

Impuesto sobre el valor añadido (I)

Aspectos generales y hecho imponible
en operaciones interiores

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205537



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. Aspectos generales del impuesto	9
1.1. Caracteres básicos	9
1.2. Fuentes normativas	11
1.3. Ámbito de aplicación	12
2. Hecho imponible en operaciones interiores	13
2.1. Entrega de bienes	13
2.1.1. Operaciones gravadas	13
2.1.2. Operaciones no sujetas	19
2.1.3. Criterios de localización territorial	22
2.1.4. Devengo	25
2.2. Prestaciones de servicios	28
2.2.1. Operaciones gravadas	28
2.2.2. Operaciones no sujetas	31
2.2.3. Criterios de localización territorial	33
2.2.4. Devengo	39
2.3. Elementos comunes en las operaciones interiores	41
2.3.1. Sujetos que realizan las operaciones gravadas	41
2.3.2. Cómo hay que realizar las operaciones gravadas	43
2.3.3. Delimitación entre el IVA y otros impuestos	44
Ejercicios de autoevaluación	47
Solucionario	52
Bibliografía	56

Introducción

En este módulo estudiamos los aspectos generales del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los elementos objetivos y subjetivos de las denominadas **operaciones interiores** (entrega de bienes y prestación de servicios) efectuadas por empresarios o profesionales y gravadas por este impuesto, que constituye un tributo general sobre el consumo que afecta al comercio de bienes y servicios.

Nota

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

El IVA es un **impuesto indirecto** (que recae sobre el consumo), real, objetivo e instantáneo, aunque de liquidación periódica.

Se considera **entrega de bienes** sujeta a este impuesto la transmisión onerosa del poder de disposición sobre bienes corporales. Por el contrario, en las **prestaciones de servicios** solamente hay transmisión de otros derechos que sólo hacen posible su uso o disfrute (arrendamiento y cesión de bienes), y que pueden tener también por objeto ciertos derechos u obligaciones (arrendamiento y cesión de derechos) o consistir en la práctica de ciertas actividades (arrendamientos de servicios y obras).

La **Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)** incluye en los dos tipos de operaciones interiores una lista ejemplificativa y una enumeración de operaciones asimiladas a las mismas.

Existen, por otro lado, un conjunto de operaciones interiores no sujetas, pudiéndose distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos.

La LIVA también fija, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios, un numeroso grupo de criterios de localización territorial y el momento del devengo.

A efectos del IVA, por otro lado, las operaciones interiores gravadas corresponden a **empresarios o profesionales**, que la ley define como las personas o entidades que practican actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de estos. Además de los que ejercen estas actividades, la LIVA enumera los sujetos que siempre se consideran empresarios o profesionales y las notas que deben cumplir las operaciones para ser gravadas.

En la modalidad de operaciones interiores, por último, hay que subrayar que el IVA es incompatible con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, aunque se establecen las condiciones necesarias para evitar que la citada incompatibilidad deje sin someter a gravamen a las operaciones aludidas en ambos impuestos.

Objetivos

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

- 1.** Conocer los aspectos generales del impuesto, en especial sus características generales y ámbito de aplicación.
- 2.** Delimitar los diversos hechos imponibles del impuesto.
- 3.** Distinguir especialmente las operaciones que constituyen entrega de bienes de las que se consideran prestaciones de servicios.
- 4.** En relación con estas operaciones interiores (entrega de bienes y prestación de servicios), saber qué supuestos no están sujetos al impuesto, cuáles son los criterios de localización territorial que se aplican y cuándo se produce su devengo.
- 5.** Discernir los elementos comunes que presentan las operaciones interiores (sujetos que realizan las operaciones, características de las operaciones gravadas y delimitación con otros impuestos).

1. Aspectos generales del impuesto

1.1. Caracteres básicos

El legislador se refiere a la naturaleza del IVA diciendo que es de carácter **indirecto** y que recae sobre el **consumo**¹. Además de su naturaleza indirecta, nos encontramos ante un impuesto de carácter **real, objetivo e instantáneo**, aunque de liquidación periódica (trimestral o mensual).

⁽¹⁾Art. 1 LIVA.

Las características básicas del IVA son:

- 1) Impuesto **indirecto**, en la medida en que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica como es el gasto o utilización de la renta para consumir (adquirir bienes o servicios), y no la obtención de la misma.
- 2) Impuesto **sobre el consumo**: la finalidad del IVA es gravar el valor final de los bienes y servicios adquiridos o recibidos por los consumidores y ello se consigue mediante el mecanismo de la repercusión de las cuotas que efectúa el sujeto pasivo (empresario o profesional) al consumidor final.
- 3) Impuesto **real**, en tanto se define el hecho imponible sin tener como referencia a ningún sujeto en concreto.
- 4) Impuesto **objetivo**, por no tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo en la cuantificación de la deuda tributaria.
- 5) Impuesto **instantáneo**, al devengarse cada operación de forma independiente, aunque la liquidación sí que sea periódica (trimestral o mensual).

Conviene mencionar las notas indicadas por el TJCE con relación a la imposición general sobre el volumen de negocios. Estas **notas** son las siguientes:

- a) El **carácter general** del impuesto, que grava todas las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios.
- b) La **proporcionalidad**, que se manifiesta en su relación con el precio de bienes y servicios. El IVA es un impuesto proporcional porque es proporcional su tipo de gravamen: 21%, 10% o 4%, en función del tipo de bien o servicio gravado.

c) El **carácter plurifásico**, es decir, se grava cada fase de producción y comercialización de los bienes. Los impuestos plurifásicos pueden ser, al mismo tiempo, de dos clases:

- **Impuestos plurifásicos en cascada**, en los que el gravamen sobre cada fase es independiente del gravamen establecido sobre las demás, recayendo cada vez en la totalidad del precio. En este tipo de impuesto no se tiene en cuenta en cada fase la cuota ya pagada en las anteriores, por lo que no garantiza la neutralidad.
- **Impuestos sobre el valor añadido**, caracterizados por lo contrario, es decir, por el hecho de que el gravamen de cada fase tiene en cuenta el de las anteriores, de modo que sólo se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten a quien adquiere o al consumidor.

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

$$\text{IVA devengado} - \text{IVA soportado} = \begin{cases} \text{IVA por ingresar} \\ \text{IVA por compensar} \\ \text{IVA por devolver} \end{cases}$$

Ejemplo de funcionamiento del IVA

1) Un **fabricante de neumáticos** vende una partida de estos bienes a un fabricante de coches por 200, aplicando un IVA del 21%, de manera que el IVA devengado es de 42. La factura de la compra por el fabricante de coches es de 242. Si suponemos que el fabricante de neumáticos no ha soportado ninguna cuota de IVA (aun cuando sea imposible en la práctica, porque tiene que comprar materia prima, maquinaria..., para fabricar el neumático), resulta que él tiene que ingresar 42 de IVA (de los 242 que ha cobrado de la factura al fabricante de coches, 200 son para el fabricante de neumáticos y 42 para Hacienda).

2) El **fabricante de coches** paga una factura total al fabricante de neumáticos de 242, es decir, soporta un IVA de 42. Cuando este fabricante de coches vende el coche a un concesionario, incorpora en el precio de venta un valor por los neumáticos de 300. Aquí el valor añadido para el fabricante de coches es 100, puesto que inicialmente el precio de venta de neumáticos por el fabricante de neumáticos era de 200 y ahora el fabricante de coches los vende por 300. Si este fabricante de coches vende por 300, ha devengado IVA por un 21%, es decir, 63. La factura que paga el comprador, aquí el concesionario, es de 363. Ahora bien, el fabricante de coches no tiene que ingresar a Hacienda los 63 de IVA, sino solo 21, que es la diferencia entre el IVA que él ha soportado cuando compró los neumáticos (en el ejemplo 42) y el IVA que él devenga cuando vende los neumáticos (en el ejemplo 63). Por lo tanto, de los 363 de la factura, 300 son para el fabricante de coches, 21 para Hacienda y 42 también para el fabricante de coches para compensar los 42 que soportó en la factura.

3) El **concesionario** paga una factura total al fabricante de coches de 363, es decir, soporta un IVA de 63. Cuando este concesionario vende el coche al consumidor final, incorpora en el precio de venta un valor de los neumáticos de 500. Aquí el valor añadido por el concesionario es 200, puesto que el precio de venta de los neumáticos por el fabricante

de coches era de 300 y ahora el concesionario los vende por 500. Si este concesionario vende por 500, ha devengado IVA por un 21%, es decir, 105. La factura que paga el comprador, aquí el consumidor, es de 605. Ahora bien, el concesionario no tiene que ingresar a Hacienda los 105 de IVA, sino solo 42, que es la diferencia entre el IVA que él ha soportado cuando compró los neumáticos (en el ejemplo 63) y el IVA que él devenga cuando vende los neumáticos (en el ejemplo 105). Por lo tanto, de los 605 de la factura, 500 son para el concesionario, 42 para Hacienda y 63 para el concesionario para compensar los 63 que soportó.

4) Al final, el **consumidor que compra el coche** paga una factura de 605 por los neumáticos. Evidentemente, este consumidor final no tiene que pagar a Hacienda, porque ya lo han ido haciendo sucesivamente los diferentes empresarios de la cadena. Como podéis comprobar, la suma final de IVA que se repercute o transfiere al consumidor es de 105, la misma cifra que la suma de las cantidades que el fabricante de neumáticos, el fabricante de coches y el concesionario han ingresado en Hacienda (42 + 21 + 42).

Conclusión: las diferentes empresas no soportan la carga económica del IVA, puesto que el total del IVA generado se transfiere o repercute en el consumidor (por esto se dice que el IVA es un impuesto general sobre el consumo). Las empresas obtienen el beneficio del valor añadido que en cada paso de la cadena van dando a los neumáticos. Así, por ejemplo, el concesionario da un valor de 500 a los neumáticos cuando el valor anterior del fabricante de coches era 300. Aquí el valor añadido es 200 y este es el beneficio que el concesionario quiere obtener. De hecho, el IVA no interfiere en este beneficio y cumple así el principio de neutralidad. Contablemente, el concesionario tendrá los siguientes números: 605 (factura de la venta de los neumáticos, incluido el IVA devengado al consumidor) – 363 (factura de la compra de los neumáticos, incluido el IVA soportado del fabricante de coches) – 42 (ingreso de IVA efectuado a Hacienda) = 200 (beneficio empresarial).

Desde el año 2002, el IVA es también un **impuesto cedido parcialmente a las comunidades autónomas**. En concreto, se cede el 50% del rendimiento del impuesto que corresponda al consumo en el territorio de cada comunidad, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística², aunque no se cedan competencias normativas ni de gestión, que continúan exclusivamente en manos del Estado.

⁽²⁾Artículo 35 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos.

1.2. Fuentes normativas

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) actual es regulado básicamente por la **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, que incorporó a nuestro ordenamiento la normativa comunitaria, y por el **Real Decreto 1624/1992**, de 29 de diciembre, por el cual se aprueba el Reglamento.

Esta normativa ha sido objeto de **modificaciones** diversas a lo largo del tiempo, entre otros motivos con el objetivo de trasponer las directivas de la Unión Europea que afectan al IVA (fundamentalmente la normativa contenida en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que constituye una refundición de la denominada sexta Directiva del IVA, esto es, la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, y sus múltiples reformas posteriores), así como la doctrina contenida al respecto en las resoluciones del TJCE.

1.3. **Ámbito de aplicación**

En cuanto al ámbito de aplicación³, hay que indicar que el IVA se aplica en el **territorio peninsular español y en las islas Baleares**, sin perjuicio de los regímenes de convenio y concierto de Navarra y en el País Vasco, y de lo que indican los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español.

⁽³⁾Arts. 2 y 3 LIVA.

Por tanto, de acuerdo con la sexta directiva, quedan **fuera** de este ámbito de aplicación las **Islas Canarias** (territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios), así como **Ceuta y Melilla** (territorios excluidos de la Unión Aduanera).

2. Hecho imponible en operaciones interiores

El IVA prevé tres **modalidades** dentro de su hecho imponible⁴, que son:

- Las **entregas de bienes y las prestaciones de servicios** (operaciones interiores).
- Las **adquisiciones intracomunitarias de bienes**.
- Las **importaciones de bienes**.

⁽⁴⁾Art. 1 LIVA.

A causa de la regulación y las características diferentes de estas modalidades, deben ser analizadas por separado. En el caso de las operaciones interiores, que son las que se estudian en el presente módulo, examinaremos por separado los principales rasgos del régimen jurídico de las **entregas de bienes** y de las **prestaciones de servicios**.

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

2.1. Entrega de bienes

2.1.1. Operaciones gravadas

Se considera **entrega de bienes** sujeta a este impuesto la transmisión onerosa del poder de disposición sobre bienes corporales, incluyendo las diferentes modalidades de energía (gas, calor, frío, energía eléctrica...). También se considera "entrega de bienes" la transmisión si se realiza con la cesión de títulos representativos de esos bienes⁵.

⁽⁵⁾Art. 8 LIVA.

A efectos fiscales, la "**transmisión**" del poder de disposición se identifica con el poder de disposición del que goza el propietario en sentido amplio, e incluye supuestos como la permuta o la simple posesión de los bienes. En algunos casos, sin embargo, basta con la simple **disponibilidad económica** de los bienes, como ocurre con los contratos de arrendamiento financiero, las compraventas con pacto de reserva de dominio o con condición suspensiva o el suministro de productos informáticos normalizados.

Otras entregas de bienes

Además de la permuta o la simple posesión de los bienes, la jurisprudencia mayoritaria se decanta también por incluir en el ámbito de las entregas de bienes del IVA a las derivadas de la ley o de una decisión administrativa o judicial (por ejemplo, transmisiones por expropiación forzosa o subasta judicial).

El apartado 2 del art. 8 LIVA incluye una **lista ejemplificativa** de operaciones que se consideran "entrega de bienes":

a) Las **ejecuciones de obras** que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporta una parte de los materiales utilizados y siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible.

b) Las **aportaciones no dinerarias** a sociedades o comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades realizadas mediante elementos patrimoniales afectados a la actividad empresarial o profesional, así como las adjudicaciones del mismo tipo de bienes que se producen con motivo de la liquidación o la disolución total o parcial de las mencionadas sociedades, comunidades de bienes o entidades. En particular, se considera entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

c) Las **transmisiones de bienes** en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

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

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

f) Las **transmisiones de bienes** entre comitente y comisionista que actúen en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de **comisión de venta o comisión de compra**.

En el contrato de comisión de venta o de comisión de compra, el comitente encarga la venta o la compra, respectivamente, de unos bienes a cambio de una comisión. En ambos casos hay que tener en cuenta que se producen dos

Liquidación o disolución de sociedades o comunidades de bienes

Esta modalidad de entrega de bienes sujeta a IVA se declara expresamente compatible con las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados del IT-PAJD.

Comisión de venta o de compra

Si el comisionista actúa en nombre ajeno, la operación se califica como prestación de servicios.

entregas de bienes gravadas: entre el comisionista y el comitente y entre el comisionista y un tercero (comisión de venta) y entre un tercero y el comitente y entre el comitente y el comisionista (comisión de compra).

g) El **suministro de un producto informático normalizado** (en el sentido de que no precisa de ninguna modificación sustancial para ser utilizado por cualquier usuario), efectuado en cualquier soporte material.

Ejemplo

Una empresa residente en Lugo ha comprado a una empresa de Pontevedra un disco compacto que contiene la última versión de un programa informático de gestión de datos comercializado por una multinacional norteamericana, y también un programa de gestión de recursos humanos confeccionado a medida por la empresa de Pontevedra.

En la primera adquisición nos encontramos con una entrega de bienes, por constituir el programa informático un "producto informático normalizado", esto es, que no precisa de ninguna modificación sustancial para ser utilizado (art. 8.Dos.7.º LIVA).

En cambio, la segunda compraventa debe calificarse con prestación de servicios, pues así se dice expresamente en el art. 11.Dos.16.º LIVA: suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Esta descripción general se completa, en fin, con una enumeración realizada por el legislador de una serie de **operaciones asimiladas** a las entregas de bienes que puedan ser difíciles de calificar o que puedan plantear dudas respecto a su sujeción⁶.

⁶Art. 9 LIVA.

Concretamente, la normativa hace referencia en primer lugar al denominado "**autoconsumo de bienes**", que incluye las siguientes operaciones:

1) Por un lado, aquellos supuestos que se denominan **transferencias** en la misma ley, caracterizadas porque no se produce ningún cambio subjetivo en la titularidad de los bienes, sino un cambio de destino. En este ámbito habría que incluir:

a) La transferencia del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o consumo particular del sujeto pasivo (**autoconsumo externo**).

b) El **cambio de afectación** de bienes corporales de un sector de la actividad empresarial o profesional a otro sector diferenciado que otorga un derecho de deducción de menor cuantía, salvo que el cambio haya sido impuesto por modificación en la normativa o cambio del régimen de tributación. El sector de la actividad será "diferenciado" si se produce cualquiera de las siguientes circunstancias:

Autoconsumo externo

Son ejemplos un empresario que se dedica a la venta de ordenadores y se reserva uno de ellos para su uso privado; o el uso privado de un vehículo previamente afectado a una empresa.

- Figurar en un grupo diferente en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
- Tener un régimen de deducción distinto. En este supuesto también se incluye la diferencia en más de 50 puntos porcentuales entre las actividades, aun cuando ambas apliquen el mismo régimen de deducción.
- Acogerse a los regímenes especiales simplificados, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.
- Tratar de una operación de arrendamiento.
- Tratar de una cesión de créditos o préstamos que no se realiza en el marco de un contrato de *factoring*.

Grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas

La desafectación de un ordenador utilizado para una actividad de asesoría fiscal y su posterior afectación a una actividad de clases de tributación por Internet.

c) La afectación o el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión (**autoconsumo interno**). No obstante, hay que tener en cuenta que no se produce una actividad asimilada a la "entrega de bienes" cuando al sujeto pasivo, de producirse una adquisición onerosa de los mismos bienes, se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiese soportado.

Autoconsumo interno

En estos casos se afecta a la empresa como bien de inversión, un bien construido por la propia empresa, evitándose así el gravamen que hubiera soportado de haberse adquirido a terceros.

Ejemplo

La promotora inmobiliaria Plusvalía, S. A. construye un almacén que afecta inmediatamente a su actividad económica.

Estamos ante un supuesto de autoconsumo interno, esto es, una operación asimilada a la entrega de bienes –art. 9.1.ºd) LIVA–.

En todo caso, Plusvalía, S. A. no deberá autorrepercutirse ninguna cuota de IVA en concepto de autoconsumo si, de no haber construido ella misma el almacén, lo hubiera comprado a otra empresa y hubiese podido deducir íntegramente las cuotas de IVA soportado por dicha adquisición –segundo párrafo y siguientes del art. 9.1.ºd) LIVA–.

2) Por otro lado, las transmisiones del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional con carácter **gratuito**.

Ejemplo

Una empresa que se dedica a vender hidrocarburos adquiere determinadas instalaciones que son cedidas gratuitamente a sus clientes y que no son objeto de devolución una vez finaliza la relación comercial entre éstos y la empresa. ¿Se produce por esta cesión alguna modalidad del hecho imponible del IVA?

Este supuesto se puede considerar un autoconsumo asimilado a una entrega de bienes y sujeto a IVA, tal como indica la Resolución del TEAC 00/765/2005, de 9 de octubre de 2007.

Siguiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, el TEAC recuerda que sólo se produce un autoconsumo asimilado a una prestación de servicios cuando las prestaciones de servicios consistentes en cesiones aparentemente gratuitas de elementos del inmovilizado efectuadas por la empresa y gastos incurridos en inversiones realizadas tengan un "fin ajeno a la empresa", tal como exige

Carácter gratuito de la transmisión

El regalo de una nevera realizado por el propietario de una tienda de electrodomésticos a un hijo suyo.

el actual art. 12.3.º LIVA desde 2007 como consecuencia de distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, "Julius Fillibeck Söhne"; Sentencia de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, "Hotel Scandic"; Sentencia de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, "Cookies World"). El cumplimiento de esta cláusula debe ser examinado en cada caso concreto hasta determinar en qué medida la realización de las actividades o prestaciones pueden conectarse con la finalidad que se presume a la actividad empresarial, es decir, con los fines inherentes e intrínsecos a esta última y sin los cuales el desarrollo empresarial perdería sus notas características.

Como bien recuerda el TEAC, la justificación del gravamen de las operaciones definidas en la ley como autoconsumos de servicios se encuentra en la aplicación exhaustiva del principio de neutralidad que debe presidir la aplicación práctica del IVA. Se pretende que las prestaciones de servicios a título gratuito determinen la repercusión e ingreso del impuesto que se hubiera devengado si la operación hubiera tenido carácter oneroso. De este modo se pretende que el acceso a los servicios se vea gravado en cualquier caso, y si no hay posibilidad de tal gravamen por inexistencia de contraprestación, que al menos el prestador de tales servicios se convierta en consumidor final de la prestación que ha realizado.

En el caso concreto que nos ocupa, si una entidad vende hidrocarburos y adquiere determinadas instalaciones (tanques, surtidores, marquesinas u otras) que son cedidas gratuitamente a sus clientes, en principio hay que presumir, salvo prueba en contrario, que esta última transmisión no tiene por qué ser considerada como una cesión para fines ajenos a la empresa, más bien todo lo contrario, por lo que no tendría lugar un supuesto de autoconsumo sujeto a IVA en los términos del art. 12.3.º LIVA.

En el caso analizado en la Resolución del TEAC, este órgano revisor afirma que el medio fundamental para llegar a los consumidores son los elementos necesarios para satisfacer las necesidades de estos, y para ello es necesario que los destinatarios del gas estén dotados de aquellas instalaciones que aseguren la prestación del servicio requerido. En cuanto a los elementos relativos a la imagen de la compañía, su cesión se incluye dentro de los fines de la empresa porque a través de ellos se transmite la imagen comercial de la compañía, mientras que la instalación de surtidores y tanques es consustancial al propio negocio de venta minorista de hidrocarburos.

En esta misma línea, la Dirección General de Tributos, en la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, llega a la conclusión de que las cesiones de instalaciones para expender bebidas o productos alimenticios y demás elementos a través de los que se ultiman los procesos de producción necesarios para que los productos en cuestión lleguen a los consumidores finales, así como la cesión de instalaciones o máquinas para la venta, tales como arcones frigoríficos y neveras para la exposición y venta de bebidas, no dan lugar a la producción de un supuesto de autoconsumo de servicios.

Sin embargo, acaba indicando el TEAC, si terminadas las relaciones comerciales los elementos cedidos no se devuelven, esta cesión definitiva y gratuita debe considerarse un autoconsumo asimilado a una entrega de bienes conforme a lo dispuesto en el art. 9.1.º b) LIVA ("transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo"), sin que pueda admitirse que la misma tenga un carácter accesorio de las cesiones onerosas principales de venta de hidrocarburos sujetas al impuesto. Ello será así siempre que las entregas de bienes a la finalización de los contratos no constituyan cesiones sino abandonos de los bienes empresariales que, a diferencia de las cesiones de bienes en ejecución de los contratos, carecen de causa comercial que las sustente, puesto que se producen precisamente a la conclusión de la relación comercial. En definitiva, si el cedente no aporta prueba alguna de en qué medida a tal cesión se pudiera ligar algún tipo de ventaja que justificara la entrega gratuita de bienes empresariales hay que concluir que la entrega de estos bienes no puede relacionarse en modo alguno con los fines comerciales reales de la empresa, al haber cesado el vínculo comercial directo que representaba el contrato de suministro. Por otro lado, el TEAC niega el carácter accesorio de la cesión gratuita de las instalaciones, sobre la base del propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, para quien debe entenderse que una prestación no es principal, esto es, que es accesoria de otra principal, cuando no constituye para su destinatario un fin en sí misma, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal, siendo entonces la cesión gratuita de las instalaciones al finalizar el contrato del supuesto una entrega que constituye una operación en sí misma que no puede considerarse accesoria de la entrega de hidrocarburos.

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

Fuera del ámbito del "autoconsumo", la ley también considera operación asimilada la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro de la UE, con el fin de afectarlo a las necesidades de la empresa en dicho Estado, aunque paralelamente acompaña dicha asimilación con un amplio conjunto de exclusiones de sujeción por considerarse la operación efectuada en el interior del Estado receptor, realizada con carácter temporal o relacionada con supuestos exentos de exportación.

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 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 fabricación de automóviles a otro empresario de Munich, con el fin de que este último realice el montaje de los vehículos y éstos 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.ºd) 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).

Ejemplo

Una empresa luxemburguesa envía unos materiales a Constructor, S. A., domiciliada en Málaga, para que realice unos montajes y le devuelva el producto final obtenido.

El envío de los materiales a España no constituye una adquisición intracomunitaria, pues el artículo 16.2.º LIVA excluye determinadas operaciones del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9.3.º LIVA.

Entre estas, hallamos la transferencia de bienes que se utilicen para la prestación de un servicio que tenga por objeto trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado de llegada de la expedición, siempre que éstos, después de los mencionados trabajos, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de salida de la expedición –art. 9.3.º.e) LIVA.

2.1.2. Operaciones no sujetas

Considerada la **heterogeneidad** de las operaciones no sujetas descritas por el legislador, estas se pueden sistematizar desde el punto de vista de la **naturaleza del sujeto** que realiza las entregas de bienes, y se pueden distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos⁷.

⁽⁷⁾Art. 7 LIVA.

1) Operaciones realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada

a) La **transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales** que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. A estos efectos, resulta irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Supuesto de no sujeción

Este supuesto de no sujeción se ha introducido en la LIVA como consecuencia de la jurisprudencia contenida en la STJCE de 27 de noviembre del 2003.

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

- Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente porque realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la **explotación de un bien corporal o incorporeal** con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (como es el caso de los arrendadores de bienes), cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes. A estos efectos, se considera como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompaña de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

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

Ejemplos

Durante un proceso de urbanización, una junta de compensación adjudica tres parcelas a Pedro y María. Estos dos sujetos se constituyen en una comunidad de bienes respecto de estos tres inmuebles. Más tarde, la comunidad de bienes transmite a Lucía la participación de los dos comuneros en una de las parcelas. Lucía, único adquirente de la parcela, continúa la urbanización de la misma. ¿La transmisión de la parcela de la comunidad de bienes a Lucía está sujeta a IVA? y ¿la posterior disolución de la comunidad de bienes y consiguiente adjudicación de los inmuebles a Pedro y María tributa por IVA?

En cuanto a la primera pregunta, transmisión de la parcela de la comunidad de bienes a Lucía, el TEAC ha interpretado en la **Resolución 00/1159/2007, de 22 de octubre de 2008**, que la transmisión del patrimonio empresarial por un particular urbanizador (en este caso, la comunidad de bienes), empresario según el artículo 5.Uno.d) LIVA, está sujeta al IVA y no a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD, ya que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1.º a) LIVA ("transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente").

En síntesis, el TEAC se decanta por la aplicación preferente del art. 5.d) LIVA, que considera empresario o profesional a "quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente", con el argumento de que si hiciéramos prevalecer la norma de no sujeción del art. 7.1.º a) LIVA se privaría de sentido al precepto indicado y la finalidad que justifica la existencia de este precepto (el gravamen del tipo de operaciones que nos ocupa) se vería privada de amparo legal. El art. 7.1.º a) LIVA, acaba indicando el TEAC en esta resolución, contempla hipotéticamente una infinidad de situaciones transmisivas, pero no debe contemplar aquellas otras como la aquí analizada, en que la condición de sujeto pasivo ha sido adquirida como consecuencia de la aplicación del art. 5.Uno.d) LIVA, pues lo contrario socavaría el sentido de la regla incluida en este precepto.

Así pues, en aplicación de esta doctrina administrativa la transmisión de la parcela de la comunidad de bienes a Lucía está sujeta a IVA. Con el objeto de evitar interpretaciones diversas, la redacción actual aplicable desde el año 2013 del art. 8.Dos.2.º LIVA incluye expresamente en el concepto de entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

Por lo que respecta a la posterior disolución de la comunidad de bienes y consiguiente adjudicación de los inmuebles a Pedro y María, en la **Resolución del TEAC 00/7752/1999, de 9 de octubre de 2001**, se considera que la disolución de una comunidad de bienes y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la división de la cosa común y posterior adjudicación de un piso o local debería 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 (entre otras, STS de 23 de mayo de 1998), de manera que no puede considerarse como primera transmisión la adjudicación a un comunero de la concreción de su cuota indivisa. En la STS de 23 de mayo de 1998 se matiza que, aunque tengan la consideración de entrega de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, este mandato de la LIVA "se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes –pisos o locales– resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio".

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

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

Ejemplo

La empresa Letra, S. A. encarga a Número, S. A. la confección de unos muestrarios de su nueva colección de manteles para su presentación y distribución a los distribuidores de Letras, S. A. a una feria del sector.

La entrega que realiza Número, S. A. a Letra, S. A. es una entrega de bienes sujeta al IVA porque se realiza en el marco de la actividad empresarial de Número, S. A. y no constituye una entrega gratuita de muestras.

En cambio, la entrega posterior de los mismos muestrarios por parte de Letra, S. A. a sus distribuidores sí constituye una entrega gratuita de muestras sin valor comercial con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales, dado lo cual se trata de una operación no sujeta prevista en el art. 7.2.º LIVA.

El supuesto, además, no constituye una entrega sin contraprestación "de impresos u objetos de carácter publicitario", recogida en el art. 7.4.º LIVA, y, por tanto, no se aplica en nuestro caso el límite de 15.000 pesetas (90,15 euros) por cliente y año recogido en este precepto.

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

Ejemplo

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

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

2) Operaciones realizadas por entes públicos

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

Ejemplos

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

Servicio de recogida de basuras

Por ejemplo, la prestación del servicio de recogida de basuras por un ayuntamiento a los habitantes de su localidad. Si este servicio fuera prestado por una empresa privada en régimen de concesión, en cambio, no sería posible acogerse al supuesto de no sujeción.

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

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

2.1.3. Criterios de localización territorial

En el aspecto espacial, se plantea el análisis de la conexión entre las situaciones previstas en el hecho imponible de la entrega de bienes y el ámbito espacial de aplicación de la Ley del Impuesto, que comprende la Península y las islas Baleares.

Las **normas de localización del hecho imponible** tienen su origen en la delimitación de competencias entre los diversos países miembros que indujeron a incluir en las directivas reglas precisas para armonizar la sujeción al impuesto en el marco de las relaciones internacionales.

La definición que la LIVA da del término *hecho imponible* en el artículo 4 exige que las operaciones se realicen en el ámbito de aplicación del impuesto. Por esta razón, es fundamental determinar el lugar donde se realiza la operación.

Así, una operación queda sujeta al impuesto español sólo si se realiza en el ámbito de aplicación del impuesto. Si no, no queda sujeta al impuesto español, sino a la normativa concreta de la imposición indirecta del territorio donde se considere realizada la operación.

Los **criterios de localización territorial** de una operación se recogen en los artículos 68 a 74 de la LIVA y es muy importante, en este punto, distinguir si la operación es una **entrega de bienes** o una **prestación de servicios**, ya que las reglas de localización son diferentes en ambos supuestos.

Con relación a la **entrega de bienes**, hay que determinar qué entregas de bienes se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y, por consiguiente, si están sujetas a él. Se pueden destacar, entre otros, los **criterios de aplicación** siguientes⁸:

⁽⁸⁾Art. 68 LIVA y art. 22 RIVA.

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

Ejemplo

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

La transmisión del barco únicamente estaría sujeta al IVA si la puesta a disposición de este bien en favor del adquirente tuviera lugar en el territorio de aplicación del impuesto (art. 68.Uno LIVA).

Cuando los bienes muebles, para ponerlos a disposición de quien los adquiere, tengan que ser objeto de **expedición o transporte**, se entiende que la entrega se ha realizado en el ámbito de aplicación del impuesto si la expedición o el transporte se han iniciado en este ámbito.

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

2) Si los bienes son objeto de **instalación o montaje** antes de su puesta a disposición, el criterio es el **lugar donde se ultime su instalación y montaje**, siempre y cuando estas operaciones determinen la inmovilización de los bienes y, además, su coste sea superior al 15% de la contraprestación total.

Ejemplo

Un empresario holandés ha vendido a un empresario establecido en Barcelona maquinaria por un precio de 10.000 euros. Previamente a la entrega, el empresario holandés debe realizar la instalación de la maquinaria en Huesca por un precio de 2.000 euros.

Según el art. 68.Dos.2.º LIVA debemos calificar esta operación como una entrega de bienes con instalación en el ámbito de aplicación del impuesto español. Ello es así porque el coste de instalación (2.000 euros) es superior al 15% del precio total de la entrega (10.000 euros) y la operación implica la inmovilización de los bienes entregados.

Según el criterio de localización territorial, pues, la operación se entiende realizada en Huesca.

Queda excluido expresamente este supuesto del ámbito de las adquisiciones intracomunitarias –art. 13.1.º.c) LIVA–.

3) Un tercer criterio de aplicación, en este caso para los **bienes inmuebles**, es el lugar donde se encuentren.

Ejemplo

Una empresa de Tenerife vende a una empresa de Estocolmo un almacén afectado a su empresa que posee en Almería.

Según el art. 68.Dos.3.º LIVA, el lugar de realización del hecho imponible de las entregas de bienes inmuebles ubicados en el territorio de aplicación del IVA español será el lugar donde se encuentra el bien inmueble. Por tanto, la operación se entiende realizada en Almería (no en Tenerife ni en Estocolmo), y devenga el IVA español.

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

Territorio comunitario

Si el transporte se inicia o finaliza fuera de la UE, sólo se localizarán en el ámbito territorial del IVA español las entregas efectuadas dentro del territorio comunitario.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

5) Hay otro criterio que tiene en cuenta el lugar donde se inicia o se realizan las entregas de bienes, como sucede en los supuestos de **transporte de bienes iniciado en otro Estado de la UE**. En este caso, la entrega del bien se entiende realizada en **territorio español** si se cumplen determinadas condiciones: que el transporte se realice por el vendedor; que no se trate de medios de transporte nuevos o bienes sometidos al régimen de los bienes usados; que el destinatario sea un sujeto sometido al régimen de la agricultura, un sujeto sin derecho a deducción o una persona que no sea sujeto pasivo; y que el importe total de las entregas sea superior a 35.000 euros anuales.

Este criterio afecta especialmente al denominado régimen de **ventas a distancia**, que afecta a las adquisiciones de particulares por catálogo desde otro Estado miembro. Esta operación no se considera adquisición intracomunitaria (adquiere un particular), pero no tributa en origen, sino en destino si se cumplen los requisitos del artículo 68.Tres LIVA (tendrá que pagar el vendedor del otro Estado miembro).

Ejemplo

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

Esta entrega de bienes se entiende efectuada en el territorio de aplicación del IVA español, puesto que el transporte se inicia en otro Estado miembro (Francia) con destino a citado territorio –art. 68.Tres LIVA. El supuesto, además, cumple los requisitos dispuestos en el mencionado precepto: que la expedición o el transporte de bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta; que el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, y que los bienes no sean medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje o hayan tributado conforme al régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

De acuerdo con el mismo artículo, si el importe de las entregas efectuadas por la editorial francesa al territorio de aplicación del IVA español excedieron durante el año precedente la cantidad de 35.000 euros, la operación se localizará en destino, es decir, en Península o Baleares. En caso contrario, la operación se localizaría en origen (Francia), aunque se daría la posibilidad a la editorial francesa de tributar en destino.

6) Las entregas gravadas por los **impuestos especiales** se entenderán realizadas en territorio de aplicación del IVA español cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte se encuentre en él.

7) Las entregas de **gas** a través de redes de distribución y de **electricidad** o de calor o frío a través de redes de calefacción o de refrigeración son realizadas en el territorio de aplicación del IVA español en dos supuestos⁹:

⁽⁹⁾Art. 68.Siete LIVA, que es transposición de la Directiva 2003/92, de 7 de octubre de 2003.

- Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, en dicho territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimientos permanentes o domicilio.
- Y cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

2.1.4. Devengo

En la entrega de bienes distinguimos dos criterios en la determinación del aspecto temporal.

El devengo tiene lugar, con carácter general y de manera indistinta, en el **momento en que el adquirente tiene a su disposición los bienes**, o en el momento en que se hace efectiva su adquisición, según el derecho sustantivo regulador de la transmisión¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 75.Uno.1.º LIVA.

El segundo párrafo del art. 75.Uno.1.º LIVA especifica lo siguiente:

"[...] en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamientoventa de bienes o arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

En este caso, pues, el devengo se anticipa al momento en que se produce la entrega de la posesión material, aunque realmente la transmisión de la propiedad se produzca más tarde, cuando se cumpla la condición suspensiva o el pago de la totalidad del precio pactado.

En cualquier caso, no se considera el devengo producido en el momento en que se recibe el cobro de la cantidad exigible a cambio, salvo si este **cobro es anterior**, en cuyo caso el devengo se producirá sin esperar a que se lleve a cabo la entrega de los bienes¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 75.Dos LIVA.

Ejemplo

La empresa HALI, S. A., con sede en Barcelona, realiza el 12 de marzo un pedido de compra de accesorios del automóvil a la empresa ILAH, S. A., domiciliada en Soria. El transporte de la mercancía contratado por el vendedor se inicia el 13 de marzo, y llega a Barcelona el 14 de marzo. El día 16 del mismo mes la empresa vendedora ILAH, S. A. remite la factura a la empresa comprador HALI, S. A.

El devengo de esta operación se produce el 14 de marzo, cuando las mercancías se ponen a disposición de la empresa adquirente HALI, S. A. –art.75.Uno.1.º LIVA.

Junto con el criterio general hay una serie de **especificaciones** para supuestos muy concretos¹².

(12)Arts. 75.Uno.3.º, 75.Uno.4.º, 75.Uno.6.º y 75.Dos LIVA.

a) Comisiones de compra o de venta: se devenga el impuesto cuando el proveedor ponga los bienes a disposición del comisionista y cuando el comisionista ponga los bienes a disposición del comprador, respectivamente.

En los contratos de compra se adelanta el devengo simultáneo de las dos entregas (del vendedor al comisionista y de éste al comitente) al momento en que el comisionista adquiere los bienes. En los contratos de venta también se producen dos entregas, una del comitente al comisionista y otra de éste al tercero adquirente, pero en este caso la ley opta por retrasar el devengo simultáneo de ambas entregas hasta el momento en que se realiza la segunda entrega del comisionista al comprador.

En el caso de las comisiones de venta, aparece adicionalmente una regla de devengo específica para los contratos estimatorios:

"Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente".

b) Supuestos de autoconsumo: se sitúa el devengo en el momento en que se efectúan las operaciones gravadas.

c) Operaciones sujetas a gravamen que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible: aquí el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente.

Ejemplo

Entrega de una vivienda por una promotora inmobiliaria, que ha pactado las condiciones de pago siguientes: 60.101,21 euros al firmar el contrato privado (1 de enero), 30.050,61 euros al firmar la escritura pública (1 de marzo) y 30.050,61 euros en el plazo de 3 meses (1 de junio).

En este caso, el devengo se producirá en las fechas siguientes: el 1 de enero se devenga el IVA por el pago anticipado de 60.101,21 euros; y el 1 de marzo se devenga el IVA por los 60.101,21 euros que quedan en el momento de otorgar la escritura pública, que equivale a la entrega de la vivienda, y que comprende el resto del precio, incluyendo el pago diferido.

Ejemplo

La empresa DIBISA, con sede en Madrid, se dedica a la comercialización y distribución de libros de cocina. Recientemente, esta empresa ha vendido una partida de cien libros de cocina oriental a una librería de Granada por un importe de 3.000 euros. La entrega material de los libros se efectúa el 1 de marzo. El pago del precio se pacta en tres plazos de 1.000 euros, el 1 de abril, el 1 de mayo y el 1 de junio. No se pacta ninguna cláusula de reserva de dominio en favor de la empresa vendedora, de forma que la librería granadina adquiere la propiedad de los libros el 1 de marzo.

El devengo del IVA en las entregas de bienes se produce, como regla general, de acuerdo con lo que prevé el art. 75.1.1 LIVA, cuando tenga lugar la puesta del bien a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúe la entrega conforme a la legislación que sea aplicable. La puesta a disposición significa la puesta en poder y posesión del bien, esto es, la entrega material o realización de lo que sea necesario para que el adquirente tome posesión del bien y obtenga la propiedad del mismo.

En las ventas, realizadas mediante escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento. No obstante, si de la escritura se deduce un momento diverso, el devengo se producirá en este momento (consulta vinculante de la DGT de 5 julio de 2006).

Hay que destacar que, con la excepción de los pagos anticipados (art. 75.2 LIVA), el devengo determina la exigencia de la totalidad del IVA correspondiente, aunque no se haya producido el pago de la contraprestación de la operación sujeta.

Así pues, en el caso planteado, el devengo del IVA se produce el 1 de marzo (art. 75.1.1 LIVA). La empresa DIBISA deberá emitir factura, repercutir el impuesto e ingresarlo a la Hacienda Pública en el período de liquidación correspondiente al primer trimestre del año (o alternativamente, en el período de liquidación correspondiente al tercer mes de este año, si el sujeto opta por presentar autoliquidaciones mensuales). La repercusión deberá efectuarse por el importe total ($3.000 \times 4\% = 120$ euros), aunque el precio total no se llegue a pagar hasta el 1 de junio. La obligación de la empresa DIBISA de repercutir e ingresar el tributo surge con independencia de la obligación de la librería granadina de pagar el precio y soportar la repercusión. De forma que si DIBISA incumple su obligación de ingreso del IVA en el primer trimestre del año (o, alternativamente, en el tercer mes del año) no podrá alegar ante la Hacienda pública que la razón de su incumplimiento es que la librería granadina no le ha pagado el impuesto repercutido.

Ejemplo

La cooperativa de viviendas GRUMASA, con sede en Valladolid, ha realizado recientemente la promoción de unas viviendas para sus cooperativistas. La cooperativa percibe de estos últimos, el 1 de enero, unas derramas para la cobertura de gastos propios de la promoción. Después de una interminable espera, la cooperativa concluye la construcción y los cooperativistas finalmente reciben sus viviendas el 30 de octubre, abonando la parte del precio pendiente de pago.

En las operaciones que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, según dispone el art. 75.2 LIVA, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos, salvo en el caso de las entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea a las que se refiere el art. 25 LIVA. El pago, en estos supuestos, debe ser efectivo, de forma que si éste no existe no se origina el devengo del impuesto.

Algunas consultas de la DGT que pueden resultar de interés son las siguientes: es necesario expedir factura y repercutir el impuesto cuando se produzca el devengo del mismo, esto es, cuando se produzcan los pagos anticipados para las prestaciones futuras, ya se refieren estas a períodos trimestrales, semestrales o anuales (Consulta Vinculante de 7 de septiembre de 2006); las cantidades aportadas por los miembros de una cooperativa a esta última en concepto de aportaciones de capital deben considerarse, a los efectos del IVA, como pagos anticipados a cuenta de la futura entrega de las viviendas (consulta vinculante de 31 de marzo de 2006); la cantidad que un comprador entrega a una sociedad vendedora en concepto de depósito, arras o señal, con ocasión de la firma de un precontrato, se halla destinada a constituir una parte del precio de la futura venta de las viviendas, produciéndose en consecuencia el devengo del IVA en el momento en que la sociedad percibe esta cantidad, por el importe de la misma (consultas de 9 de septiembre de 2002 y de 5 de febrero de 2004).

Por tanto, en el caso planteado, las cantidades abonadas en concepto de derramas por los cooperativistas de GRUMASA constituyen un pago anticipado de la futura adjudicación de las viviendas. Ello implica que el IVA se devengue en el momento del cobro de

la derrama por parte de la cooperativa, es decir, el 1 de enero (art. 75.2 LIVA). La adjudicación posterior de las viviendas, que tiene lugar el 20 de octubre, producirá el devengo del IVA, si en esta fecha se han puesto los inmuebles a disposición de los cooperativistas adquirentes, por la parte del precio pendiente de pago (art. 75.1.1 LIVA).

2.2. Prestaciones de servicios

2.2.1. Operaciones gravadas

En las **prestaciones de servicios** no hay transmisión del poder de disposición o derecho de propiedad de los bienes, sino solamente de **otros derechos que sólo hacen posible su uso o disfrute**. Por otro lado, aquellos derechos que se ceden o transfieren tampoco recaen exclusivamente sobre bienes, sino que pueden tener también por objeto ciertos **derechos u obligaciones**, o consistir en la práctica de ciertas actividades.

El art. 11.Uno LIVA contiene un concepto residual de "prestación de servicios", que en nada ayuda a la concreción de su contenido: toda actividad que no pueda considerarse entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Habría que entender que la denominación más genérica de *prestaciones de servicios* comprende diversos **supuestos de arrendamientos de servicios de obras**, que la ley incluye con carácter abierto¹³:

⁽¹³⁾Art. 11.Dos LIVA.

1) El **ejercicio independiente** de una profesión, arte u oficio.

Ejemplo

Una empresa austriaca ha contratado una empresa de publicidad de Murcia para la realización de un anuncio televisivo.

Se trata de una operación sujeta al IVA que se califica como prestación de servicios, ya que es fruto del ejercicio independiente de una profesión (art. 11.Dos.1.º LIVA).

2) Las **cesiones y concesiones** de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial.

3) Las **ejecuciones de obra** que no tengan la consideración de entrega de bienes.

4) Las **obligaciones de hacer o no hacer** y las **abstenciones** estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

5) Los **transportes**.

6) Los **servicios** de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

7) La explotación de **ferias y exposiciones**.

8) Las operaciones de **mediación** y las de **agencia o comisión** cuando el agente o comisionista actúa en nombre ajeno o cuando este sujeto actúa en nombre propio y media en una prestación de servicios.

Comisión de venta

En la comisión de venta se produce una entrega de bienes desde el comitente al adquirente, si bien se hace a través del comisionista. Por otro lado se produce una prestación de servicios por el comisionista al comitente en la medida en que ha intermediado en la entrega de bienes. En la comisión de compra también tenemos de nuevo dos operaciones, una entrega del vendedor al comitente por medio del comisionista y una prestación de servicios realizada por el comisionista al comitente.

9) El **suministro de productos informáticos** cuando no tengan la condición de entrega de bienes. En particular, el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Ejemplo

Una empresa residente en Lugo ha comprado a una empresa de Pontevedra un disco compacto que contiene la última versión de un programa informático de gestión de datos comercializado por una multinacional norteamericana, y también un programa de gestión de recursos humanos confeccionado a medida por la empresa de Pontevedra.

En la primera adquisición nos encontramos con una entrega de bienes, por constituir el programa informático un "producto informático normalizado", esto es, que no precisa de ninguna modificación sustancial para ser utilizado (art. 8.Dos.7.º LIVA).

En cambio, la segunda compraventa debe calificarse con prestación de servicios, pues así se dice expresamente en el art. 11.Dos.16.º LIVA: suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesaria para el uso por su destinatario.

Tampoco olvida la ley en este ámbito los **arrendamientos y las cesiones de bienes y derechos**, entre los que cita expresamente¹⁴ los que siguen.

⁽¹⁴⁾Art. 11.Dos LIVA.

a) El **arrendamiento** de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

El leasing

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

b) Los trasposos de locales de negocio.

Ejemplo

En cumplimiento de las cláusulas de un contrato privado de arrendamiento de una tienda de ropa, Luis, el arrendatario, recibe una cantidad de Lorena, la propietaria del inmueble, por la resolución anticipada del contrato. ¿Qué repercusión tiene esta operación en el IVA?

El importe de la compensación pagada por Lorena, arrendadora, y percibida por Luis, arrendatario, se somete a tributación en el IVA en concepto de prestación de servicios (entre otras, Resolución del TEAC 00/1047/2000, de 6 de marzo de 2002).

Siendo la finalidad de la operación retribuir el servicio que presta el arrendatario (Luis) al propietario del local (Lorena), consistente en renunciar voluntariamente a unos derechos derivados de un contrato que, por acuerdo de ambas partes, deciden dar por terminado, y teniendo en cuenta que la persona que presta este servicio (Luis) es un empresario y los derechos a los que renuncia derivan de un contrato de arrendamiento del local donde desarrolla su actividad empresarial, esta operación debe tributar por el IVA.

En este caso el hecho imponible realizado es una prestación de servicios, por asimilación de la operación del supuesto a un traspaso de local de negocio: al igual que está sujeta como prestación de servicios la transmisión de derechos derivados de un contrato de arrendamiento a un tercero, está de la misma manera sujeta la transmisión de los mismos derechos cuando se realiza a favor del propietario del local. No cabe por lo expuesto, calificar la operación de entrega de bienes, pues no se transmite el poder de disposición sobre bienes corporales, sino los derechos derivados de un contrato.

c) Las prestaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

d) Los préstamos y créditos en dinero.

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.

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

Como en el caso de la entrega de bienes, en la regulación del IVA se prevé una serie de **operaciones asimiladas** a las prestaciones de servicios, que recogen diversos supuestos¹⁵ de **autoconsumo** de estos servicios:

- Las **transferencias** de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo que no se consideren entregas de bienes.
- La aplicación total o parcial al **uso particular** del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional, de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

⁽¹⁵⁾Art. 12 LIVA.

Ejemplo

El señor Luis González, gerente de la empresa LIMPIAMOPA, S. A., limpia durante un fin de semana el piso de un amigo de forma gratuita y con instrumental de la empresa.

La operación no está sujeta al IVA, ya que el señor González no actúa en este momento como empresario o profesional. Pero el uso de material de la empresa es un supuesto de autoconsumo de servicios de la empresa LIMPIAMOPA, S. A. (art. 12.2.º LIVA).

- Las prestaciones de servicios efectuadas a título **gratuito** por el sujeto pasivo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

No se incluye como autoconsumo de prestaciones de servicios un supuesto que sí estaba por el contrario previsto en el caso de las entregas de bienes, en condición de autoconsumo interno: la utilización en beneficio particular del sujeto pasivo de los servicios desarrollados por él mismo.

2.2.2. Operaciones no sujetas

Al igual que en la modalidad de entrega de bienes, también las prestaciones de servicios no sujetas se pueden sistematizar desde el punto de vista de la **naturaleza del sujeto que las realiza**¹⁶, y se pueden distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos.

⁽¹⁶⁾Art. 7 LIVA.

1) Operaciones realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídico-privada:

- Las prestaciones de servicios **de demostración gratuitas** con el fin de promocionar las actividades empresariales o profesionales.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de **dependencia laboral o administrativa**, incluidas las de carácter especial.

Ejemplo

Curro toreó por primera vez en una corrida de toros y el empresario taurino propietario de la plaza lo ha contratado para torear en otros tres espectáculos.

En el ámbito del IVA se consideran operaciones no sujetas las prestaciones de servicios realizadas en régimen de dependencia, de acuerdo con el art. 7.5.º LIVA y en consonancia con el requisito de que el empresario o profesional sujeto pasivo establezca la ordenación por cuenta propia de los factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos (art. 5.Dos LIVA). Por tanto, todas las relaciones laborales, a pesar de que sea relaciones laborales de carácter especial, implican la prestación de servicios en régimen de dependencia y, por tanto, la realización de operaciones no sujetas.

En nuestro caso, y en la medida que los toreros se encuentran afectados por la relación laboral de carácter especial de los artistas en espectáculos públicos, rige sus relaciones con el empresario taurino mediante contrato laboral especial y se halla afiliado a la Seguridad Social, en el régimen especial de toreros. En consecuencia, la prestación de servicios de Curro al empresario debe considerarse no sujeta al IVA. Como ha resuelto la STS de 15 de noviembre de 1996, a pesar de que el empresario no determine la manera de llevar el trabajo del torero, que depende de su arte y habilidad, es dicho empresario y no el torero quien organiza el espectáculo taurino, asumiendo el riesgo de esta organización, único aspecto relevante para la determinación de la sujeción de la operación.

Ejemplo

Blanco, S. A. ha cedido de forma eventual dos de sus empleados a Negro, S. A. para realizar una obra determinada con una duración estimada de seis meses.

La cesión de empleados a otra empresa constituye una prestación de servicios sujeta al IVA. A pesar de que el servicio ofrecido consista en la realización de prestación de trabajo laboral, la prestación de trabajo no se realiza en virtud de una relación de dependencia entre Blanco, S. A. y Negro, S. A. y, además, tampoco existe ninguna relación laboral entre los trabajadores y la empresa cesionaria (Negro, S. A.), que recibe los servicios de cesión directamente de la empresa cedente (Blanco, S. A.).

Relaciones labores de carácter especial

Entre los sujetos sometidos a relaciones labores de carácter especial podemos mencionar, por ejemplo, los ejecutivos de alta dirección, el personal de servicio doméstico, los representantes de comercio o los deportistas profesionales.

- Los servicios prestados a las **cooperativas de trabajo asociado** por sus socios y a las otras cooperativas por sus socios laborales.
- Las operaciones de **autoconsumo de servicios** cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el impuesto soportado en la adquisición o la recepción.
- Las prestaciones de **servicios gratuitos** que sean obligatorios para los sujetos pasivos en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

2) Operaciones realizadas por entes públicos:

- Las prestaciones de servicios hechas directamente por los **entes públicos** sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria, excepto cuando estos entes públicos actúan mediante empresas mercantiles, públicas, privadas o mixtas. En todo caso, **están sujetas** las prestaciones de servicios relacionadas con algunas de las actividades siguientes: telecomunicaciones; distribución de agua y energía; transporte de personas y bienes; servicios portuarios y aeroportuarios; obtención, fabricación o transformación de productos para ser transmitidos posteriormente; intervención en productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado; explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial; almacenamiento y depósito; las de oficinas comerciales de publicidad, ex-

plotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; las agencias de viajes, las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas al uso de sus instalaciones, y las del desollador.

Ejemplo

Un ayuntamiento realiza el servicio de recogida de basuras a través de una sociedad concesionaria, cobrando por ello a los usuarios una tasa. ¿Está sujeta a IVA esta operación?

Según el criterio del TEAC en Resolución 00/933/1998, de 8 de octubre de 1998, el titular de la explotación y actividad económica de recogida de basuras seguiría siendo el Ayuntamiento, por ejemplo, si el precio de adjudicación es satisfecho al contratista por doceavas partes y mensualidades vencidas, pues de ello se derivaría que el Ayuntamiento percibe la tasa de recogida o contraprestación tributaria de los usuarios y satisface su retribución al contratista. De acuerdo con esta premisa, la operación no está sujeta a IVA, en aplicación del primer párrafo del art. 7.8.º LIVA.

Para el TEAC, pues, la actividad no está sujeta cuando el ente público cobra por ella una tasa, con independencia de la existencia o no de concesionario o intermediario para la prestación, y por el contrario queda sometida a gravamen cuando dicho ente percibe una retribución no tributaria. Siguiendo esta doctrina, habría que concluir que la percepción directamente de una tasa por el ente local, como ocurre en el supuesto, se encuadra en la no sujeción, con independencia de que la prestación se realice a través de concesionario.

Este criterio administrativo es muy discutible, pues el segundo párrafo del art. 7.8.º LIVA indica expresamente que la operación estará sujeta cuando el ente público (en este supuesto, el ayuntamiento) actúe por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

- Las operaciones realizadas por las **comunidades de regantes** para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

2.2.3. Criterios de localización territorial

Tal como advertimos al referirnos a los criterios de localización territorial de la modalidad "entrega de bienes", los **criterios de localización territorial** de una operación se recogen en los artículos 68 a 74 de la LIVA y es muy importante, en este punto, distinguir si la operación es una entrega de bienes o una prestación de servicios, ya que las reglas de localización son diferentes en ambos supuestos.

En cuanto a la **prestación de servicios**, también hay que mencionar como en las entregas de bienes un criterio general y otros especiales¹⁷.

⁽¹⁷⁾Arts. 69 y 70 LIVA.

La **regla general** responde a un esquema de gravamen en destino, acorde con la necesaria coincidencia del gravamen con la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. El **artículo 69 LIVA** establece, en síntesis, una regla general de localización relativa a la naturaleza del destinatario, distinguiendo las operaciones puramente empresariales, en las que prestador y destinatario tienen tal condición, de aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo, el gravamen se localiza en la jurisdicción de **destino**, mientras que en el segundo lo hace en la de **origen**.

El gravamen en destino en operaciones concluidas entre empresarios permite la desaparición de la regla de deslocalización a través de la comunicación del número de identificación fiscal asignado a efectos del IVA al prestador en todos los casos en los que estaba prevista: servicios de mediación, servicios relativos a bienes muebles y transportes intracomunitarios de bienes.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 69 LIVA (cuya redacción actual incorpora las reglas previstas en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, modificada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008), las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto en los casos que se indican a continuación:

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

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

Estas reglas generales se completan en el **apartado dos del artículo 69 LIVA** con la lógica exclusión de los servicios que tienen por destinatarios a particulares que residen en países o territorios terceros donde no se aplica el IVA. De esta forma, se declara la no sujeción de los mismos con la sola excepción de los servicios de profesionales prestados a particulares residentes en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

En concreto, se especifica que, no obstante lo dispuesto en el número 2) anterior, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado uno del artículo 70 LIVA.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros citados, respectivamente, en los números 16.º y 18.º del apartado uno del artículo 20 LIVA, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

En cuanto a las **reglas especiales**, de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, modificada por la Directiva 2008/8/CE, el **artículo 70 de la LIVA** ha simplificado su número y complejidad al adoptarse como regla general la tributación en el territorio de destino, quedando las reglas específicas para determinadas operaciones.

1) Los relacionados con **bienes inmuebles** que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- Los de alquiler de cajas de seguridad.
- La utilización de vías de peaje.
- Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

2) Los de **transporte** que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del impuesto tal y como este se define en el artículo 3 LIVA:

- Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
- Los de transporte de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que no se trate de transportes intracomunitarios de bienes.

3) El acceso a **manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares**, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

4) Los prestados por **vía electrónica** desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

5) En este número se contemplan dos casos:

a) Los de restauración y *catering* en los siguientes supuestos:

- Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
- Los restantes servicios de restaurante y *catering* cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

b) A los efectos de lo dispuesto en el punto anterior, el a), el primer supuesto se considerará como:

- Parte de un transporte de pasajeros realizado en la comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discorra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la comunidad.
- Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la comunidad, incluso después de la última escala fuera de la comunidad.
- Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

6) Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la LIVA.

7) Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

- Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
- Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
- Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

8) Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.

9) Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando estos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Por último, se utiliza el criterio de la **utilización o explotación efectiva del servicio** en el territorio de aplicación del IVA español a algunos servicios y con determinadas condiciones¹⁸.

⁽¹⁸⁾Art. 70.Dos LIVA.

En concreto, se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- Los enunciados en las **letras a) a m) del apartado dos del art. 69 LIVA** (cesión de derechos de autor, patentes, licencias o marcas, asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, servicios financieros y de seguros, cesión de personal, arrendamiento de bienes inmuebles corporales y servicios prestados por vía electrónica, entre otros), cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la **letra n)** de dicho apartado dos del mismo precepto (servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión) cualquiera que sea su destinatario.
- Los de **mediación** en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de **arrendamiento de medios de transporte**.

2.2.4. Devengo

Distinguimos **dos criterios** en la determinación del aspecto temporal.

Con carácter general, las prestaciones de servicios se devengarán **cuando se produzca la prestación de manera efectiva** (cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas¹⁹).

⁽¹⁹⁾Art. 75.Uno.2.º LIVA.

En el caso de las ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo se producirá en el momento en que los bienes a que se refiere se pongan a disposición del dueño de la obra. Y en la ejecución de obras, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las administraciones públicas, el devengo del IVA se produce en el momento de su recepción, esto es, en el momento del pago de la certificación y no en el momento de su emisión, toda vez que en dichos contratos la entrega o puesta a disposición del dueño no se produce hasta que la obra se finaliza (STS de 29 de abril de 2004).

En cualquier caso, no se considera el devengo producido en el momento en que se recibe el cobro de la cantidad exigible a cambio, salvo si este **cobro es anterior**, en cuyo caso el devengo se producirá sin esperar a que se lleve a cabo la prestación de servicios²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 75.Dos LIVA.

También en este caso, junto con el criterio general, hay una serie de **especificaciones**²¹ para supuestos muy concretos:

(21) Arts. 75.Uno.2.º, 75.Uno.5.º, 75.Uno.7.º, 75.Uno.8.º y 75.Dos LIVA.

- Operaciones de carácter **sucesivo o continuado** como los arrendamientos y los suministros: se devengan cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, independientemente de que se cobre o no.

En el caso de operaciones de tracto sucesivo o continuado, el segundo párrafo del art. 75.Uno.7.º LIVA especifica lo siguiente:

"[...] cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al año natural, el devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha".

Ejemplo

La empresa Alquilo, S. A. decide alquilar un vehículo para su agente comercial. El contrato se firma el 1 de enero del año X. Alquilo, S. A. va pagando las cuotas mensuales, exigibles el día 5 del mes siguiente. Alquilo, S. A. ejercita la opción de compra en fecha 3 de febrero del año X+1. ¿Cuándo se devenga el IVA en estas operaciones?

La prestación de servicios de arrendamiento es una operación de tracto sucesivo y, por tanto, según el art. 75.1.7º LIVA, el impuesto se repercutirá cuando sea exigible cada pago mensual, en este caso el día 5 de cada mes.

Una vez se ejercite la opción de compra, esta operación supondrá una entrega de bienes y, de acuerdo con el art. 75.1 LIVA, el impuesto se devengará cuando el bien se ponga en posesión del comprador.

- Supuestos de **autoconsumo**: se sitúa el devengo en el momento en que se efectúan las operaciones gravadas.
- Operaciones sujetas a gravamen que originan **pagos anticipados** anteriores a la realización del hecho imponible: aquí el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente.
- En las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el **sujeto pasivo del impuesto** por inversión del sujeto pasivo y se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.
- Cuando las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro constituyan **suministros** y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del impuesto se producirá el último día de cada mes. En las restantes

entregas de bienes intracomunitarias, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, o bien, la fecha de expedición de la factura si esta fuera anterior.

Ejemplo

El señor Martín es cliente de la asesoría fiscal ASUMA, S. L., que le confecciona su declaración de IRPF. Este año, la asesoría ha confeccionado la declaración de este impuesto correspondiente al ejercicio del año X el último día de la campaña de renta. El 30 de junio del año X+1, el señor Martín abona la mitad de los honorarios de la asesoría fiscal. El 15 de julio del año X+1, este sujeto recibe la factura de la asesoría, abonando la cantidad correspondiente de pago el 15 de septiembre del año X+1.

De acuerdo con lo que prevé el art. 75.1.2 LIVA, el devengo del impuesto en las prestaciones de servicios, como regla general, se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

La DGT entiende que, en el supuesto de procuradores y abogados, el IVA se devenga en el momento en que se concluye la realización de cada uno de los servicios prestados sujetos a gravamen. No obstante, si el cliente efectúa pagos anteriores a la realización de estos servicios, el devengo del impuesto se anticipa por los importes efectivamente percibidos, de manera que la simple emisión de la minuta de honorarios no determina el momento del devengo del impuesto (consultas de la DGT de 30 de junio de 1996 y de 30 de julio de 1998).

En consecuencia, en el caso planteado, el devengo del IVA por los servicios profesionales prestados por la asesoría fiscal ASUMA, S. L. al señor Martín se produce el 30 de junio del año X+1, fecha en que se efectúan o prestan los mencionados servicios (art. 75.1.2 LIVA), con independencia de la fecha de emisión de la factura por parte de la asesoría fiscal (15 de julio del año X+1) y de la fecha de los pagos efectuados por el señor Martín (30 de junio y 15 de septiembre del año X+1).

2.3. Elementos comunes en las operaciones interiores

2.3.1. Sujetos que realizan las operaciones gravadas

A efectos del IVA, las operaciones interiores gravadas (entregas de bienes y prestaciones de servicios) corresponden a **empresarios o profesionales**, que la ley define como las personas o entidades que practican actividades que impliquen la **ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos** o de uno de estos.

Es necesario que el desarrollo de las actividades trascienda el ámbito de sus necesidades o de las de su medio social personal o familiar, de manera que en el ejercicio el empresario o profesional tenga la finalidad última de intervenir en la **producción o la distribución de bienes y servicios**²².

En el ámbito subjetivo del IVA²³ se incluyen no sólo las personas físicas y las sociedades mercantiles, sino también las entidades con personalidad jurídica que no tienen la condición de sociedades mercantiles (fundaciones, asociacio-

Ordenación por cuenta propia

Ordenación por cuenta propia significa que el empresario o el profesional tiene la disponibilidad económica de los factores de producción que (además de su propio trabajo, es decir, de la actividad de ordenación) son necesarios para el ejercicio de esas actividades.

⁽²²⁾ Art. 5.Dos LIVA.

⁽²³⁾ Art. 84.Tres LIVA.

nes, cooperativas, sociedades civiles, entidades públicas) y entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (herencias yacentes, comunidades de bienes).

A partir de 2001, se añade que tendrán la condición de empresarios o profesionales quienes realicen la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las citadas actividades.

A nivel ejemplificativo, la LIVA enumera las siguientes actividades empresariales o profesionales: actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, forestales, ganadera, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Además de los que ejercen estas actividades, a efectos del IVA **siempre se consideran empresarios o profesionales** los sujetos²⁴ que se mencionan a continuación:

- a) Las **sociedades mercantiles**, salvo prueba en contrario.
- b) Los que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, se incluye en este apartado a los **arrendadores de bienes**.
- c) Los que **urbanizan** terrenos o promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para dedicarlas, en cualquier caso, a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Ejemplo

José es funcionario de Hacienda y adquiere un terreno en Ávila. Posteriormente, construye en esta parcela una casa y una vez finalizada la construcción vende la casa a María. ¿Se produce en este supuesto algún hecho imponible del IVA?

El art. 5.Uno.d) LIVA dispone que a los efectos del IVA se consideran empresarios los sujetos que realicen la construcción de edificaciones destinadas en todos los casos a su venta. Dado que en José concurre el elemento intencional de transmitir onerosamente la casa que construye, aunque materialmente su situación laboral de funcionario deba considerarse un trabajo por cuenta ajena, el hecho de que se proceda a la venta de la edificación atribuye a los efectos del impuesto la condición de empresario a este sujeto. Por lo tanto, José debe cumplir con las obligaciones del IVA en las diferentes fases del inmueble, esto es, tanto en la adquisición del terreno, la construcción de la casa y la posterior venta de la misma. Ello implica que las cuotas de IVA soportado por José en la adquisición del terreno y en la construcción de la casa serán deducibles, puesto que este sujeto debe repercutir a María la cuota correspondiente de IVA cuando realiza la transmisión onerosa de la casa a esta última.

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

STJCE de 21 de marzo de 2000

Esta disposición recoge la doctrina de la STJCE del 21 de marzo de 2000, relativa a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades.

(24) Art. 5.Uno LIVA.

Sociedades mercantiles

En la STJCE de 14 de noviembre de 2000, por ejemplo, se interpreta que las sociedades *holding* cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas no actúan como empresarios o profesionales.

Ejemplo

La señora 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.

El vendedor francés, aunque no sea un empresario o profesional, a efectos del IVA sí que tiene esa consideración, en virtud de un precepto de la ley del IVA francés similar al art. 5.Uno.e) LIVA. Por este motivo, la operación se considera en Francia para el vendedor francés una entrega de bienes que, al igual que pasa con el IVA español, se considera sujeta pero exenta, según el art. 25.2 LIVA y precepto similar de la ley francesa.

En determinados supuestos²⁵, además, se consideran que los **entes públicos** pueden actuar como empresarios o profesionales. Las **entregas de parcelas o terrenos** realizados por dichos sujetos se llevan a cabo en el seno de una actividad empresarial cuando dichos inmuebles estén afectados a actividades económicas desarrolladas por la entidad pública, o cuando hayan sido urbanizados por la misma o, en fin, cuando la realización de la entrega determine el desarrollo de una actividad empresarial.

(25) Entre otras, RDGT de 18 de febrero de 2001.

2.3.2. Cómo hay que realizar las operaciones gravadas

Las operaciones gravadas deben realizarse de acuerdo con las siguientes **notas**²⁶:

(26) Art. 4 LIVA.

a) **A título oneroso**, lo cual significa que quienes realicen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios deben hacerlo sin excluir a cambio la percepción onerosa, en **contraprestación** de esas operaciones, aunque se pueden hacer en casos concretos de manera gratuita.

Percepción onerosa

La jurisprudencia del TJCE viene exigiendo que, además de existir una contraprestación, la operación tenga una base contractual.

Constituyen supuestos de **operaciones gratuitas gravadas** los siguientes:

- El autoconsumo de bienes y servicios.
- La desafectación de bienes afectos a actividades empresariales o profesionales.
- El cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

b) **De manera habitual**, como requisito internacional que afecta a quien pretenda realizar las operaciones gravadas, y no necesariamente las actividades llevadas a cabo en el ejercicio efectivo de las operaciones. Con todo, este carácter habitual no se exige en algunos de los sujetos a quienes se atribuye legalmente la condición de empresario o profesional, por ejemplo, quienes ocasionalmente urbanizan terrenos.

c) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios han de hacerse **en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional**, lo cual supone sujeta al impuesto no sólo las operaciones que se refieren a los bienes y los servicios que integran el objeto de su tráfico mercantil o profesional, sino también

a todos aquellos que están destinados a su patrimonio empresarial o profesional, por ejemplo, la venta de una furgoneta de una empresa constructora a otra empresa constructora.

Ejemplo

La empresa de servicios de limpieza LIMPIAMOPA, S. A., vende a un particular una maquinaria de tratamiento de residuos que forma parte de su activo fijo material.

Se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, tal y como se desprende del art. 4.Uno LIVA ("entregas de bienes [...] realizadas [...] por empresarios [...] en el desarrollo de su actividad empresarial") y del art. 4.Dos.b) LIVA ("se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial [...] las transmisiones [...] de cualesquiera de los bienes [...] que integren el patrimonio empresarial").

Ejemplo

El señor Gómez es un abogado que, en el ejercicio de su actividad profesional, se compró en una tienda de informática un ordenador que tiene afectado a su actividad económica. Pasado un tiempo, decide vender el ordenador a un tercero. Igualmente, se compró una motocicleta a un concesionario para su uso particular, que, también después de un tiempo, vende a un tercero.

Tanto la compra como la venta del ordenador son operaciones sujetas al IVA. Hay que tener presente, por lo que respecta a la venta, que estamos delante de la transmisión de un bien afectado al patrimonio profesional del abogado que se lleva a cabo en el ejercicio de su actividad económica. A este respecto, el art. 4.2.b LIVA establece que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas de determinen la sujeción al impuesto.

En relación con la compra de la motocicleta, es una operación sujeta al IVA, y por la misma el señor Gómez pagará el tributo como consumidor final, dado que se trata de una adquisición para uso particular. Además, el señor Gómez no se podrá deducir el impuesto soportado, porque no es un bien afectado a la actividad económica (art. 95.1 LIVA). Por lo que se refiere a la venta de la motocicleta, no se trata de la transmisión de un bien afectado al patrimonio profesional del abogado que se lleve a cabo en el ejercicio de su actividad económica, por lo que no es una operación sujeta a IVA. Esta venta tributará por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), en la modalidad de bienes inmuebles, y el contribuyente será el adquirente.

d) Es indiferente el carácter **lícito o ilícito** del acto o negocio gravado. Las únicas operaciones que no quedan sujetas al IVA, en palabras del TJCE, son las operaciones con mercancías que no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico.

2.3.3. Delimitación entre el IVA y otros impuestos

Antes de dejar el hecho imponible correspondiente a las operaciones interiores (entrega de bienes y prestación de servicios), resulta oportuno referirse, aunque sea brevemente, a la posición de este hecho imponible en el conjunto del sistema impositivo español.

Mercancías ilícitas

Por ejemplo, drogas o moneda falsa. Sí queda sujeta al IVA, por ejemplo, la transmisión de perfumes falsificados, por el hecho de que su comercialización está prohibida únicamente porque supone una infracción de los derechos de propiedad industrial (STJCE de 28 de mayo de 1998).

⁽²⁷⁾ Art. 8.Dos.2.º LIVA.

Pues bien, la sujeción al IVA es **compatible** con los otros impuestos y conceptos impositivos²⁷ que en el ordenamiento español gravan las adquisiciones de bienes y servicios y, más concretamente, con las figuras impositivas **operaciones societarias y actos jurídicos documentados**, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Con todo, es incompatible (no se pueden pagar ambos impuestos aunque los dos gravan las mismas situaciones) con el **impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas**, eso sí, siempre que se cumplan los requisitos²⁸ que establecen sus normas reguladoras respectivas para la sujeción a las figuras impositivas correspondientes. Además, se establecen las condiciones necesarias para evitar que la citada incompatibilidad deje sin someter a gravamen a las operaciones aludidas en ambos impuestos.

(28) Arts. 4.Cuatro LIVA y 7.5 TRLITPAJD.

Determinadas operaciones sujetas a IVA pero exentas de este impuesto, están sujetas al **impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas**. Entre estas operaciones están las entregas y los arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA, como también la constitución y la transmisión de derechos reales de disfrute de estos bienes, salvo en el caso de que el sujeto pasivo renuncie a la exención (segundo párrafo del art. 4.Cuatro LIVA y art. 7.5 TRLITPAJD). También tributan exclusivamente por transmisiones patrimoniales onerosas las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión no sujeta a IVA de la totalidad de un patrimonio empresarial (art. 7.5 TRLITPAJD).

Por otro lado, no hay que olvidar que la sujeción al IVA es compatible con la sujeción a los denominados **impuestos especiales**.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. El IVA es un impuesto...
 - a) objetivo, instantáneo y personal.
 - b) indirecto, objetivo y periódico.
 - c) real, indirecto y de carácter plurifásico.

2. El IVA se aplica en...
 - a) el territorio español.
 - b) la Península y las Baleares.
 - c) la Península y Ceuta y Melilla.

3. Las entregas, los arrendamientos, la constitución y la transmisión de derechos reales de disfrute, referidos a bienes inmuebles...
 - a) se sujetan al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas cuando están exentos de IVA.
 - b) se sujetan al IVA cuando están exentos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.
 - c) se sujetan siempre al IVA.

4. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios...
 - a) se someten en todo caso al IVA.
 - b) se someten al IVA si constituyen una actividad empresarial o profesional.
 - c) se someten al IVA únicamente si tienen carácter oneroso y se hacen de manera habitual.

5. Los servicios profesionales de abogacía, a efectos del IVA, se consideran prestados...
 - a) en el lugar donde esté la sede de la actividad económica de quien los preste.
 - b) en el lugar donde tenga fijado el domicilio el sujeto pasivo.
 - c) en el lugar donde esté la sede del destinatario de los servicios, a no ser que esté domiciliado en un país de la Unión Europea y no sea un sujeto pasivo del impuesto.

6. A los efectos del IVA, se consideran en todo caso empresarios o profesionales...
 - a) los arrendadores de bienes.
 - b) las sociedades mercantiles.
 - c) Las dos respuestas anteriores son ciertas.

7. El autoconsumo de bienes...
 - a) es una operación no sujeta al IVA.
 - b) es una operación exenta del IVA.
 - c) es una operación asimilada a las entregas de bienes en el IVA.

8. No está sujeta al IVA...
 - a) la transmisión de un patrimonio empresarial como consecuencia de una operación de concentración empresarial.
 - b) la entrega gratuita efectuada por un empresario de bienes afectados a su actividad.
 - c) la prestación gratuita de un servicio efectuada por un profesional a un particular.

9. ¿Cuál de las siguientes operaciones se localiza en el territorio de aplicación del IVA español?
 - a) Un empresario establecido en Francia envía una maquinaria a Teruel para que se repare, y una vez realizada la reparación la maquinaria vuelve al país de origen.
 - b) Un arquitecto establecido en Francia hace un plano de una nave industrial que se debe construir en Teruel.
 - c) Un empresario establecido en Italia encarga una promoción publicitaria, que se desarrollará en Alemania, a una empresa de publicidad establecida en Teruel.

10. Los servicios prestados por una sociedad cooperativa a sus socios cooperativistas...

- a) son operaciones que están sujetas a IVA.
- b) son operaciones que no están sujetas a IVA.
- c) son operaciones sujetas a IVA y exentas.

11. En la constitución de una sociedad mercantil uno de los socios es un particular y el otro es un empresario. Cada uno de ellos aporta un solar, estando el del empresario afectado a su patrimonio empresarial. En este caso...

- a) la aportación de ambos solares está sujeta a IVA.
- b) la aportación del solar del empresario está sujeta a IVA, no así la del particular.
- c) la aportación del solar del empresario está sujeta a IVA, independientemente que pertenezca a su patrimonio personal o a su patrimonio empresarial.

12. La empresa VIA, S. A., decide alquilar diversos vehículos para sus empleados. Tres de estos vehículos se alquilarán para los directivos. En el contrato de alquiler se establece que las cuotas serán pagaderas y exigibles el día 3 del mes siguiente. A los efectos del IVA,...

- a) estamos ante una prestación de servicios.
- b) no se trata de una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial.
- c) estamos ante una entrega de bienes.

13. El señor Pérez traspasa su negocio de estética y transmite el local y todo el mobiliario al señor García. A los efectos del IVA,...

- a) la transmisión del local es una entrega de un inmueble sujeta a IVA y la transmisión del mobiliario también queda sujeta a IVA.
- b) se trata de una transmisión de un negocio no sujeta a IVA, independientemente que el adquirente realice una actividad económica o no.
- c) se trata de una transmisión de un negocio no sujeta a IVA, condicionada a que el adquirente continúe realizando una actividad profesional o empresarial.

14. La sociedad Cementia, S. A. hace un pedido de 100 kg de cemento el 2 de febrero. Se establece un pago anticipado del 50% que deberá hacerse efectivo el 5 de marzo. La entrega del cemento tiene lugar el 6 de junio. Cementia, S. A. realiza el pago anticipado el 10 de marzo, haciéndose efectivo el resto del importe el 9 de junio. En este supuesto, el IVA se devenga...

- a) el 2 de febrero y el 5 de marzo.
- b) el 5 de marzo y el 9 de junio.
- c) el 10 de marzo y el 6 de junio.

15. Lorenzo, un empresario de la construcción, vende un almacén de su empresa a su hijo David y cede a su hijo Carlos otro almacén en arrendamiento. A los efectos del IVA,...

- a) la venta del almacén a David y el arrendamiento del almacén a Carlos están sujetos.
- b) la venta del almacén a David no está sujeta, pero el arrendamiento del almacén a Carlos sí que lo está.
- c) la venta del almacén a David y el arrendamiento del almacén a Carlos no están sujetas.

16. Un empresario portugués contrata los servicios de un grupo musical andorrano para realizar un concierto en Zamora. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación está sujeta al IVA portugués.
- b) esta operación está sujeta al IVA español.
- c) esta operación no está sujeta al IVA porque la operación se localiza en Andorra.

17. Una empresa precisa un local para almacenar materias primas y encarga a un comisionista, que actúa en nombre propio, que le consiga un inmueble de esta clase en arrendamiento. A los efectos del IVA,...

- a) se produce una prestación de un servicio de arrendamiento de la propietaria del local al comisionista y una segunda prestación de servicios de arrendamiento del comisionista a la empresa arrendataria.
- b) se produce una entrega de bienes de la propietaria del local al comisionista y una prestación de servicios de mediación del comisionista a la empresa arrendataria.

c) se produce una prestación de un servicio de arrendamiento de la propietaria del local al comisionista y una segunda prestación de servicios de mediación del comisionista a la empresa arrendataria.

18. Los bienes de un empresario son embargados por impago de deudas y adjudicados en subasta. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación no está sujeta a IVA.
- b) esta operación está sujeta a IVA.
- c) esta operación está sujeta a IVA sólo en determinados casos.

19. Una empresa pública factura el consumo de agua a un abogado. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación está sujeta a IVA.
- b) esta operación no está sujeta a IVA por haberse realizado por un ente público.
- c) esta operación no está sujeta por no tratarse de un bien corporal.

20. Un empresario que se dedica a la venta de recambios de automóvil transmite la totalidad de su patrimonio a otro empresario y el adquirente afecta los bienes adquiridos a una actividad empresarial distinta. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación está sujeta.
- b) esta operación está sujeta si el patrimonio transmitido supera una determinada cantidad.
- c) esta operación no está sujeta a IVA.

21. Una empresa encarga a un profesional informático la elaboración de un programa de contabilidad ajustado a sus necesidades. A los efectos de IVA,...

- a) esta operación no está sujeta a IVA.
- b) esta operación está sujeta a IVA en concepto de entrega de bienes.
- c) esta operación está sujeta a IVA en concepto de prestación de servicios.

22. Dos empresarios realizan una permuta, que tiene por objeto la transmisión de un terreno a cambio de tres pisos que se construirán en él y que se entregarán dos años más tarde. A los efectos del IVA,...

- a) el empresario que entrega los pisos devengará IVA cuando efectúe la puesta a disposición efectiva de los mismos al otro empresario.
- b) el empresario que entrega el terreno devengará IVA cuando el otro empresario ponga los pisos a su disposición.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

23. Una Asociación de aficionados al jazz de Vigo no percibe cuotas de sus miembros y se financia a través de la organización de conciertos musicales. A los efectos del IVA,...

- a) esta asociación tiene la consideración de empresario o profesional pero no está sujeta al impuesto.
- b) esta asociación tiene la consideración de empresario o profesional y está sujeta al impuesto.
- c) esta asociación no tiene la consideración de empresario o profesional y no está sujeta al impuesto.

24. Una empresa de Madrid realiza el servicio de *catering* en un avión privado de pasajeros que conecta las ciudades de Madrid y Londres iniciando su ruta desde la capital española. A los efectos de IVA,...

- a) la empresa de Madrid realiza una prestación de un servicio sujeto al impuesto español.
- b) la empresa de Madrid realiza la prestación de un servicio sujeto al impuesto británico.
- c) la empresa de Madrid realiza la prestación de un servicio sujeto en parte al impuesto español y en parte al impuesto británico.

25. Un odontólogo residente en Valencia regala material de su despacho a una organización no gubernamental (ONG) de Madrid para un proyecto de ayuda sanitaria en un país extranjero. A los efectos del IVA,...

- a) este profesional está realizando un autoconsumo no sujeto al impuesto.
- b) este profesional está realizando una exportación exenta.
- c) este profesional debe autorrepercutirse una cuota del impuesto.

Casos prácticos

26. Determinad la sujeción al IVA de las operaciones que se indican a continuación y la calificación procedente de entrega de bienes o prestación de servicios que corresponda.

a) El señor Martínez, trabajador de la empresa Pinturas Industriales, S. A., se dedica, durante un fin de semana, a pintar el apartamento de un amigo que está a punto de casarse, de manera gratuita y empleando el material de la empresa Pinturas Industriales, S. A.

b) La empresa Producciones Metálicas, S. A., se encuentra en proceso de informatización de sus actividades comerciales. Con este propósito, compra en unos grandes almacenes un paquete de programas estándar para el procesamiento de textos, hojas de cálculo y bases de datos. También compra a una empresa de software, Innovación Tecnológica, S. A., un programa de contabilidad hecho a medida de las características propias de su actividad empresarial.

c) La empresa Casamaca, S. A., se dedica a la construcción. Comienza la construcción de unas viviendas, pero antes de acabar, por motivos de falta de liquidez, se ve obligada a vender la obra a otra empresa promotora, la empresa Palacio de Oro, S. A. Esta empresa promotora acaba la construcción de las viviendas y a su vez las vende a otra inmobiliaria, La Casa Segura, S. A., la cual, por su parte, las vende a diversos particulares y empresas.

d) El señor Pérez participa en el capital de la sociedad El Roble, S. A. A raíz de la disolución de esa empresa, se adjudican al señor Pérez 18.030,36 euros y material de oficina valorado en 6.010,12 euros.

e) La empresa Aplicaciones Informáticas, S. A., compra unos ordenadores mediante un contrato de *leasing* y satisface 14 cuotas mensuales. Asimismo, ejerce la opción de compra, después del pago de la última cuota.

f) La empresa Ter Asociados, S. L., se dedica a la prestación de servicios de limpieza a grandes superficies. Con motivo de la renovación del material empleado por la empresa, decide vender a un particular, el señor Mateu, un aspirador industrial, que formaba parte de su activo fijo material.

g) El señor Ramírez es propietario de dos pisos en Madrid. Uno de ellos lo utiliza como vivienda habitual y el otro lo tiene alquilado a unos estudiantes de Derecho que le pagan las cuotas mensuales correspondientes. Además, tiene un local en la misma ciudad, que también tiene arrendado, a unos mecánicos que han instalado un taller de reparación de automóviles en él.

27. Determinad en qué momento se produce el devengo del impuesto sobre el valor añadido en las siguientes operaciones:

a) Una pareja de prometidos compra una lavadora en unos grandes almacenes por un importe de 540,91 euros el 15 de mayo. Se acuerda que el producto será entregado el 15 de julio y que el pago se hará en los siguientes plazos: una tercera parte (180,30 euros) el día 1 de junio; una segunda parte (180,30 euros) el 1 de julio; y el resto (180,30 euros) el 1 de agosto.

b) El señor Campos se dedica a la cría de ganado bovino. El 30 de octubre la empresa Matacuques, S. A., le desinfecta el establo. Por este servicio le envía una factura con fecha de 15 de noviembre, por un importe de 1.803,04 euros. El señor Campos le paga el día 5 de diciembre.

c) El 30 de abril, la empresa Buen Asiento, S. A. vende al señor Picapleitos unas sillas para su despacho de abogados, por un importe de 480,81 euros. El señor Picapleitos se lleva las sillas el mismo día 30 de abril y la empresa Buen Asiento, S. A. le envía la factura el 15 de mayo siguiente. Finalmente, el señor Picapleitos paga la factura el día 30 del mismo mes.

28. Una promotora inmobiliaria que se dedica a construir y vender inmuebles construye un edificio destinado a viviendas, con el objetivo de venderlas en el mercado. Sin embargo, esta empresa no consigue vender las viviendas y finalmente decide mantener la propiedad del inmueble y proceder al alquiler de las viviendas a otras empresas. ¿Qué hechos impositivos del IVA se producen en este supuesto y cuándo se devengan?

29. Una empresa que se dedica a la venta mayorista de refrescos entrega una partida de bebidas a unos comerciantes minoristas por un precio determinado, y a esta entrega se acompaña la entrega gratuita de unas gorras con publicidad de una determinada marca de refrescos, con el fin de que sean regaladas a los clientes de los minoristas que compran los refrescos. Además, esta empresa mayorista compra un vehículo que posteriormente regala a un intermediario independiente que ha captado clientes para dicha empresa. ¿Qué hechos impositivos del IVA se producen en este supuesto y cuáles de ellos están no sujetos al impuesto?

30. Un abogado residente en Huesca asesora legalmente a una empresa italiana y se desplaza a Italia durante tres días, alojándose en un hotel y comiendo en algunos restaurantes. ¿La operación de asesoramiento se localiza en territorio de aplicación del IVA español? ¿los servicios prestados por el hotel y los restaurantes italianos devengan IVA español?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. a

4. b

5. c

6. a

7. c

8. a

9. b

10. a

11. b

12. a

13. c

14. c

15. a

16. b

17. a

18. b

19. a

20. c

21. c

22. c

23. b

24. a

25. a

26. a) El señor Martínez, trabajador de la empresa Pinturas Industriales, S. A. hace una operación no sujeta a IVA, ya que aunque utiliza material de la empresa Pinturas Industriales, S. A., trabaja a título personal y no en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por consiguiente, el señor Martínez no debe repercutir ningún IVA a su amigo.

Con todo, el señor Martínez emplea materiales de la empresa Pinturas Industriales, S. A. para una actividad ajena a la propia de la empresa, lo cual constituye un supuesto de autoconsumo de servicios que está sujeta a IVA (art. 12.2.º LIVA). Por tanto, la empresa Pinturas Industriales, S. A. debería devengar el IVA correspondiente por esta operación de autoconsumo.

b) Los programas de ordenador adquiridos por la empresa Producciones Metálicas, S. A. en unos grandes almacenes constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, ya que así lo prevé el número 7.º del artículo 8.Dos LIVA respecto al "suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo".

Evidentemente, los programas de ordenador estándar de procesadores de textos, hojas de cálculo y bases de datos cumplen el requisito indicado en el mismo precepto si se han "pro-

ducido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final".

No pasa lo mismo con el programa adquirido por Producciones Metálicas, S. A. en Innovación Tecnológica, S. A. En este caso, se trata de una prestación de servicios sujeta al IVA por aplicación del número 16.º del artículo 11.Dos de la LIVA, que lo establece así para "el suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte". El programa de contabilidad hecho a medida ha sido, en este sentido, "producido previo encargo del cliente".

c) La entrega de las edificaciones que hace Casamaca, S. A. a Palacio de Oro, S. A. está sujeta a IVA y no está exenta de él; pero como la construcción no estaba acabada, no se considera primera entrega. En cambio, la transmisión de Palacio de Oro, S. A. a la empresa La Casa Segura, S. A. sí que tiene la condición de primera entrega, según el apartado 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA, y está sujeta a IVA y no está exenta de él, como sucedía en el caso anterior.

Para acabar, la transmisión que hace la empresa La Casa Segura, S. A. tanto a particulares como a otras empresas, tiene la condición de segunda entrega y, por tanto, está exenta de él, en virtud de lo que se expone en el mencionado número 22 del artículo 20.Uno de la LIVA. No obstante, esta exención puede ser objeto de renuncia si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.Dos de la LIVA.

d) La adjudicación del material de oficina, valorado en 6.010,12 euros, al señor Pérez constituye una entrega de bienes sujeta a IVA, ya que el artículo 4 de la LIVA determina esta sujeción de la transmisión de los elementos del patrimonio empresarial a los socios en los casos de cese en el ejercicio de las actividades económicas. Concretamente, el número 2.º del artículo 8.Dos de la LIVA considera entrega de bienes sujeta al impuesto las adjudicaciones de elementos del patrimonio empresarial "en caso de liquidación o disolución total o parcial" de las sociedades. Por consiguiente, la empresa El Roble, S. A. ha de repercutir al señor Pérez el IVA correspondiente.

e) En virtud de lo que prevé el número 2.º del artículo 11.Dos de la LIVA, los arrendamientos de bienes con opción de compra se consideran prestaciones de servicios sujetas al IVA. Por otro lado, la transmisión del bien como consecuencia del ejercicio de la opción de compra del contrato de *leasing* determina una entrega de bienes sujeta asimismo al impuesto, según el apartado 5.º del artículo 8 de la LIVA. Por tanto, la empresa de *leasing* ha de repercutir la cuota de IVA correspondiente en ambos casos a la empresa Aplicaciones Informáticas, S. A.

f) La venta del aspirador industrial por parte de la empresa Ter Asociados, S. L. al señor Mateu constituye una entrega de bienes sujeta al IVA, en aplicación de lo que dispone la letra b del artículo 4.Dos de la LIVA, que establece que se considerarán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial sujeta al impuesto "las transmisiones [...] a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial". Por eso, la empresa Ter Asociados, S. L. ha de repercutir el IVA correspondiente al señor Mateu por la venta del aspirador industrial.

g) El señor Ramírez, en aplicación de lo que prevé la letra c del artículo 5.Uno de la LIVA, es un empresario o profesional, a efectos de este impuesto, porque es un arrendador de bienes.

Por tanto, la actividad de arrendamiento de bienes realizada por el señor Ramírez es, según el número 2.º del artículo 11.Dos de la LIVA, una prestación de servicios sujeta al IVA. Ahora bien, la letra b del número 23.º del artículo 20.Uno de la LIVA incluye entre las prestaciones de servicios exentas del impuesto las correspondientes a arrendamientos de viviendas.

Es decir, el señor Ramírez ha de repercutir el IVA solamente a los mecánicos a los que ha arrendado el local para instalar el taller de reparación de automóviles, y no ha de hacerlo a los estudiantes de Derecho a los que ha alquilado el piso, ya que esta última es una actividad sujeta pero exenta.

27. a) En las entregas de bienes, la regla general es que el devengo se produce cuando tiene lugar la puesta a disposición del adquirente (art. 75.Uno LIVA). Ahora bien, en los casos de pagos anticipados anteriores al acontecimiento del hecho imponible, el artículo 75.Dos de la LIVA prevé que el impuesto se devengará en el momento del cobro parcial del precio por los importes cobrados efectivamente.

Por consiguiente, el 1 de junio se devenga el IVA sobre 180,30 euros; el 1 de julio se devenga el IVA sobre 180,30 euros más, y el 15 de julio se devenga el IVA sobre los 180,30 euros restantes, ya que es el momento en que se pone a disposición del adquirente.

b) En cuanto al devengo de las prestaciones de servicios, se tiene en cuenta, según el artículo 75.Dos de la LIVA, el momento en que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Por tanto, el devengo en este supuesto se produce el día 30 de octubre; por ello, y a efectos del devengo, son irrelevantes la fecha de emisión de la factura y la de su pago.

c) En este supuesto, el devengo del IVA se produce el día 30 de abril, según lo que dispone el párrafo 1.º del artículo 75.Uno de la LIVA, ya que en las entregas de bienes se devenga el impuesto cuando tiene lugar su puesta a disposición del adquirente.

Esta fecha tiene importancia a la hora de determinar el tipo aplicable (art. 90.Dos LIVA), el nacimiento del derecho a deducir (art. 98.Uno LIVA) y la inclusión en la declaración-liquidación (art. 164.Uno.6. LIVA). Por consiguiente, las fechas de remisión de la factura o de su pago no determinan el momento del devengo, aunque sí influyen en la efectividad del derecho a la deducción.

28. De acuerdo con el art. 9.1.º d) LIVA, se produciría en primer lugar un autoconsumo de bienes, como operación asimilada a una entrega de bienes. Ello es así porque la promotora ha construido un bien inmueble (un edificio de viviendas) en el ejercicio de su actividad empresarial pero luego ha afectado este bien en su contabilidad como bien de inversión, excluyéndolo del tráfico mercantil propio de la promotora, esto es, no procediendo a su venta. En consecuencia, la promotora debería autorrepercutirse la cuota correspondiente de IVA por este hecho imponible.

Hay que tener en cuenta que este autoconsumo no se devengaría, tal como dispone el segundo párrafo del precepto mencionado, si a la promotora se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza. En nuestro supuesto deberemos concluir que la promotora realiza un autoconsumo, puesto que las viviendas son destinadas a alquiler, esto es, a una operación exenta del impuesto que no atribuye el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas (art. 20.Uno.23.º b) LIVA).

Según el art. 9.1.º d) LIVA, la promotora realizará un autoconsumo si las oficinas afectadas se destinan a una finalidad que, en virtud de los arts. 95 y 96 LIVA, limitan o excluyen el derecho a deducir, se utilizan en operaciones que no originan el derecho a la deducción (por ejemplo, el alquiler de viviendas, que es nuestro caso), se utilizan exclusivamente en operaciones que sí originan este derecho a la deducción siendo aplicable la regla de prorrata general, o se realiza una entrega exenta del impuesto que no origina el derecho a deducir.

En este supuesto de autoconsumo, la operación se devenga el 31 de diciembre del año en que se produce la afectación como bien de inversión del edificio de viviendas, tal como indica el art. 75.Uno.5.º b) LIVA.

Por otro lado, el posterior arrendamiento de las viviendas se califica como una prestación de servicios sujeta a IVA en el art. 11.Dos.2.º LIVA, aunque como ya ha sido señalado esta operación está exenta del impuesto (art. 20.Uno.23.º.b) LIVA). El devengo de esta operación se produce en el momento en que resulta exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, lo que en la práctica suele coincidir con el momento en que se cobra la mensualidad del arrendamiento (art. 75.Uno.7.º LIVA).

29. La entrega de la partida de refrescos a los comerciantes minoristas a cambio de un precio constituye una entrega de bienes en el IVA (art. 8 LIVA) que no goza de ningún supuesto de no sujeción.

Por el contrario, la entrega gratuita de gorras con publicidad de una marca de refrescos se califica como operación asimilada a la entrega de bienes en concepto de autoconsumo, por suponer la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integran el patrimonio de la empresa mayorista (art. 9.1.º b) LIVA). Ahora bien, este autoconsumo no está sujeto al IVA, por tratarse de una entrega de un bien sin contraprestación de impresos u objetos (en nuestro caso, las gorras) de carácter publicitario (art. 7.4.º LIVA). En este caso, es irrelevante el coste de las gorras publicitarias que se entregan a cada minorista durante un año natural (que el mencionado precepto limita a 90,15 euros), puesto que se trata de gorras publicitarias que la empresa mayorista entrega a otros sujetos pasivos (comerciantes minoristas) para su redistribución gratuita entre los clientes que compran los refrescos.

Por último, la entrega gratuita del vehículo por la empresa mayorista al intermediario independiente también constituye un autoconsumo asimilado a una entrega de bienes (art. 9.1.º b) LIVA). Esta operación no goza del supuesto de no sujeción establecido en el art. 7.7.º LIVA, puesto que la empresa mayorista puede deducirse la cuota de IVA soportada con la adquisición del vehículo. Ello es así porque el vehículo es un bien destinado exclusivamente a ser

objeto de entrega a título oneroso, en este caso comprado por la empresa mayorista, que posteriormente se destina por ésta a una atención a terceras personas (art. 96.Uno.5.º b) LIVA).

30. Los servicios profesionales, entre los cuales se encuentran los de asesoramiento jurídico, se entienden realizados en el país donde esté establecido el destinatario de los servicios siempre que éste sea empresario o profesional, según la regla general de localización de servicios del art. 69 LIVA. Por tanto, los servicios prestados por el abogado residente en Huesca a una empresa italiana se entenderán localizados en Italia y no estarán sujetos al IVA español: el abogado deberá facturar a la empresa italiana sin IVA y será esta última la que efectúe la autoliquidación del impuesto italiano en su país.

Por lo que respecta a la prestación de los servicios de hostelería y restauración, hay que tener en cuenta que existen reglas especiales de localización territorial en el IVA. En concreto, el art. 70.Uno.1.º h) LIVA incluye una regla según la cual se entenderán prestados en el territorio de aplicación del IVA español los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en este territorio, entre los cuales se hallan los servicios de alojamientos de hostelería, acampamento y balneario, y el art. 70.Uno.5.º b) LIVA establece que únicamente se entenderán prestados en territorio de aplicación del IVA español los servicios de restaurante cuando se presten materialmente en este territorio. Por tanto, el abogado deberá soportar por los servicios de hotel y restaurante el IVA italiano.

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con las operaciones interiores del IVA (entrega de bienes y prestación de servicios).

Almudí Cid, J. M. (2006). "La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario: propuestas de reforma del artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido". En: Autores varios. *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Almudí Cid, J. M. (2009). "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos". *Crónica Tributaria* (núm. 132).

Alonso Murillo, F. (2011). "Tributación en el IVA de las cesiones onerosas de contratos de reaseguro de vida (STJUE, de 22 de octubre de 2009, Asunto C-242/08)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 321).

Álvarez Prieto, L. (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido, su repercusión en las iglesias y en las entidades no lucrativas: concepto, distinción de obligaciones, reciente modificación". *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado* (núm. 13).

Anibarro Pérez, S. (2010). "El régimen jurídico de las subastas públicas de derechos a contaminar en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Crónica Tributaria* (núm. 137).

Aparicio Pérez, J. (2006). "El IVA en el sector de la construcción: el problema del devengo del impuesto en la ejecución de obra pública". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 86).

Arrazola Arrien, F. (2011). "Rehabilitación: tratamiento fiscal". *Forum Fiscal de Álava* (mes 2).

Báez Moreno, A. (2008). "El principio de neutralidad y el IVA como impuesto sobre el consumo: a propósito del gravamen de las actividades ilícitas". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

Báez Moreno, A. (2009). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el proceso urbanizador: análisis de dos cuestiones paradigmáticas". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

Bertrán Girón, M. (2011). "A vueltas con la sujeción al IVA de las liquidaciones practicadas por las Oficinas Liquidadoras del Registro Hipotecario (A propósito de la STJCE de 12 de diciembre de 2009, Asunto 154/08)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 318).

Blázquez Castillo, P. (2009). "Comentarios al art. 7.1 de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al IVA de las transmisiones del patrimonio empresarial". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

Blázquez Lidoy, A. (2007). "Régimen tributario del socorrismo en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 21).

Blázquez Lidoy, A.; Bokobo Moiche, S. (2007). "Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 30).

Calderón Carrero, J.M.; Quintas Seara, A. (2013). "El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 102).

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

Calvo Vérguez, J. (2010). "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico". *Crónica Tributaria* (núm. 135).

Calvo Vérguez, J. (2011). "La no sujeción a IVA de las operaciones de transmisión de la empresa tras la reforma articulada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre: principales cuestiones". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 150).

Calvo Vérguez, J. (2011). "La determinación del lugar de prestación de los servicios electrónicos a efectos del IVA tras la reforma de las normativas comunitaria e interna". *Gaceta Fiscal* (núm. 305).

Calvo Vérguez, J. (2011). "El IVA en las fundaciones. La problemática de los supuestos de autoconsumo y de la realización esporádica de operaciones con contraprestación". *Gaceta Fiscal* (núm. 314).

Calvo Vérguez, J. (2012). "El IVA en las operaciones de transmisión global de la empresa". *Impuestos* (núm. 6).

Carbajo Vasco, D. (2012). "Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja". *Partida Doble* (núm. 241).

Casana Merino, F. (1993). "Las adquisiciones de medios de transporte nuevos y el IVA". *Noticias CEE* (núm. 107).

Casana Merino, F. (2008). "El derecho de superficie y el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 281).

Cazorla Prieto, L. M.; Blázquez Lidoy, A. (2011). "Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: el Impuesto sobre el Valor Añadido". En: L. M. Cazorla Prieto (dir.). *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Pamplona: Thomson Aranzadi.

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

Checa González, C. (2005). *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2012). "Tributación en el IVA de determinadas retribuciones en especie". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. (ed. lit.) (2012). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Delgado García, A. M. (2009). "El IVA en el consumo por vía electrónica". *IDP. Revista de Internet, derecho y política* (núm. 9).

Delgado García, A. M. (2011). "El IVA en el comercio electrónico". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 92).

De Miguel Canuto, E. (2013). "Posposición del devengo del IVA en la jurisprudencia de la Unión". *Crónica Tributaria* (núm. extra 8).

Echevarría Zubeldia, G. (2011). "La interpretación del Paquete de IVA: el Reglamento 282/2011". *Carta Tributaria* (núm. 12).

Ereño García, O. (2011). "Prestaciones de servicios en el reglamento comunitario del IVA". *Forum Fiscal de Álava* (Mes 5).

Galán Sánchez, R. M. (2011). "El concepto de arrendamiento de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

García Gómez, A. J. (2011). "Las reglas generales y especiales de localización de los servicios a los efectos de su sujeción al IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 323).

García Novoa, C.; Rodríguez Márquez, J.; Martín Fernández, F. J. (2006). *El IVA y los ayuntamientos*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.

Garrido Pérez, A. (2010). "Los servicios públicos postales y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Diario La Ley* (núm. 7336).

Gil Cruz, E. M. (2011). "Sujeción al IVA de la transmisión de los derechos de una concesión administrativa sobre un inmueble de dominio público". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

Gil Maciá, L. (2011). "La sujeción al IVA de las bibliotecas virtuales". *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 12).

Gil Maciá, L.; Sánchez Sánchez, A. (2011). "Régimen fiscal en el IVA de la autopromoción de viviendas destinadas al alquiler: implicaciones prácticas de los autoconsumos internos". *Quincena Fiscal* (núm. 7).

Granizo Labradero, B.; Verdún Fraile, E. (2009). "Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 312).

Herrera Molina, P. M. (2012). "Las operaciones ilícitas en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

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

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas". *Crónica Tributaria* (núm. 129).

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA y prevención del fraude fiscal: novedades incorporadas en el artículo 79.5 LIVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 282).

Jiménez Compaired, I. (2006). *Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.

Jiménez Compaired, I. (2012). "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 153).

Longás Lafuente, A. (2007). "La inclusión o no del Impuesto sobre el Valor Añadido en la tasación de las costas procesales". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 286).

Longás Lafuente, A. (2011). "Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA: examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 341-342).

López García, C. (2008). "El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las Sociedades Municipales de gestión de servicios públicos". *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados* (núm. 24).

Luque Calvo, D. (2011). "El IVA y los servicios financieros". *Perspectivas del Sistema Financiero* (núm. 101).

Martín Fernández, J. (2006). "Los Entes Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general". *Crónica Tributaria* (núm. 118).

Martos García, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Menéndez Moreno, A. (1993). "La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 23).

Navarro Fernández, G. (2006). "La mediación en las operaciones financieras: su consideración en el Impuesto sobre el Valor Añadido". En: F. de Luís y Díaz de Monasterio-Guren; F. Uría Fernández (coords.). *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

Núñez Grañón, M. (2009). "El lugar de la realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)". *Crónica Tributaria* (núm. 133).

Núñez Grañón, M. (2010). "Subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido". En: L. A. Martínez Giner; A. Navarro Faure (coord.). *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Pallarés Rodríguez, M. R. (2007). "Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 76).

Pedreira Menéndez, J. (2011). "Propuestas para la reforma del IVA en el mercado del arte: el servicio cultural de las galerías de arte". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

Pérez Pombo, E. V. (2010). "Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las permutas inmobiliarias". *Quincena Fiscal* (núm. 5).

Pozuelo Antoni, F. de Asís (2011). "Consideraciones sobre la intersección de los hechos imponible del IVA y del ITP y AJD". *Las Oficinas Liquidadoras*.

Rodríguez Márquez, J. (2002). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*. Pamplona: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (núm. 24).

Rodríguez Márquez, J. (2006). "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina urbanística". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

Rodríguez Márquez, J. (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la relación que une a deportistas profesionales y sus clubes: especial referencia a la cesión de los derechos de imagen". *Revista jurídica del Deporte y Entretenimiento y Música* (núm. 20).

Rodríguez Márquez, J. (2012). "El concepto de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

Rodríguez Vegazo, A. J. (2012). "IVA y sector público: un serio problema a resolver". *Carta Tributaria* (núm. 3).

Sánchez Gallardo, F. J. (2007). "La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias". *Carta Tributaria* (núm. 11).

Serna Blanco, L. (2010). "La tributación de los préstamos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Forum Fiscal de Gipuzkoa* (meses 11 y 12).

Serna Blanco, L. (2010). "Lugar de realización de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en el Impuesto sobre el Valor Añadido a partir de 2010". *Revista de Información Fiscal* (núm. 99).

Tovillas Morán, J. M. (2006). "Exigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendamientos de vivienda efectuados a personas jurídicas". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 16).

Uña Repetto, J. de (2011). "IVA: novedades en las reglas de localización". *Estrategia Financiera* (núm. 285).

Varona Alabern, J. E. (1991). *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Verdún Fraile, E. (2010). "El paquete IVA y otras novedades normativas, jurisprudenciales y doctrinales en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 324).

