el uso de la vivienda por quien reside en la misma una retribución en especie, bien de trabajo, bien de capital inmobiliario. En este sentido, tal como indica la respuesta a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0322-06, hay que entender que existe cesión posterior por el arrendamiento en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, de forma que el arrendamiento resulte sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos: cesión de edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o de los familiares de estos; cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional; cesión de edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso. Por el contrario, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el art. 5 LIVA, el arrendamiento de la vivienda está exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas, como sucede en el supuesto que estamos analizando.
- También es relevante que la vivienda es empleada por asociados o miembros de la asociación, o personas físicas que reciben de la asociación la ayuda precisa para desenvolverse habitualmente, y que la generalidad de ellos tiene mermada o limitada en su totalidad la capacidad de obra, por lo que no pueden celebrar por sí mismos los contratos de arrendamiento que examinamos.

Esta exención, por último, no es plena ni es renunciable, al no estar incluida en los supuestos susceptibles de renuncia previstos en el art. 20.Dos LIVA.

d) De acuerdo con la doctrina reiterada del TEAC (entre otras, resolución 00/2628/1999, de 23 de mayo del 2001), la división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división ha individualizado, y no como una primera transmisión. Por lo tanto, la posterior venta del piso que lleva a cabo Carmen es una primera entrega de un inmueble y no goza de la exención del art. 20.Uno.22.ª LIVA. Ello sería así siempre y cuando la comunidad de bienes no tuviera la condición de empresario o profesional (en caso contrario, estaríamos hablando de una transmisión del patrimonio empresarial no sujeta si se cumplen los requisitos del art. 7.1 LIVA) y el inmueble no hubiera sido utilizado de forma ininterrumpida por un período igual o superior a dos años por su propietario o arrendatario en virtud de un contrato de arrendamiento sin opción de compra (de haberse producido esta utilización del inmueble se habría producido por este hecho una primera entrega, por lo que la venta posterior de Carmen debería calificarse entonces como segunda entrega exenta de IVA, no plena y renunciable).

e) En palabras de la Resolución del TEAC 00/1365/2008, de 3 de noviembre del 2009, la organización de sorteos incluidos en la programación de un medio de comunicación audiovisual constituye el hecho imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, tratándose por tanto de una actividad sujeta y exenta de IVA (artículo 20.1.19.º LIVA). Esta exención no es plena ni tampoco renunciable.

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con las operaciones exteriores del IVA (adquisiciones intracomunitarias e importaciones) y las exenciones del impuesto.

1. Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

Anciros Pereira, J. (2008). "El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 301).

Arribas León, M.; Hermosín Álvarez, M. (2009). "Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 19).

Banacloche Pérez, J. (1994). *El IVA y las operaciones intracomunitarias*. Madrid: Edersa.

Casado Ollero, G. (1996). "El IVA en los negocios internacionales". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

Castellano Montero, L. (1993). *El IVA en los intercambios intracomunitarios y en el comercio exterior*. Madrid: Cámara de Comercio e Industria de Madrid.

Castellano Montero, L. (1999). *El IVA en el comercio internacional: intercambio de bienes y servicios*. Madrid: Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.

Fuster Gómez, M. (2000). *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Madrid: Marcial Pons.

García Novoa, C. (2004). "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea". *Temas tributarios de Actualidad* (núms. 16-18).

Gascón Orive, A. (2004). *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa.

Gil del Campo, J. A.; Pérez Valcarce, I. (2005). *Las operaciones de comercio exterior en el IVA: referencia especial a zonas y depósitos francos*. Santander: Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos.

Gómez Aragón, D. (1993). "El nuevo régimen de tributación de las operaciones triangulares". *Gaceta Fiscal* (núms. 115 y 116).

Ibáñez Casado, J.; Pérez Chinarro, E. (1994). *Operaciones interiores y exteriores en el IVA*. Valladolid: Universidad de Valladolid.

Lasarte Álvarez, J. (ed.) (2004). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

Mata Sierra, M. T. (1995). *El IVA Comunitario: configuración del sistema definitivo*. Valladolid: Lex Nova.

Rodríguez Márquez, R. (2004). "El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio". *Temas tributarios de Actualidad* (núms. 16-18).

Sánchez Gallardo, F. J.; Estévez Vértiz, E. (2005). *IVA y comercio internacional*. Madrid: Francis Lefebvre.

Sánchez Sánchez, A. (2002). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Bilbao: Ediciones Deusto.

2. Exenciones

Banacloche Palao, C. (2004). *La renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Pamplona: Aranzadi.

Calvo Vérguez, J. (2004). "Las operaciones inmobiliarias en el IVA. Problemática en torno a los distintos supuestos de exención y a la renuncia a esta. Algunas consideraciones". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 14).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La exención de determinadas operaciones financieras en el IVA a la luz de la normativa comunitaria". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia* (núm. 8).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La tributación de las operaciones financieras en el IVA: una revisión necesaria". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 17).

Calvo Vérguez, J. (2011). "Exención en el IVA de segundas y ulteriores entregas de edificaciones". *Carta Tributaria* (núm. 14).

Carrasco González, F. M. (2009). "La exención del IVA en las operaciones de intermediación financiera. (Análisis de la STJCE de 21 de junio del 2007, Ludwig, C-453/05)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 297).

Checa González, C. (1998). *IVA: supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Pamplona: Aranzadi.

Chico de la Cámara, P. (2005). "Las prestaciones de servicios relacionados con la práctica del deporte y la exención del IVA". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 13).

Chico de la Cámara, P. (2008). "Comentario y relevancia para España de la STJCE de 12 de enero del 2006 (C/246/04) en relación con la renuncia a la exención del IVA por asociaciones deportivas sin ánimo de lucro". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 22).

Docavo Albertí, L. (2006). "Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre del 2004 sobre exención del IVA de los vuelos de pasajeros de las compañías dedicadas esencialmente al tráfico internacional". *Impuestos* (núm. 1).

Ferrer Dupuy, P. (2009). "La exención del artículo 20.Uno.16 de la Ley del IVA, tras su reforma por la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados". *Revista de Información Fiscal* (núm. 95).

Lasarte Álvarez, F. J. (2004). "La exención del IVA de las entregas de bienes a operaciones intracomunitarias según la normativa española". En: F. J. Lasarte Álvarez (coord.). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Pont Clemente, J. F. (1998). "La exención de los servicios médicos en el IVA". En: M. Pont Mestres; J. F. Pont Clemente (coords.). *Estudios tributarios aplicados*. Barcelona: Universitat de Barcelona.

