

---

# Fiscalidad del consumo general

---

PID\_00264527

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas

---





**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.



**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Tercera edición: septiembre 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Realización editorial: FUOC

*Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.*

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. ¿Qué operaciones tributan por el IVA?</b> .....	7
1.1. ¿En qué normas se regula el impuesto? .....	7
1.2. ¿Qué entregas de bienes y prestaciones de servicios se gravan? .....	8
1.3. ¿Qué son las adquisiciones intracomunitarias? .....	14
1.4. ¿Cómo tributan las importaciones en el IVA? .....	16
1.5. ¿Qué operaciones están exentas? .....	17
<b>2. ¿Quiénes tienen que pagar el IVA?</b> .....	21
2.1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos del impuesto? .....	21
2.2. ¿Quiénes son los responsables tributarios? .....	22
2.3. ¿Cómo se repercute el impuesto? .....	23
<b>3. ¿Cómo se calcula el importe del IVA?</b> .....	24
3.1. ¿Qué importes se incluyen en la base imponible? .....	24
3.2. ¿Qué tipos de gravamen se deben aplicar? .....	25
3.3. ¿Cómo se deduce el impuesto soportado? .....	26
<b>4. ¿Cómo se presenta la declaración del IVA?</b> .....	30
4.1. ¿En qué casos está prevista la devolución del impuesto? .....	30
4.2. ¿Qué son los regímenes especiales? .....	30
4.3. ¿Cómo se gestiona y paga el impuesto? .....	36
<b>Actividades</b> .....	39
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	40
<b>Solucionario</b> .....	42



## Introducción

El **impuesto sobre el valor añadido** es un impuesto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes. A través del mecanismo de la repercusión a los adquirentes de los bienes y servicios de las cuotas devengadas por los sujetos pasivos del impuesto (empresarios y profesionales), que son los que realizan el hecho imponible del impuesto, se consigue que la carga económica del IVA recaiga sobre el consumidor.

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

El IVA es un impuesto general sobre el consumo o el tráfico empresarial que grava la totalidad de las ventas, sea cual sea la fase del proceso de producción y el tipo de mercancía o servicio. Precisamente, el carácter plurifásico del IVA (que solo grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten) es el que, en gran parte, explica su neutralidad en el proceso productivo, que se consigue calculando la cuota a ingresar (o a devolver, si es negativa) mediante el mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas por el contribuyente, pero también el que provoca la enorme complejidad técnica de su régimen jurídico y el carácter enormemente casuístico de este.

## Objetivos

Los principales objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

1. Entender en qué normas se regula el impuesto sobre el valor añadido y qué entregas de bienes y prestaciones de servicios se gravan.
2. Delimitar qué son las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones, así como las operaciones que se encuentran exentas.
3. Comprender quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, los responsables tributarios y los sujetos repercutidos.
4. Asimilar cómo se calcula la cuantía del impuesto, especialmente en relación con los importes que se incluyen en la base imponible.
5. Situar y comprender la regulación de los tipos de gravamen y la deducción del impuesto soportado.
6. Identificar las principales normas en relación con los regímenes especiales y la gestión del impuesto.

# 1. ¿Qué operaciones tributan por el IVA?

## 1.1. ¿En qué normas se regula el impuesto?

El **impuesto sobre el valor añadido** se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que incorporó a nuestro ordenamiento la normativa comunitaria (fundamentalmente, la contenida en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, conocida como Sexta Directiva del IVA, que ha sido refundida en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, así como también en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre), y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el cual se aprueba el reglamento.

Además de su naturaleza **indirecta** (ya que recae sobre una manifestación indirecta de capacidad económica, como es el consumo), nos encontramos ante un impuesto de carácter **real, objetivo e instantáneo**.

También conviene mencionar las notas indicadas por el Tribunal de Justicia de las comunidades europeas con relación a la imposición general sobre el volumen de negocios. Estas notas son las siguientes: el carácter **general** del impuesto, que grava todas las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios; la **proporcionalidad**, que se manifiesta en su relación con el precio de bienes y servicios, y el carácter **plurifásico**, es decir, se grava cada fase de producción y comercialización de los bienes.

### Los impuestos plurifásicos

Los **impuestos plurifásicos** pueden ser de dos clases:

- Impuestos plurifásicos en cascada, en los que el gravamen sobre cada fase es independiente del gravamen establecido sobre las demás.
- Impuestos sobre el valor añadido, en los que el gravamen de cada fase tiene en cuenta el de las anteriores, de modo que solo 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. Este **valor añadido**, determinado 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. Por lo tanto, el IVA devengado menos el IVA soportado puede dar un resultado de un IVA a ingresar, un IVA a compensar o un IVA a devolver.

### Impuestos sobre el consumo

Impuestos sobre el consumo también lo son, por ejemplo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y los denominados impuestos especiales.

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 autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística, aunque no se cedan competencias normativas ni de gestión, que continúan exclusivamente en manos del Estado<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Art. 35 LOFCA.

En cuanto al **ámbito de aplicación**, 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 ni de lo que indican los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español. Es importante destacar que 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)<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Art. 3 LIVA.

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

- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, que son operaciones interiores.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

A causa de la regulación y las características diferentes, se analizarán por separado cada modalidad; y se distinguirán, asimismo, los aspectos material, espacial y temporal de cada una.

## 1.2. ¿Qué entregas de bienes y prestaciones de servicios se gravan?

### 1) Operaciones gravadas

Se considera **entrega de bienes** sujeta a este impuesto la transmisión onerosa del poder de disposición (equivalente al de propiedad, en sentido amplio) sobre bienes corporales (incluyendo las diferentes modalidades de energía), incluso si se realiza con la cesión de títulos representativos de esos bienes<sup>3</sup>.

<sup>(3)</sup>Art. 8 LIVA.

#### **Lista de ejemplos de operaciones que se consideran entregas de bienes**

El apartado 2 del art. 8 LIVA incluye una lista ejemplificativa de operaciones que se consideran entregas 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- h) Se considera finalmente entrega de bienes la transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o el disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, en atención a la exclusión de la exención que se hace de este supuesto en el art. 20.Uno.18.º.k LIVA.

Esta descripción general se completa con una enumeración a modo de ejemplo 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 sujeción<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Art. 9 LIVA.

### **Autoconsumo de bienes**

Concretamente, respecto al autoconsumo de bienes como operación asimilada a la entrega de bienes, se puede decir que incluye, por un lado, aquellos supuestos que se denominan transferencias en la misma ley, caracterizadas por que no se produce ningún cambio subjetivo en la titularidad de los bienes, sino un cambio de destino; y, por otro lado, las transmisiones gratuitas de bienes.

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 solo hacen posible su uso o disfrute, y 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<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Art. 11 LIVA.

### **Supuestos de prestaciones de servicios**

Hay que entender que la denominación genérica de prestaciones de servicios comprende diversos supuestos de arrendamientos de servicios de obras, que la ley incluye con carácter abierto:

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

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 este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias 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 expresamente los que siguen:

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

b) Los traspasos de locales de negocio.

c) Las prestaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

d) Los préstamos y créditos en dinero.

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 distintos supuestos de autoconsumo de estos servicios<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Art. 12 LIVA.

## 2) Sujetos que realizan las operaciones gravadas

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

### 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.

Asimismo, es necesario que el desarrollo de estas 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. Asimismo, 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<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>Art. 5 LIVA.

### Empresarios y profesionales

A efectos del IVA, siempre se consideran empresarios o profesionales:

- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Los arrendadores de bienes.
- 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.
- Los que realicen ocasionalmente entregas de medios de transporte nuevos con destino a otro país miembro de la Unión Europea.

### 3) Cómo hay que realizar las operaciones gravadas

Las operaciones gravadas deben realizarse a título oneroso, de forma habitual y en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Art. 4.1 LIVA.

#### Forma en que deben realizarse las operaciones gravadas por el impuesto

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 (por ejemplo, el autoconsumo).

b) **De manera habitual**, como requisito intencional 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 que supone sujetar al impuesto no solo 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 entrega de la embotelladora que forma parte del patrimonio empresarial de un bodeguero a otro).

### 4) 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 presta los servicios, y se pueden distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídica privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos<sup>9</sup>.

<sup>(9)</sup>Art. 7 LIVA.

#### Operaciones de personas y entidades de naturaleza jurídica privada y operaciones de entes públicos

Operaciones realizadas por **personas y entidades de naturaleza jurídica privada**:

- La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Se excluye de forma expresa la mera cesión de bienes o derechos.
- Las entregas de bienes de poco valor y con finalidad de promoción, como también las prestaciones de servicios, las entregas de impresos u objetos publicitarios con la misma finalidad.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.

- 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 bienes y servicios cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el impuesto soportado en la adquisición o la recepción, como también las prestaciones de servicios gratuitos que sean obligatorios para los sujetos pasivos en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Operaciones realizadas por entes públicos:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las administraciones públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. No tienen la consideración de administraciones públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales.
- Las concesiones y las autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.
- Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y el aprovechamiento de las aguas.

## 5) Delimitación entre el IVA y otros impuestos

La sujeción al IVA es compatible con los otros impuestos que en el ordenamiento español gravan las adquisiciones de bienes y servicios y, más concretamente, con las figuras impositivas de 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 requisitos 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.

### **Operaciones sujetas pero exentas del IVA**

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.

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

## 6) Aspecto espacial

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 las prestaciones de servicios y el ámbito espacial de aplicación de la ley del impuesto, que comprende la Península y las Islas Baleares.

## Normas de localización del hecho imponible

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

La definición que la LIVA da del término *hecho imponible* en el art. 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 solo 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 arts. 68 a 74 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 las **entregas 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 al impuesto<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Art. 68 LIVA.

### Criterios de localización

- a) El primer criterio general que se considera es el de la puesta a disposición de los bienes, de manera que las entregas de estos serán gravadas cuando se pongan a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).
- b) Un segundo criterio de localización, en este caso para los bienes inmuebles, es el lugar donde se encuentren.
- c) Hay dos criterios más que tienen en cuenta el lugar donde se inicia o se realizan las entregas de bienes, como sucede en los supuestos de transporte de viajeros por el interior del territorio comunitario. Así, queda sujeto al IVA español el transporte que comienza en este territorio peninsular o en las Islas Baleares, y en cuanto a las entregas de bienes que son objeto de instalación o montaje, estarán sujetos al impuesto cuando la instalación o el montaje se realicen en el territorio de aplicación del impuesto español.
- d) Un último criterio afecta al 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 art. 68.3 LIVA.

En cuanto a la **prestación de servicios**, también hay que mencionar un criterio general y otros especiales<sup>11</sup>.

<sup>(11)</sup>Arts. 69 y 70 LIVA.

### Criterios de localización de las prestaciones de servicios

- a) La regla general distingue si el destinatario es o no empresario o profesional: si lo es y este sujeto está establecido en el ámbito de aplicación del impuesto, se aplicará el IVA español con independencia del lugar donde esté situado el empresario o profesional que presta el servicio; si no lo es, solo se aplicará el IVA español si el empresario o profesional prestador del servicio se encuentra en el ámbito de aplicación del impuesto, salvo algunos casos en los que no se aplica el IVA español cuando el particular destinatario no es residente en el ámbito de aplicación del impuesto (servicios de publicidad, asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, traducción, seguro, servicios financieros, doblaje de películas, telecomunicaciones, etc.).

- b) Las reglas especiales de sujeción tienen en cuenta los lugares siguientes: el de prestación del servicio y el del destinatario del servicio, así como el lugar donde se encuentra el inmueble cuando se trata de servicios relacionados con esta clase de bienes. Por ejemplo, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones

#### Servicios prestados en España

Se consideran prestados en España cuando se prestan materialmente aquí, como sucede con los culturales, deportivos, juegos de azar, etc.

de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a un consumidor final, se localizan en el lugar donde el destinatario esté establecido, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador.

No obstante, si el prestador del servicio no supera el umbral de los 10.000 euros anuales de prestaciones a destinatarios que no sean empresarios o profesionales (en cómputo conjunto para toda la Unión, excluido el Estado miembro de residencia), se entenderá que la prestación del servicio se localiza en el lugar en que esté domiciliado el prestador, salvo que opte por la tributación en destino.

## 7) Aspecto temporal

Distinguimos dos **criterios** en la determinación del aspecto temporal: el criterio general y los criterios especiales<sup>12</sup>.

(12) Art. 75 LIVA.

### Criterios en la determinación del aspecto temporal

a) **Criterio general.** En cuanto a la entrega de bienes, 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 transmisión. Respecto a las prestaciones de servicios, hay que decir que se devengarán cuando se produzca la prestación de manera efectiva. En ninguno de los dos casos 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 bienes o la prestación de servicios.

b) **Criterios especiales.** Junto con el criterio general hay una serie de especificaciones para supuestos muy concretos, como las comisiones de venta (cuando se realiza la entrega), las operaciones de carácter sucesivo como los arrendamientos (cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción), o los pagos anticipados (en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente).

## 1.3. ¿Qué son las adquisiciones intracomunitarias?

### 1) Objeto

Se trata de adquisiciones de bienes muebles (se excluyen, pues, los servicios), efectuadas a título oneroso (quedan, pues, al margen, las lucrativas) y en las que los bienes son transportados de un país miembro de la Unión Europea (si se inicia en este territorio la expedición o transporte), al territorio de aplicación del impuesto<sup>13</sup>.

(13) Art. 13 LIVA.

### Supuestos de exclusión expresa

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

- Los bienes cuya entrega haya tributado en el país miembro donde se haya iniciado la expedición o el transporte, de acuerdo con las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección de los bienes.
- Los bienes que tengan que ser objeto de entrega con instalación o montaje en el punto de destino.
- Los bienes objeto de entrega en el régimen de las ventas a distancia.
- Las entregas de bienes objeto de impuestos especiales.

- Los bienes cuya entrega haya estado exenta del impuesto en el país de origen de la expedición o transporte.
- Las entregas de gas.

## 2) Sujetos

Los sujetos deben cumplir los siguientes **requisitos**: los **adquirentes** han de ser empresarios, profesionales o personas jurídicas en general, aunque no actúen como empresarios o profesionales (por ejemplo, una comunidad autónoma); y los **transmitentes** han de ser empresarios o profesionales.

No obstante, no serán adquisiciones intracomunitarias las que realicen aquellos empresarios o profesionales que se beneficien del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

### Adquisición de medios de transporte nuevos

Cuando los bienes adquiridos sean medios de transporte nuevos, no se considerará que hay una adquisición intracomunitaria, sea cual sea la condición del adquirente, siempre que el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional o que, si tiene esta condición, esté acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca o haga exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y, para acabar, también cuando el transmitente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

## 3) Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción hacen referencia a determinadas adquisiciones intracomunitarias que reúnen una serie de condiciones tanto en relación con los adquirentes como en relación con su importe, y que configuran un régimen facultativo, en la medida en que se puede optar por la no sujeción y tributar en origen, o por la sujeción al impuesto en este concepto de adquisición intracomunitaria de bienes y tributar, por tanto, en el destino<sup>14</sup>.

### Adquisiciones intracomunitarias no sujetas

a) Con relación a los **sujetos adquirentes**, hay que indicar que no se producirá la sujeción al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria de bienes que, por tanto, queda sujeta a gravamen en el país de origen en los siguientes casos: cuando los adquirentes sean sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca; cuando hagan exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto (operaciones no sujetas o exentas), o cuando los adquirentes sean personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales (por ejemplo, un ayuntamiento).

b) En cuanto al **importe de las adquisiciones**, no puede exceder de 10.000 euros el año natural precedente o durante el año en curso. Cuando se supera este límite cuantitativo, el exceso será objeto de gravamen en el destino, y con esta finalidad no se podrán fraccionar las operaciones; así, la operación en la que se supere el importe antes mencionado será gravada íntegramente.

Para acabar, hay que subrayar que se excluyen de la no sujeción las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los impuestos especiales. Asimismo, la opción de sujetar las adquisiciones intracomunitarias al IVA de los países de destino de los bienes se puede elegir en cualquier momento mediante la

### Medios de transporte nuevos

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

<sup>(14)</sup> Art. 14 LIVA.

declaración censal correspondiente, que cubre un periodo mínimo del año en curso y de los dos años naturales siguientes.

#### 4) Aspecto espacial

La regla general de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias tiene en cuenta el punto de llegada material de los bienes con destino al adquirente, que ha de ser comprendido en el territorio de aplicación del impuesto. También hay una regla particular que determina que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como tales cuando el transmitente es un empresario o profesional, siempre y cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el **número de identificación fiscal** (NIF) a efectos del IVA atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Tampoco se ha de olvidar la existencia de una serie de operaciones autónomas en las entregas y en las adquisiciones intracomunitarias, como los transportes intracomunitarios, operaciones sujetas y no exentas que pueden iniciarse en el territorio español de aplicación del impuesto o en otro país, pero en las que el destinatario ha de comunicar al transportista un NIF atribuido por la Administración española.

#### 5) Aspecto temporal

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se **devenga** en el momento en que se consideran efectuadas las entregas de bienes a los adquirentes. Así pues, se les aplican las mismas reglas que en relación con las entregas de bienes (la regla general es la puesta a disposición)<sup>15</sup>.

<sup>(15)</sup>Art. 76 LIVA.

### 1.4. ¿Cómo tributan las importaciones en el IVA?

#### 1) Objeto

Con carácter general, la sujeción se produce con la introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto (la Península y las Islas Baleares), sea cual sea la condición del importador y el destino del bien<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Art. 18 LIVA.

Asimismo, se consideran importaciones en lo tocante a la sujeción al IVA las entradas de bienes procedentes de un régimen aduanero suspensivo (depósito o zona franca, importación temporal, tránsito comunitario), o especial (relativos, por ejemplo, a barcos y aeronaves), y las adquisiciones de bienes introducidos previamente al amparo de los regímenes diplomáticos y consulares.

No obstante, la salida de los bienes de las áreas exentas (art. 23 LIVA) o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales exentos (art. 24 LIVA) no constituirán importación ni, en su caso, operación asimilada cuando se destinen a la exportación o una entrega intracomunitaria.

Los supuestos de **no sujeción** coinciden casi siempre con las situaciones que no originan el nacimiento de la deuda aduanera, y entre estos supuestos hay que mencionar la entrada de bienes en depósitos y zonas francas, la entrada de bienes al amparo del régimen de importación temporal o de tránsito comunitario externo, etc.

## 2) Aspecto espacial

Con carácter general, el bien objeto de importación tiene que proceder de un **tercer territorio** no sujeto (países no comunitarios, Islas Canarias, Ceuta y Melilla), con destino al territorio de aplicación del impuesto (territorio peninsular e Islas Baleares).

## 3) Aspecto temporal

El **devengo** se produce cuando se admite en la Administración de aduanas la solicitud de despacho de las mercancías<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Art. 77 LIVA.

## 1.5. ¿Qué operaciones están exentas?

Las exenciones del IVA se pueden agrupar en torno a las tres categorías de hechos imponibles descritos:

1) **Exenciones en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios**, donde se pueden distinguir diversos grupos, entre los cuales cabe destacar los siguientes:

a) Exenciones en las **operaciones interiores**: de carácter social y cultural (como sanidad, asistencia social y educación), financieras y de seguros (como pólizas y créditos), inmobiliarias (como segundas y ulteriores entregas de edificaciones), técnicas, etc.<sup>18</sup>

<sup>(18)</sup>Art. 20 LIVA.

### Las exenciones de carácter social y cultural

- a) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal.
- b) Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas.
- c) La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.
- d) Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

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

f) Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al impuesto que no origine el derecho a la deducción. La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Desde el 1 de enero de 2019 se limita la aplicación de esta exención a aquellas agrupaciones cuyos miembros ejerzan actividades de interés general (según se regulan en la Directiva del IVA), de tal modo que quedan excluidas aquellas agrupaciones cuyos miembros ejerzan otro tipo de actividades exentas y, en particular, las siguientes actividades previstas en el apartado uno del artículo 20 de la Ley del IVA: actividades de seguro, financieras, servicios postales, juego, inmobiliarias, servicios profesionales previstos en el apartado 26 y las actividades políticas previstas en el número 28.

g) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras. La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

h) Las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

i) La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluidos los servicios de atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo, durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, ya se presten tales servicios con medios propios o ajenos, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

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

k) Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el registro correspondiente, para el desarrollo de actividades de asistencia sanitaria, social o educativa.

l) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

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

n) Las prestaciones de servicios de bibliotecas, museos, representaciones teatrales, musicales u exposiciones, efectuadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

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

p) Las entregas de sellos de correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

q) Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las comunidades autónomas.

r) Los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

s) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad.

### La exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones

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

b) Exenciones en las **exportaciones** de bienes (como régimen de viajeros, servicios de mediación, etc.)<sup>19</sup>.

(19) Arts. 21 y 22 LIVA.

### La exención de las exportaciones

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

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

c) Exenciones que afectan a la **entrada de bienes en las áreas exentas** (zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros), que son los espacios del territorio aduanero comunitario que aparecen delimitados y en los que pueden introducirse mercancías comunitarias y no comunitarias sin sujeción a derechos de exportación o importación. Estas exenciones quedan condicionadas a la no-utilización ni consumo en el interior de las áreas<sup>20</sup>.

(20) Art. 23 LIVA.

d) Exenciones relativas a los **regímenes aduaneros suspensivos**. Se dan tres situaciones diferentes: importación en tránsito, importación temporal y tráfico de perfeccionamiento activo. Los regímenes aduaneros suspensivos se producen cuando las entradas o salidas de mercancías del territorio aduanero comunitario, por las circunstancias en las que tienen lugar, ponen de manifiesto que no serán definitivas<sup>21</sup>.

(21) Art. 24 LIVA.

e) Entrega de bienes destinados a otro Estado miembro, es decir, las **entregas intracomunitarias**<sup>22</sup>.

(22) Art. 25 LIVA.

2) **Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes**, como la de aquellos bienes cuya entrada en el territorio de aplicación haya sido, en todo caso, no sujeta o exenta<sup>23</sup>.

(23) Art. 26 LIVA.

3) **Exenciones en las importaciones** (como avituallamiento de barcos o productos médicos o para la investigación)<sup>24</sup>.

(24) Arts. 27 a 67 LIVA.

Por otra parte, es importante destacar que las **exenciones** en materia de IVA, muy numerosas, tienen una serie de **características y efectos propios**, entre los que podemos destacar los siguientes:

1) El derecho a la exención origina, con **carácter general**, la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta, menos en el caso, por ejemplo, de las exportaciones o de las operaciones en áreas exentas, que gozan de exención plena o, dicho de otro modo, que permiten deducir las cuotas soportadas.

#### **La práctica de operaciones exentas**

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

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

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

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

#### **La opción a renunciar a la exención**

La razón de la existencia de la opción a renunciar a la exención está en el hecho de que se evita la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones. El ámbito objetivo de la renuncia son las exenciones previstas en los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado 1.º del art. 20 LIVA. Es decir, las entregas de terrenos rústicos y no edificables, las entregas y las adjudicaciones de terrenos con intervención de juntas de compensación, así como las segundas y ulteriores entregas de edificaciones una vez se ha terminado la construcción o rehabilitación.

Para poder ejercer el derecho a la renuncia es necesario que quien sea el adquirente tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto y actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

#### **Ejemplo de renuncia**

La empresa X, SA vende la nave industrial en la que tiene instalada su fábrica a otra empresa del mismo sector económico. Esta venta constituye una operación exenta de IVA, en virtud de lo que establece el apartado 1.º, número 22.º del art. 20 LIVA. El sujeto pasivo es la empresa X, SA y el adquirente, que es sujeto pasivo del impuesto, tiene derecho a la deducción total del IVA soportado. Por consiguiente, la empresa X, SA puede renunciar a la exención, cumpliendo los requisitos que establece el reglamento del IVA, y ocasionar que la operación tribute por IVA.

## 2. ¿Quiénes tienen que pagar el IVA?

### 2.1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos del impuesto?

1) En las **entregas de bienes y prestaciones de servicios** los sujetos pasivos son las siguientes<sup>25</sup>:

<sup>(25)</sup>Art. 84 LIVA.

- Las personas físicas o jurídicas, o las entidades del art. 35.4 LGT que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones interiores sujetas al impuesto.

#### Entes sin personalidad jurídica

Son las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

#### Empresarios o profesionales a efectos del IVA

Son empresarios o profesionales a efectos del IVA:

- a) Los que se dediquen a actividades empresariales o profesionales, menos en el caso de que hagan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin constituir una sociedad mercantil.
  - b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
  - c) Los que realicen una o más entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien para obtener ingresos continuados en el tiempo.
  - d) Los arrendadores de bienes.
  - e) Los que se dediquen a la urbanización de terrenos o la promoción, la construcción o la rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, incluso ocasionalmente.
- Los empresarios o profesionales para los cuales se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando estas sean realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio español de aplicación del impuesto.

#### La inversión del sujeto pasivo

Hay inversión del sujeto pasivo siempre que realicen las operaciones, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios, personas no establecidas en el ámbito de aplicación del impuesto y siempre que el destinatario sí que esté establecido en ellas. Al mismo tiempo, será sujeto pasivo el destinatario de la operación. Si el destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el transmitente o prestador del servicio tampoco, no se aplica la inversión del sujeto pasivo, salvo casos muy concretos.

También se prevé la inversión del sujeto pasivo cuando se trate de entregas de bienes inmuebles realizadas como consecuencia de un proceso concursal; o bien en las entregas de bienes inmuebles exentas en las que se haya renunciado a la exención; o bien en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos entre el promotor y el contratista.

Igualmente se establece la inversión del sujeto pasivo en la entrega de plata, platino y paladio en bruto, en polvo o semilabrado, así como de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el destinatario sea un empresario revendedor o el importe de la operación exceda de 10.000 euros.

- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y sean destinatarias de determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
- Los empresarios o profesionales destinatarios de entregas de gas y electricidad, si se cumplen determinados requisitos.

2) En las **adquisiciones intracomunitarias de bienes**. Son sujetos pasivos los que las realicen, y es dudoso que puedan serlo en este caso las entidades del art. 35.4 LGT, al no declararse expresamente en la ley esta posibilidad.

3) En las **importaciones**. El que realice la operación de importar, es decir, los importadores de los bienes cuando se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera. En concreto, reciben esta consideración los destinatarios de los bienes y los viajeros (para los bienes que introduzcan) y, a falta de los dos anteriores, los propietarios<sup>26</sup>.

#### Repercusión del impuesto

El sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias se tendrá que repercutir el impuesto (autorrepercusión) y además se podrá deducir el IVA soportado, a partir de la fecha del devengo de la operación.

<sup>(26)</sup>Art. 86 LIVA.

## 2.2. ¿Quiénes son los responsables tributarios?

El legislador distingue dos supuestos de responsabilidad<sup>27</sup>:

<sup>(27)</sup>Art. 87 LIVA.

1) **Responsabilidad solidaria**. Responden solidariamente de la deuda tributaria los siguientes sujetos:

- Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eluden la correcta repercusión del impuesto.
- Los destinatarios de los servicios de telecomunicación que hayan admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los servicios, cuando no aparezca repercutido el impuesto de la manera establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Unión Europea.

2) **Responsabilidad subsidiaria**. Responden de manera subsidiaria los agentes de aduanas cuando actúen en nombre o por cuenta de sus poderdantes (representación directa), así como también los destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales que tuvieran que presumir razonablemente que el impuesto repercutido no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

### 2.3. ¿Cómo se repercute el impuesto?

Con carácter general se puede decir que la **repercusión** es el mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas que han devengado a los adquirentes de los bienes o servicios<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 88 LIVA.

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

#### Formalidades

La repercusión del impuesto tendrá que cumplir las siguientes formalidades:

- a) La forma expresa, mediante factura o documento sustitutivo.
- b) La consignación separada de la base imponible y de la cuota repercutida y, a veces, también del tipo impositivo aplicable.
- c) El destinatario de la repercusión tiene derecho a exigir la factura, la cual tiene que contener los requisitos reglamentarios, siempre que acredite la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto, y siempre que las cuotas sean deducibles. A veces el empresario, tras presentar una solicitud y recibir la concesión de la Administración tributaria, puede emitir un documento sustitutivo de las facturas en el que conste el importe total de la contraprestación. En él debe figurar, además, la expresión "IVA incluido".

En cuanto al **momento** de la repercusión del impuesto, ha de realizarse a la hora de expedir o entregar la factura o documento sustitutivo.

No obstante, es importante señalar las dos precisiones siguientes:

- El destinatario de la operación gravada con el IVA no tiene la obligación de soportar la repercusión de este antes del momento del devengo del impuesto.
- El sujeto pasivo del IVA perderá el derecho a la repercusión al cabo de un año a partir de la fecha del devengo.

Finalmente, hay que subrayar que las **controversias** que se puedan producir sobre la repercusión del impuesto, tanto respecto a su procedencia como a la cuantía de la repercusión, se considerarán de naturaleza tributaria al efecto de las reclamaciones correspondientes por la vía económico-administrativa.

### 3. ¿Cómo se calcula el importe del IVA?

#### 3.1. ¿Qué importes se incluyen en la base imponible?

La regla general para determinar la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (**operaciones interiores**) parte del importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas<sup>29</sup>.

<sup>(29)</sup>Art. 78.1 LIVA.

##### El concepto de contraprestación

En el concepto de contraprestación se incluyen las siguientes partidas (art. 78.2 LIVA):

- a) Los gastos reales: comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias.
- b) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- c) Los tributos y los gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA y el impuesto sobre determinados medios de transporte, pero no los otros impuestos especiales, que sí formarán parte de la base.
- d) Las percepciones retenidas por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- e) El importe de los envases y embalajes.
- f) El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas con contraprestación total o parcial.

Se excluyen de la base imponible (art. 78.3 LIVA):

- a) Las cantidades percibidas por razón de las indemnizaciones, diferentes de las previstas previamente.
- b) Los descuentos y las bonificaciones.
- c) Los anticipos.
- d) Los intereses por aplazamiento en el pago posterior al devengo (como las arras entregadas).

La LIVA también recoge **reglas especiales** de cuantificación de la base imponible en determinados supuestos (operaciones con contraprestación no monetaria, entrega de bienes o prestación de servicios en una misma operación y con precio único, autoconsumo, operaciones vinculadas...) y regula las causas y el procedimiento de modificación de la base imponible<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>Arts. 79 y 80 LIVA.

##### La modificación de la base imponible

En los supuestos que siguen, se produce la reducción de la base imponible en los siguientes importes:

- 1) El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
- 2) Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.
- 3) Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas (por ejemplo, la devolución de mercancías por defectos de calidad) o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.
- 4) La base imponible también podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.
- 5) La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

Por último, algunos supuestos de modificación de la base imponible pueden suponer, según los casos, una reducción o un incremento de esta magnitud:

- Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.
- Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

La base imponible en las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes se determina de acuerdo con lo que se acaba de ver para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>Art. 82 LIVA.

Finalmente, la base imponible en las **importaciones** de bienes con carácter general está constituida por el valor en la aduana, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos que se examinan más adelante, en el apartado correspondiente a los impuestos aduaneros. En síntesis, podemos decir que al valor del bien hay que añadir los derechos del arancel aduanero común y los otros gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del IVA, y también el coste de colocar la mercancía en el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la UE, que figurará en la carta de transporte o en otro documento<sup>32</sup>.

<sup>(32)</sup>Art. 83 LIVA.

### 3.2. ¿Qué tipos de gravamen se deben aplicar?

El **tipo de gravamen** aplicable a cada operación sujeta al IVA será el vigente en el momento del devengo. Se diferencian tres tipos de gravamen en el IVA: el tipo general, el reducido y el superreducido.

#### Tipos de gravamen del IVA (arts. 90 y 91 LIVA)

- 1) Tipo general del 21%. Se aplica siempre que no corresponda ninguno de los tipos reducido o superreducido.
- 2) Tipo reducido del 10%. Se aplica, por ejemplo, en los siguientes casos:

- Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes: los alimentos y las bebidas, excepto las alcohólicas; los animales, los vegetales, las semillas, los adobos y las aguas para alimentación o riego; los ciclomotores de menos de 50 cc; las gafas graduadas y las lentes de contacto; las viviendas, incluyendo los garajes (hasta un máximo de dos plazas por vivienda) y los anexos que se transmitan conjuntamente (no tendrán esta consideración los locales de negocio); las flores y las plantas vivas de carácter ornamental, etc.
- Las prestaciones que mencionamos a continuación: transporte de viajeros, servicios de hostelería, acampada, balneario y restaurante; los de carácter agrícola, forestal y ganadero; los de limpieza de calles, parques y jardines públicos; los de recogida de basuras y tratamiento de residuos; la entrada en bibliotecas, archivos, centros de documentación, museos, galerías de arte y pinacotecas, salas cinematográficas, etc.

3) Tipo superreducido del 4%. Se aplicará a operaciones como, por ejemplo:

- Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes: el pan, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, las verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos y los cereales; los libros, las revistas y los periódicos; los vehículos destinados a ser autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de minusválidos, las medicinas, etc.
- Los servicios relativos a la reparación de los vehículos y las sillas de ruedas para minusválidos, los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas de protección oficial, determinados servicios prestados en aplicación de la Ley 39/2006, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia, etc.
- Las viviendas de protección oficial, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellas situados que se transmitan conjuntamente. También las viviendas adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial del TRLIS de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

### 3.3. ¿Cómo se deduce el impuesto soportado?

La institución de la **deducción** constituye uno de los mecanismos esenciales del impuesto, que sirve para garantizar su neutralidad respecto a los procesos económicos.

Como se sabe, el IVA somete a gravamen el valor añadido a un bien o servicio en cada fase de su producción o comercialización, de manera que al final del ciclo productivo, la cuota tributaria total que grava este bien o servicio ha de corresponder siempre al resultado de aplicar el tipo porcentual del impuesto aplicado sobre el precio de venta al consumidor final. En cuanto al mecanismo de funcionamiento de la deducción del impuesto soportado, hay que diferenciar un régimen general de una serie de regímenes especiales de deducción.

#### 1) Régimen general

La deducción consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas que hayan soportado en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas que originan el derecho a la deducción<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Art. 92 LIVA.

Además, hay que cumplir los **requisitos** siguientes:

a) Las actividades empresariales o profesionales tienen que haberse iniciado efectivamente, y además se ha tenido que presentar declaración expresa de inicio a la Administración. No obstante, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales se podrán deducir de acuerdo con las reglas de los arts. 111 a 113 LIVA.

b) El sujeto pasivo que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA ha de estar en posesión de la factura o documento equivalente.

#### **El derecho a la deducción**

El art. 92 LIVA establece los requisitos generales del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, de acuerdo con los siguientes principios generales:

- Solamente tienen derecho a deducción los sujetos pasivos del impuesto.
- Son deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se hayan devengado en territorio español.
- Solamente es procedente el derecho a la deducción en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la práctica de operaciones que tienen el derecho a la deducción.

El **derecho a la deducción** se origina en el mismo momento en que se devengan las cuotas tributarias objeto de la deducción. En definitiva, de las cuotas del IVA repercutido por el sujeto pasivo a sus clientes se deducen o restan las cuotas que ha tenido que soportar en el ejercicio de la actividad, y la diferencia, si es positiva, se ingresa en Hacienda, y si es negativa se puede optar a la devolución.

Al hablar de las exenciones decíamos que en ciertos supuestos **la exención es plena o absoluta**, es decir, que se pueden deducir las cuotas soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan que utilizarse en operaciones no sujetas a imposición o que estén exentas de ella.

La exención es plena, por ejemplo, en las operaciones de exportación y las asimiladas a estas que estén exentas, en las prestaciones de servicios exentos relacionados con los regímenes aduaneros suspensivos y las áreas exentas, y

#### **Limitaciones y exclusiones del derecho a deducir**

Los arts. 95 y 96 LIVA establecen que no son deducibles, entre otras, las cuotas soportadas referentes a la adquisición de vehículos (aquellos que, en general, no estén destinados a la actividad empresarial o profesional), los viajes, los alimentos, hostelería y espectáculos, y las joyas.

ciertas operaciones financieras y las operaciones que, hechas fuera del territorio de aplicación del impuesto, hayan originado el derecho a la devolución, si han tenido lugar en la Península y las Islas Baleares.

## 2) Regímenes especiales de deducción

Podemos distinguir cuatro regímenes especiales de deducción del impuesto: la regla de prorrata, el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad, la regularización de las deducciones por bienes de inversión y las deducciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales.

### Regímenes especiales de deducción del impuesto

**a) La regla de prorrata.** Se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo, sino en una proporción determinada (prorrata), que se calcula mediante un procedimiento especial (arts. 102 a 106 LIVA).

Esta regla de prorrata presenta dos modalidades: por un lado, la **modalidad general**, en la que la deducción se calcula aplicando un porcentaje (prorrata) sobre el total de cuotas soportadas en el ejercicio de una actividad, sin tener en cuenta si se trata de operaciones sujetas o exentas. Este porcentaje de deducción, que se redondeará por exceso, se calcula según la siguiente fórmula: el importe total de las operaciones deducibles entre el importe anual de las operaciones y multiplicado por 100. La aplicación de esta regla se hace primero de manera provisional a partir de las operaciones del año precedente, o de manera alternativa, con un porcentaje aprobado por la Administración a propuesta del sujeto pasivo. Una vez acabado el año, se calcula el porcentaje definitivo a partir de las operaciones llevadas a cabo realmente, y se regularizan las deducciones provisionales practicadas. Y, por otro lado, la **modalidad especial**, que se prevé para tratar de acercar este régimen estimativo de deducción a la realidad económica de los sujetos y para que el sujeto pasivo deduzca exactamente las cuotas soportadas. Su aplicación concreta no es más que una especificación de la prorrata general, siempre que se puedan individualizar los bienes y servicios adquiridos y utilizados exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, o en las que no habiliten para el ejercicio del derecho.

En el primer caso, será posible deducir íntegramente las cuotas del IVA soportado, mientras que en el segundo caso no resultará posible deducir ninguna cuota. Finalmente, cuando los bienes o servicios se utilicen para hacer conjuntamente las dos clases de operaciones (con derecho a deducción y sin él), se recurre a las reglas de la prorrata general.

**b) El régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad.** A veces los sujetos pasivos del impuesto pueden desarrollar de manera conjunta actividades empresariales o profesionales diferentes, dentro de una actividad económica general, cuyos regímenes de deducción también son diferentes (art. 101 LIVA).

El legislador considera sectores diferenciados los siguientes: aquellos en los que las actividades ejercidas y los regímenes de deducción son diferentes; las actividades acogidas al régimen especial simplificado, al de agricultura, al de las operaciones con oro de inversión o al recargo de equivalencia, y, por último, las operaciones de arrendamiento financiero.

En este caso, la regla general determina que el régimen de deducción se aplica independientemente a cada sector de actividad, se deduce del IVA devengado el IVA soportado que le corresponda y se aplica, si cabe, la prorrata general.

**c) Regularización de las deducciones por bienes de inversión.** De acuerdo con este régimen especial, existe la posibilidad de deducir de manera inmediata las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión. Ahora bien, si el sujeto que se acoge a este régimen está sujeto a prorrata, es preciso que se den una serie de circunstancias en un periodo de tiempo concreto (cuatro años para muebles y nueve para inmuebles), que motiven la regularización (arts. 107 a 110 LIVA).

**d) Deducciones anteriores al comienzo de las actividades.** Después de la STJCE de 21 de marzo de 2000, se ha modificado la redacción de los arts. 111 a 113 LIVA. De acuerdo con estos preceptos, se permiten deducir, en general, las cuotas soportadas antes

del inicio de una actividad aplicando un porcentaje provisional, sometido a posterior regularización, propuesto por el sujeto pasivo o fijado por la Administración. El único requisito que se pide para aplicar la deducción es que los sujetos adquieran la condición de empresarios o profesionales para efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por los elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de esta naturaleza. Por lo tanto, ya no hace falta que el inicio de la actividad se produzca en el plazo de un año, como establecía la redacción anterior de la LIVA, y continúan quedando excluidas de este régimen de deducción las adquisiciones que el sujeto pasivo desee emplear en las actividades sometidas al recargo de equivalencia o a alguno de los regímenes especiales de agricultura, ganadería o pesca (arts. 111 a 113 LIVA).

## 4. ¿Cómo se presenta la declaración del IVA?

### 4.1. ¿En qué casos está prevista la devolución del impuesto?

El legislador prevé la posibilidad de trasladar, cuando convenga, el exceso de cuota soportada al periodo siguiente. Pero cuando este exceso es demasiado elevado, las compensaciones son insuficientes y la situación se repite en el tiempo, se prevé el mecanismo de la **devolución** de las cuotas.

Respecto a esta cuestión, se puede hablar de unos supuestos generales de devolución y de otros que atienden mayoritariamente al fin último del impuesto, que es gravar el consumo efectivo en el territorio de aplicación del impuesto. Con todo, en estos últimos supuestos se detecta también una cierta finalidad proteccionista, es decir, que las mercancías salen sin soportar ningún tributo y compiten en las mismas condiciones que las fabricadas en el mercado de destino.

#### **Supuestos de devolución**

Se pueden diferenciar los siguientes supuestos de devolución del impuesto:

**a) Supuestos generales.** En el supuesto general de devolución, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación, porque han excedido continuamente la cuantía de las deducciones de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año. La solicitud se debe formular en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año. A partir del 2009, se da la posibilidad a todos los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de su volumen de operaciones, de solicitar la devolución del saldo a su favor existente al final de cada periodo de liquidación en los términos del art. 116 LIVA, sin necesidad de esperar a la última autoliquidación, siempre y cuando estos sujetos hayan optado por aplicar un periodo de liquidación mensual (arts. 115 y 116 LIVA).

**b) Supuestos especiales.** Entre los supuestos especiales de devolución, hay que hacer referencia al régimen de devolución a exportadores en régimen de viajeros, que obtendrán la devolución de entidades colaboradoras instaladas en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor; el régimen de devolución a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en otros Estados de la UE, y el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto, distinguiendo los casos en los que estos sujetos residen en otro Estado de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla y los que están establecidos en cualquier otro territorio (arts. 117 a 119.bis LIVA).

### 4.2. ¿Qué son los regímenes especiales?

#### 1) Régimen simplificado

El régimen simplificado es un régimen de aplicación automática pero renunciable. Los sujetos pasivos determinarán con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este régimen simplificado el importe de las cuotas que hay que ingresar en concepto de IVA mediante los **signos, índices y módulos** que determine la orden del Ministerio de Economía y Hacienda<sup>34</sup>.

(34) Arts. 122 y 123 LIVA.

### Requisitos

El régimen simplificado resulta de aplicación a los sujetos pasivos que cumplen los requisitos siguientes:

- a) Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, integradas solamente por personas físicas.
- b) Que realicen habitualmente actividades incluidas en el ámbito objetivo de este régimen simplificado, y dentro de los límites fijados para cada una de estas actividades.
- c) Que el volumen de ingresos el año inmediatamente anterior no supere los 150.000 euros para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (250.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas), o que el volumen de gastos por adquisiciones (excluidas las relativas a elementos del inmovilizado) el año inmediatamente anterior no supere los 150.000 euros anuales. No obstante, desde la fijación de estas cuantías en 2016 –sustituyendo a las anteriores mucho más altas–, tales importes se han mantenido transitoriamente más elevados, de modo que para los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019, las magnitudes de 150.000 euros (tanto la referida al volumen de ingresos como la fijada para el volumen de gastos) se establecen en 250.000 euros.
- d) Que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF por cualquiera de sus actividades.
- e) Que no ejerzan otras actividades económicas que no estén comprometidas en el régimen simplificado, a no ser que para estas actividades estén acogidas a los regímenes especiales de la agricultura, la ganadería y la pesca o del recargo de equivalencia.

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

El régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca es un régimen de aplicación automática pero con posibilidad de renuncia que se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para ser transmitidos a terceros<sup>35</sup>.

(35) Arts. 124 a 134.bis LIVA.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no están sometidos, por las actividades incluidas en este régimen, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto, ni a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes. Asimismo, reciben una **compensación a tanto alzado** por el IVA que soportan del 12% (actividades agrícolas y forestales) o 10,5% (actividades ganaderas y pesqueras) del precio de venta de los productos abonada por el adquirente, el cual después la podrá deducir.

### Exclusiones

Quedan excluidos de este régimen los siguientes sujetos:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas o sociedades agrarias de transformación.

- Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior haya superado las cantidades establecidas reglamentariamente (art. 43 RIVA).
- Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF para cualquiera de sus actividades económicas.
- Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen simplificado del IVA.
- Los empresarios o profesionales cuyo volumen de adquisiciones durante el año inmediatamente anterior haya superado los 300.000 euros. A partir de 2016, disminuye a 150.000 euros.

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

Es un régimen especial de aplicación voluntaria. Se aplica a las entregas que realicen los sujetos pasivos revendedores (que es el sujeto empresario que realiza habitualmente estas entregas) de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en cuya adquisición se dan ciertos requisitos, con la finalidad de evitar sobreimposiciones producidas cuando el revendedor ha adquirido los bienes a sujetos sin derecho a deducción o que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA, y que una vez revendidos vuelven a ser gravados<sup>36</sup>.

<sup>(36)</sup>Arts. 135 a 139 LIVA.

La base imponible a efectos del IVA será el margen de beneficio de cada operación minorada en la cuota del IVA que le corresponde. Este margen está constituido por la diferencia entre el precio de la venta (la contraprestación de la entrega o venta más IVA) y el precio de la compra (el correspondiente a la adquisición más IVA), siendo minorado el margen en la cuota de IVA que le corresponde.

#### Ámbito objetivo de aplicación

a) En primer lugar, se aplica a las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos en el territorio comunitario (dentro del país o en otro país miembro) por el revendedor a una serie de sujetos, que se caracterizan por que no van a poder deducir el IVA en el momento de la compra del bien y, concretamente, a personas que no actúen como empresarios o profesionales; a un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro del inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que este tenga para el empresario o profesional en cuestión la consideración de bien de inversión; a un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del impuesto, y a revendedores que hayan aplicado a sus propias entregas este régimen especial.

b) En segundo lugar, es aplicable cuando se trate de entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados previamente por el sujeto pasivo revendedor.

c) Y en tercer lugar, afecta a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones a las que se haya aplicado el tipo reducido.

### 4) Régimen especial del oro de inversión

Se considera **oro de inversión** los lingotes o láminas de oro y las monedas de oro que cumplen los requisitos recogidos en la propia LIVA<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Arts. 140 a 140.sexies LIVA.

## Contenido del régimen especial

a) Están exentas del IVA dos operaciones:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, pero no las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, ni las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión si el empresario que efectúa la entrega ha renunciado a la exención del IVA en el régimen especial en el país miembro de origen. Esta exención puede ser objeto de renuncia siempre que el transmitente se dedique habitualmente a la producción o transformación de oro de inversión y siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Si se renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada.
- Los servicios de mediación en las operaciones mencionadas en el apartado anterior (entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión). Esta exención puede ser objeto de renuncia siempre que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Si se renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada.

b) Las cuotas del IVA soportadas no son deducibles en la medida en que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en la realización de entregas exentas de oro en inversión, pero sí lo son en cuatro casos: cuando el proveedor del oro adquirido haya efectuado la renuncia a la exención o cuando el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria también haya renunciado a la exención en el país miembro de origen; cuando en el momento de la adquisición o importación el oro no reúna los requisitos para ser considerado oro de inversión; cuando se trate de servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de este oro, y cuando se trate de la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados a la producción directa de oro de inversión o a la obtención mediante transformación de este por parte de los empresarios o profesionales que realicen la posterior entrega exenta de ese oro.

## 5) Régimen especial de las agencias de viajes

El régimen especial de las agencias de viajes es obligatorio e irrenunciable. Su ámbito de aplicación comprende las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúan en nombre propio respecto a los viajeros y utilizan en el viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, y las operaciones realizadas por organizadores de circuitos turísticos en las que se den las circunstancias anteriores<sup>38</sup>.

<sup>(38)</sup>Arts. 141 a 147 LIVA.

### Operaciones excluidas

Hay una serie de operaciones excluidas de este régimen especial, como son:

- a) Las ventas llevadas a cabo utilizando para el viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.
- b) Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

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

### Margen bruto de la agencia de viajes

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

Se establece la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas.

## 6) Régimen especial del recargo de equivalencia

En este caso el régimen es obligatorio e irrenunciable. Su ámbito de aplicación incluye a los **comerciantes minoristas que sean personas físicas** o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF cuyos miembros sean personas físicas que comercialicen artículos o productos de cualquier naturaleza, menos los que la ley o el reglamento exceptúan de manera expresa<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Arts. 148 a 163 LIVA.

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

Por otro lado, los minoristas no podrán deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, y solo tienen obligación de expedir una factura o documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto. La base sobre la que se aplica el recargo será la misma que para el IVA.

### Tipos de recargo de equivalencia

Los tipos de recargo de equivalencia son los siguientes:

- El 5,2% con carácter general.
- El 1,75% para las entregas de bienes objeto del impuesto especial sobre los trabajos de tabaco, desde el 1 de enero de 1997.
- El 1,4% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo de gravamen del 10%.
- El 0,5% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo del 4%.

## 7) Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Se establecen dos regímenes especiales del IVA, que son opcionales y que permiten a los sujetos pasivos liquidar el impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web o **ventanilla única** en el estado miembro de la UE en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada estado miembro donde realicen las operaciones<sup>40</sup>.\*

<sup>(40)</sup>Arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA.

El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (**régimen exterior a la Unión**) es de carácter opcional y, como se ha dicho, representa una medida de simplificación, al permitir a los obligados tributarios liquidar el IVA por la prestación de tales servicios a través de un portal web o ventanilla única en el estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada estado miembro donde realicen las operaciones (estado miembro de consumo). Para poder acogerse a este régimen especial el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente en ningún estado miembro de la UE.

Por otra parte, se establece el régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el estado miembro de consumo (**régimen de la Unión**), que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a particulares en estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los estados miembros en que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de los servicios electrónicos que preste a particulares se sujetarán al régimen general del IVA.

### **Contenido de los regímenes especiales**

Hay que tener en cuenta, a este respecto, que en el régimen de la Unión, el estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la UE, el estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un estado miembro, podrá optar como estado miembro de identificación por cualquiera de los estados en los que tenga un establecimiento permanente. Mientras que en el régimen exterior a la Unión, el empresario o profesional podrá elegir libremente su estado miembro de identificación. En este régimen, además, el estado miembro de identificación también puede ser el estado miembro de consumo.

Se trata de dos regímenes opcionales, en los que, si se ejerce la opción, determina que el régimen especial se aplicará a todos los servicios que se presten en todos los estados miembros en que proceda. Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, según el que resulte procedente, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las autoliquidaciones del IVA, a través de la ventanilla única del estado miembro de identificación, junto con el ingreso correspondiente, no pudiendo deducir en dicha autoliquidación las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se les aplique el régimen especial.

## **8) Régimen especial del grupo de entidades**

Este régimen especial tiene un carácter optativo para los empresarios y profesionales que forman parte de un grupo de entidades, que está formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, de acuerdo con el régimen de consolidación fiscal del IS<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup>Arts. 163.quinquies a 163.novies LIVA.

Se establece la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización a las entidades del grupo. La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto. Podrán ser consideradas como entidad dominante las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, por ejemplo, una entidad *holding*.

### 9) Régimen especial del criterio de caja

El régimen especial del criterio de caja se aplica con carácter opcional desde el 1 de enero de 2014 y tiene por objeto **retrasar el devengo, declaración e ingreso** del IVA repercutido hasta el momento del cobro de los clientes y retrasar también la deducción del IVA soportado en las adquisiciones hasta el momento del pago por parte de los proveedores, siempre que estos momentos de pago y cobro sean anteriores al 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en que las operaciones se han efectuado, porque en caso contrario las operaciones se devengan en esta última fecha<sup>42</sup>.

(42) Arts. 163 decies 163 sexiesdecies LIVA.

Para aplicar este régimen especial, se tienen que cumplir tres **requisitos**: que el volumen de operaciones del año anterior no supere los dos millones de euros, que los cobros en efectivo de un mismo cliente durante un año no superen una determinada cuantía fijada en el RIVA y que las operaciones se realicen en el territorio de aplicación del IVA español.

En cualquier caso, la **repercusión** se tiene que efectuar en el momento de expedir y entregar la factura y no se puede aplicar este régimen a algunos sujetos sometidos a otros regímenes especiales del IVA (sujetos sometidos al régimen simplificado, al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, al recargo de equivalencia, al oro de inversión, a los servicios prestados por vía electrónica y a los grupos de entidades) ni tampoco a determinadas operaciones: entregas de bienes exentos por exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones, supuestos de inversión del sujeto pasivo y autoconsumo de bienes y servicios.

### 4.3. ¿Cómo se gestiona y paga el impuesto?

Con carácter general, excepto para la modalidad de importaciones, la determinación de la deuda tributaria se realiza mediante el procedimiento de **autoliquidación** y el posterior ingreso por el sujeto pasivo. En las importaciones, son las Administraciones de aduanas las encargadas de liquidar la deuda.

#### El ingreso del IVA a la importación

Se posibilita que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declara-

ción-liquidación (modelo 303) a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación (art. 167.2 LIVA).

Son múltiples las **obligaciones formales** que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA, tanto los sometidos al régimen general como a alguno de los regímenes especiales<sup>43</sup>:

<sup>(43)</sup>Art. 164 LIVA.

- Así, se puede hablar de la obligación que tienen estos sujetos de **presentar autoliquidaciones periódicas** del IVA en el periodo de liquidación que corresponde al trimestre natural, si bien el sujeto pasivo puede optar por presentar autoliquidaciones mensuales.
- Junto con estas declaraciones, existe el deber de **presentar una declaración resumen anual** (menos para los acogidos al régimen de recargo de equivalencia o al de agricultura), que hay que hacer en el momento de presentación de la declaración relativa al último trimestre.
- Además de las autoliquidaciones y de la declaración resumen, existe una de carácter informativo y recapitulativo para los que realizan **entregas y adquisiciones intracomunitarias** de bienes, y prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios, y autoliquidaciones no periódicas para los que realizan operaciones de trascendencia tributaria escasa.

**Otras obligaciones formales** que han de cumplir los sujetos pasivos de este impuesto son las siguientes<sup>44</sup>:

<sup>(44)</sup>Arts. 165 y 166 LIVA.

- Obligaciones de carácter censal, relativas a la comunicación del inicio, la modificación y el cese de la actividad.
- Obligaciones de facturación (entregar, conservar y expedir facturas).
- Obligaciones de carácter contable (libros registros de facturas emitidas y recibidas, así como de bienes de inversión).



## Actividades

1. Para los siguientes supuestos, determinad si se encuentran sujetos o no al IVA y, en caso de sujeción, si disfrutarían de alguna exención en dicho impuesto:

a) Sukama, S. A., encarga a Papieren, S. L., la confección de unos muestrarios de su nueva colección de sábanas y edredones para su presentación y distribución en la feria del sector. También le encarga unos lotes publicitarios rotulados con el nombre de la empresa y que entregará a los clientes en la feria, ascendiendo el valor de cada lote a 150 €.

b) La prestación de servicios de Luis Alfonso, socio de la cooperativa de trabajo asociado La Currante a dicha cooperativa.

c) Promociones Urbanísticas El Pelotazo, S. A., adquiere un terreno rústico a La Especuladora, S. L., para efectuar una promoción de viviendas adosadas una vez se consiga la recalificación de los terrenos.

d) MiKa, S. A., es una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria, que vende dos viviendas sobre plano, con sus plazas de garaje a unos particulares. Asimismo, esta empresa arrienda un inmueble recién construido a D. Agapito, que lo dedica a vivienda habitual. Tras un período de tres años de alquiler, D. Agapito decide adquirir la vivienda, que compra a pesar de que su contrato no llevaba incluida la opción de compra.

e) Álvaro Alvarado, que no se dedica habitualmente a la promoción inmobiliaria, promueve la construcción de 5 viviendas unifamiliares en unos terrenos que ha heredado de su tío. En otro terreno promueve otra edificación que constituirá su vivienda habitual.

f) El Ayuntamiento de Sanmamed gestiona directamente el servicio de suministro de aguas a los vecinos de la localidad.

g) Pedro Lucas envía un correo certificado, un correo ordinario, un sobre por mensajería, un correo electrónico desde un centro de comunicaciones, realiza una llamada de teléfono y, en vista de que no puede localizar a su amigo, decide visitarlo cogiendo un tren y un taxi que lo trasladan a su domicilio.

2. Determinad, en los supuestos que se indican a continuación, el sujeto pasivo a efectos del IVA, justificando vuestra respuesta y citando los preceptos normativos aplicables:

a) Una empresa española ha contratado los servicios de una empresa de asesoramiento francesa para que realice un estudio de mercado, con el fin de conseguir potenciales clientes en el mercado francés. El importe del servicio asciende a 5.000 euros.

b) Un arquitecto suizo realiza un proyecto para la construcción de una edificación en Sevilla para una empresa española, y otro proyecto para la construcción de una vivienda unifamiliar en Zaragoza de un particular amigo suyo.

c) Un empresario holandés, identificado a efectos del IVA en su país, adquiere a un empresario griego mobiliario para aulas que son vendidas por el primero a la Universidad Autónoma de Barcelona, la cual comunica al empresario holandés el número de identificación a efectos del IVA otorgado por la Administración española. Los muebles van directamente desde Grecia a España.

3. El Sr. Gómez, ya jubilado, heredó en 2013 la plena propiedad de un edificio en Valladolid que consta de:

- una planta baja, donde hay un local, que tiene alquilado desde el principio de 2014, por 1.000 euros mensuales, a un empresario que tiene instalado en él su taller mecánico,
- una entreplanta alquilada también desde el principio de 2014, por 500 euros mensuales, a un notario para su despacho profesional,
- una vivienda no amueblada en su primera planta, alquilada sin opción de compra desde el principio de 2016 a un particular para exclusivamente su vivienda, por 500 euros mensuales,
- y un pequeño ático sin amueblar, sin inquilino en 2016 y 2017, que ha empezado a alquilar, sin opción de compra, el día 1 de enero de 2018 a otro particular que lo utiliza exclusivamente como su vivienda, por 500 euros mensuales.

También se dispone de la siguiente información:

- Todos los alquileres han estado vigentes durante todo el año 2018.
- Las rentas no han sido objeto de actualización.
- El Sr. Gómez no ha optado nunca por la aplicación de la prorata especial.

- Y no tiene cuotas de IVA a compensar de períodos anteriores al primer trimestre de 2018.

Las cuotas de IVA soportadas por el Sr. Gómez en 2018 (por partes iguales en los cuatro trimestres) por la adquisición de bienes y servicios utilizados en su actividad de “Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia”, Grupo 68.2 CNAE, han sido, en euros:

Utilizados solo en el arrendamiento del local: 800.

Utilizados solo en el arrendamiento de la entreplanta: 700.

Utilizados solo en el arrendamiento de las viviendas: 2.000.

Utilización mixta: 500.

Total cuotas de IVA soportadas: 4.000.

Se pide:

- a) IVA repercutido e IVA soportado deducible en los tres primeros trimestres de 2018.
- b) Montante total de las cuotas de IVA deducibles en 2018.
- c) Resultado de la autoliquidación del cuarto trimestre de 2018.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. El territorio de aplicación del IVA coincide con el territorio español, excepto...
  - a) Canarias, Ceuta, Melilla, Baleares, País Vasco y Navarra.
  - b) Canarias, Ceuta, Melilla, País Vasco y Navarra.
  - c) Canarias, Ceuta y Melilla.
2. ¿Cuáles de los siguientes supuestos no constituyen hecho imponible del IVA?
  - a) Las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales.
  - b) Las entregas intracomunitarias de bienes.
  - c) Las importaciones.
3. La base imponible del IVA en las operaciones interiores se define, con carácter general, como...
  - a) el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario.
  - b) el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceras personas.
  - c) el valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, con independencia de la contraprestación satisfecha.
4. El régimen de las importaciones en el IVA supone...
  - a) la tributación en destino.
  - b) la correlativa exención de la exportación, con deducibilidad del IVA soportado en las exportaciones.
  - c) Todas las anteriores respuestas son correctas.
5. Un abogado de Cáceres desafecta un ordenador de su patrimonio profesional para utilizarlo en su uso particular. A los efectos del IVA...
  - a) La operación está sujeta y no exenta.
  - b) La operación no está sujeta.
  - c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

6. Un laboratorio de Tarragona compra plasma sanguíneo a una empresa de Francia. A los efectos del IVA...

- a) esta operación está sujeta y exenta.
- b) esta operación está sujeta y no exenta.
- c) esta operación no está sujeta.

7. Una empresa de Lugo vende desperdicios de cartón a otra empresa pontevedresa. A los efectos del IVA...

- a) el sujeto pasivo es la empresa lucense.
- b) el sujeto pasivo es la empresa pontevedresa.
- c) el responsable subsidiario es la empresa pontevedresa.

8. Una autoescuela de Salamanca compra tres coches para su actividad económica. A los efectos del IVA...

- a) las cuotas soportadas en la compra de los vehículos son deducibles en un 50%.
- b) las cuotas soportadas en la compra de los vehículos son deducibles en su totalidad.
- c) las cuotas soportadas en la compra de los vehículos son deducibles si superan una determinada cantidad.

9. Una empresa tinerfeña envía a un trabajador a una feria de Málaga y tiene que pagar unas facturas de hotel y restaurante en esta ciudad andaluza. A los efectos del IVA...

- a) la empresa tinerfeña puede solicitar la devolución de las cuotas soportadas por su trabajador con determinadas condiciones.
- b) la empresa tinerfeña puede deducir un porcentaje de las cuotas soportadas por su trabajador si está sometida al régimen de prorata.
- c) la empresa tinerfeña tendrá que soportar las cuotas soportadas por su trabajador como si fuera un consumidor final porque no es sujeto pasivo del impuesto.

10. Un particular español residente en Serbia envía 40 cigarrillos de una marca artesanal de este país difícil de encontrar a su hermano residente en Palma de Mallorca sin cobrar ninguna contraprestación. A los efectos del IVA...

- a) el hermano residente en Palma de Mallorca realiza una importación que tributa a un tipo proporcional y a un tipo específico.
- b) el particular español residente en Serbia realiza una entrega de bienes que no se puede calificar como importación en el impuesto español porque no tiene carácter oneroso.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

## Solucionario

1. A efectos de determinar la sujeción al IVA debemos atender a las definiciones de los hechos imponible y las distintas modalidades de cada uno, así como las operaciones no sujetas, en la regulación contenida en los arts. 4 a 19 LIVA. Además, de cara a las posibles exenciones deben tenerse presentes los arts. 20 y ss. de la misma ley. Resolveremos cada supuesto por separado.

a) Estamos ante una operación realizada entre dos entidades mercantiles, por lo que juega la presunción establecida en el art. 5.Uno.b) LIVA del carácter empresarial de ambas. Además, se trata de la confección y entrega de un muestrario y de lotes publicitarios, entregándose en ambos casos a la adquirente (Sukama, S. A.) el poder de disposición sobre los bienes en cuestión (bienes corporales), por lo que a tenor del art. 8 LIVA estaremos ante una **entrega de bienes sujeta** al impuesto.

Sin embargo, la posterior entrega que Sukama realice a sus clientes de los **muestrarios no se encontrará sujeta al impuesto**, ya que el art. 7.2.º LIVA considera como un supuesto de no sujeción “las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales”, señalando que tendrán la consideración de muestras de mercancías “los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción”.

A idéntica conclusión debe llegarse con relación a **los lotes publicitarios** entregados a los clientes, ya que el art. 7.4.º LIVA define como **supuesto de no sujeción** “las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario”, siempre que, tratándose de impresos publicitarios, lleven “de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios”; o en los restantes objetos publicitarios, que “carezcan de valor comercial intrínseco” y en ellos “se consigne de forma indeleble la mención publicitaria”. Finalmente, el precepto señala que se sujetarán (como excepción) al impuesto “las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”. Dado que se nos indica que el **valor comercial es de 150 euros**, estaríamos en principio también ante un supuesto de no sujeción, sin perjuicio de que si, unidos a otros objetos similares entregados en el mismo año natural, excediesen del límite de los 200 euros, se produciría la sujeción de la entrega.

b) En principio, las **prestaciones de servicios** realizadas por personas físicas están sometidas al IVA (art. 4 LIVA) siempre que tengan la condición de empresarios o profesionales (art. 5 LIVA). En consonancia con ello, la definición de las prestaciones de servicios que realiza el art. 11 LIVA, deja clara la necesidad de que el prestador de servicios lo haga en el ejercicio de una actividad de naturaleza empresarial, lo que excluye todo tipo de relaciones laborales del ámbito de prestación de servicios sujeto al IVA. Es por ello que el art. 7.6 LIVA considera como un **supuesto de no sujeción** el de “los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo”, de modo que en el caso que nos ocupa estaremos ante un supuesto de no sujeción al impuesto.

c) De nuevo estamos ante una operación de **entrega de bienes** (entrega del poder de disposición) realizada entre dos personas jurídicas, por lo que en virtud de los art. 4, 5 y 8 LIVA, parece evidente que estamos ante una operación sujeta al impuesto, sin que proceda considerar ninguno de los supuestos de no sujeción contemplados en el art. 7 LIVA. Así, pues, la entrega del terreno estaría sujeta al impuesto. Sin embargo, al tratarse de un terreno rústico en el momento del devengo del impuesto, debemos tener en cuenta el art. 20.Uno.20.º LIVA, conforme al cual estarán **exentas** “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público”. Esto es, dado que el terreno transmitido es rústico, aunque exista una previsión de posible recalificación del mismo, estaremos ante un supuesto de transmisión exenta en el IVA.

Sin embargo, el art. 20.Dos LIVA indica que “las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser **objeto de renuncia** por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción”. En consecuencia, al ser el adquirente una en-

tividad mercantil presumiblemente se procederá a la renuncia de la exención, en los términos indicados en el art. 8 RIVA, y se procederá a sujetar al impuesto la transmisión que nos ocupa.

d) Se trata en primer lugar de la **transmisión de dos viviendas nuevas** (sobre plano) con sus plazas de garaje, realizada por una entidad mercantil que tiene la condición de promotora inmobiliaria a particulares. En principio, se cumplen todos los requisitos para calificar la operación como una entrega de bienes (art. 4 y 8 LIVA). El hecho de que se incluyan los garajes puede tener trascendencia de cara a la calificación de los mismos como anexo a la vivienda para la aplicación del tipo reducido del impuesto (cfr. art. 91.Uno.1.7.º LIVA, que aplica el tipo reducido a las entregas de “edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente”). Por lo demás, al ser una entrega realizada por el propio promotor, esta tiene la **consideración de primera entrega** (art. 20.Uno.22.º LIVA: “se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada”). Así, pues, dado que el precepto citado en último lugar establece la exención de las segundas y ulteriores entregas, no estaremos ante un supuesto exento y, en consecuencia, **estará plenamente sujeto** al impuesto.

Con relación a la transmisión realizada a D. Agapito, la adquisición se realiza **después de haber vivido tres años en la vivienda** en régimen de alquiler. Con relación a este tipo de operaciones, el art. 20.Uno.22.º LIVA, al regular la exención de las segundas y ulteriores transmisiones de inmuebles, establece que “no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra”. Así, pues, parece que no estaríamos ante una primera entrega y podría considerarse como aplicable la exención. Sin embargo, este régimen contempla una excepción que es la relativa a los casos en los que “el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo”. En el supuesto planteado, se deja claro que D. Agapito ha sido quien utilizó la vivienda en los tres años transcurridos desde su finalización hasta la venta, y lo ha hecho en virtud de un contrato de arrendamiento sin opción de compra, por lo que, a efectos del precepto señalado, la entrega tendría la consideración de primera entrega de vivienda y, en consecuencia, **no procedería aplicar la exención** comentada, de modo que se encontraría plenamente sujeto al impuesto.

e) Conforme al art. 5.Uno LIVA, “a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales”, apartado d) “quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”. Así, pues, el hecho de que la promoción realizada por Álvaro lo sea de modo ocasional no es obstáculo para que estemos, a los efectos del IVA, ante **una actividad que le otorga la consideración de empresario**, por lo que al realizar la entrega de bienes derivada de la promoción, en su condición empresarial, estará sujeto al IVA. Además, como hemos indicado en el apartado anterior, al ser primeras entregas de edificaciones, estarán **plenamente sujetas** al impuesto.

Cuestión distinta es la que constituirá su **vivienda habitual**, ya que en ese caso, no se daría el requisito de que la promoción se realice para “su venta, adjudicación o cesión por cualquier título”, que exige el art. 5 LIVA, por lo que por esa vivienda no adquiriría la condición de empresario y no estaría sometida a IVA. Así, como ha señalado la DGT (Resolución de 27 de diciembre de 2012, V2583-12), “es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las **operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido**” (en sentido similar, Resolución de 10 de marzo de 2016, V0949-16).

f) Según el art. 8.Uno LIVA, “se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía”. Así, pues, la calificación del suministro de agua como **entrega de bienes** resulta clara.

Cuestión distinta es si es una operación realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, como exige el art. 4.Uno LIVA en la definición de su hecho imponible (“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”).

Precisamente por ello el art. 7.8.º.A) LIVA considera que son **operaciones no sujetas** al impuesto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”, in-

cluyendo en el concepto de administraciones públicas, como no podía ser de otro modo, a la Administración local (art. 7.8.º.B)a) LIVA). Así, en una primera aproximación podría pensarse en la no sujeción a IVA del servicio prestado por el ente local, pero el propio art. 7.8.º.E LIVA dispone que **“en todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan”**, mencionando en su letra b) la **“distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía”**, por lo que finalmente habrá que concluir que se trata de una operación sujeta al IVA.

g) Todos los servicios reseñados encajan en el concepto de **prestación de servicios** tal y como se define en el art. 11 LIVA, ya que en ningún caso se produce la puesta a disposición de bienes corporales, requisito que calificaría la operación como entrega de bienes. Así, pues, en virtud de la cláusula de cierre (**“se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”**) debe calificarse todas estas operaciones como prestaciones de servicios. De hecho, por lo que se refiere al tren y al taxi, de modo expreso están contemplados los transportes como prestaciones de servicios (art. 11.Dos.8.º LIVA).

En principio, carecemos de datos que nos puedan permitir entender que en alguno de los supuestos exista algún caso de no sujeción, pero la presunción debe operar en el sentido de que todos los servicios son prestados por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, y por lo tanto están sujetos al IVA.

De entre todos ellos, solo en un caso se contempla la exención. Se trata de la norma contenida en el art. 20.Uno.1.º LIVA, conforme al que están **exentas “las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal** siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo”. El servicio postal universal puede definirse como el “el conjunto de servicios postales de calidad determinada en la ley y sus reglamentos de desarrollo, prestados en régimen ordinario y permanente en todo el territorio nacional y a precio asequible para todos los usuarios” (art. 20 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del **servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal**). Según el art. 21 de la misma ley, “se incluyen en el ámbito del servicio postal universal las actividades de recogida, admisión, clasificación, transporte, distribución y entrega de envíos postales nacionales y transfronterizos en régimen ordinario de: a) cartas y tarjetas postales que contengan comunicaciones escritas en cualquier tipo de soporte de hasta dos kilogramos de peso; b) paquetes postales, con o sin valor comercial, de hasta veinte kilogramos de peso. El servicio postal universal incluirá, igualmente, la prestación de los servicios de certificado y valor declarado, accesorios” de aquellos envíos, siendo la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima el operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal (DA 1.ª de la misma ley) hasta 2026.

En consecuencia, el envío del correo ordinario y del certificado estarán amparados por la exención contemplada. Todos los demás servicios estarán sujetos plenamente al IVA.

2. a) El servicio de asesoramiento se entiende realizado en España al ser el destinatario empresario establecido al territorio de aplicación del impuesto. Según el art. 69.1.1.º LIVA, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto “cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, 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”.

La base imponible de la operación será el importe pactado. Y el sujeto pasivo será el destinatario del servicio (la empresa española) por inversión del sujeto pasivo. Por lo tanto, procederá hacer la auto-repercusión del IVA, ingresándolo y deduciéndolo al mismo tiempo en la correspondiente autoliquidación del impuesto.

En efecto, dispone el art. 84.1.2.º.a LIVA que “serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto”.

b) Hay que tener en cuenta que la realización de un proyecto para la construcción de una edificación por parte de un arquitecto no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, se localiza en dicho territorio. En efecto, dispone el art. 70.1.1.º LIVA que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios: “1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: c) Los de carácter técnico

relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros”.

En el primer caso que nos ocupa, el proyecto para la construcción de una edificación en Sevilla para una empresa española, el sujeto pasivo será la empresa española, por inversión del sujeto pasivo. Establece el art. 84.1.2.º.a LIVA, como ya se ha comentado, que “serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto”.

En cambio, en el segundo caso, el sujeto pasivo será el arquitecto suizo (art. 84.1.1.º LIVA). Este precepto dispone que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

c) Se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes localizada en España, lugar de llegada de los bienes, realizada por un empresario identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro (Holanda) y en la cual los bienes se transportan desde el Estado del vendedor al del adquirente.

Todas estas circunstancias determinan que se encuentre exenta la citada adquisición intracomunitaria de bienes (art. 26.3 LIVA), siendo el sujeto pasivo de la posterior entrega la adquirente (la Universidad Autónoma de Barcelona). Se produce la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo este la Universidad.

Efectivamente, señala el art. 26.3 LIVA que estarán exentas del impuesto “las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurran los siguientes requisitos:

- Que se realicen por un empresario o profesional que: a) no esté establecido ni identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el territorio de aplicación del impuesto, y b) que esté identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.
- Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.
- Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.
- Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido suministrado por la administración española”.

3. a) El artículo 102.Uno de la LIVA dispone que la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

En el caso que nos ocupa, la empresa realiza dos actividades:

- El arrendamiento de locales comerciales, operación sujeta y no exenta del impuesto, que origina el derecho a la deducción.
- El arrendamiento de viviendas a particulares, operación sujeta y exenta del impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.Uno 23.º de la LIVA, que no habilita para el ejercicio del derecho a la deducción.

En consecuencia, resulta aplicable la regla de prorrata que, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 de la LIVA, tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

El artículo 104 de la LIVA regula la prorrata general, estableciendo que solo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en un porcentaje, que se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren, en el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, y en el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

El artículo 105 de la LIVA regula el procedimiento de la prorrata general, señalando que el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

El cálculo del porcentaje de prorrata general (definitivo para 2017, y aplicable provisionalmente durante 2018) es el siguiente:

$$\% = (1.000 \times 12) + (500 \times 12) = 18.000 = 75 \%$$

$$(1.000 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) = 24.000$$

En consecuencia, aplicando la prorrata general, solo será deducible el 75 % de las cuotas de IVA soportadas durante los tres primeros trimestres de 2018, es decir, el 75 % de 1.000 euros: lo que da como resultado 750 euros de IVA soportado deducible para cada trimestre.

Por lo tanto, el IVA repercutido y el IVA soportado deducible en cada uno de los tres primeros trimestres de 2018 asciende a las siguientes cuantías:

$$\text{IVA repercutido: } ((1.000 \times 3) + (500 \times 3)) \times 0,21 = 4.500 \times 0,21 = 945 \text{ €}$$

$$\text{IVA soportado: } (4000/4) \times 0,75 = 1000 \times 75 \% = 750 \text{ €}$$

b) El cálculo del porcentaje de prorrata general definitivo para 2018 es el siguiente:

$$\% = (1.000 \times 12) + (500 \times 12) = 18.000 = 60 \%$$

$$(1.000 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) = 30.000$$

En consecuencia, aplicando la prorrata general, solo sería deducible el 60 % de las cuotas de IVA soportadas durante 2018, es decir, el 60 % de 4.000 euros, lo que da como resultado 2.400 euros de IVA soportado deducible.

Por otra parte, el artículo 103 de la LIVA regula la regla de prorrata especial, disponiendo que la misma será aplicable en los siguientes supuestos:

- Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla, en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.
- Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Dado que el enunciado indica que el señor Gómez nunca ha optado por la aplicación de la prorrata especial, tenemos que ver si resulta obligatoria su aplicación, es decir, si el montante total de las cuotas deducibles en el año 2018 por aplicación de la regla de prorrata general excede en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

El artículo 106.Uno de la LIVA regula dispone que el ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes de la LIVA.

Por lo tanto, aplicando la prorrata especial:

- Será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados solo en el arrendamiento del local, dado que se trata de una operación que origina el derecho a la deducción (800 euros).
- Será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados solo en el arrendamiento de la entreplanta, dado que se trata de una operación que origina el derecho a la deducción (700 euros).
- No será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados solo en el arrendamiento de las viviendas, dado que se trata de una operación que no origina el derecho a la deducción (0 euros).
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (utilización mixta) podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general, que resultó ser el 60 % (60 % x 500 euros = 300 euros).

En consecuencia, aplicando la prorrata especial, el IVA soportado deducible durante 2018 ascendería a 1.800 euros (1.500 euros correspondientes al IVA soportado en la actividad de arrendamiento de locales comerciales y 300 euros correspondientes al IVA soportado en ambas actividades, la de arrendamiento de locales comerciales y la de arrendamiento de viviendas).

Si hacemos una comparativa entre ambas modalidades de prorrata, podemos apreciar que el IVA soportado deducible durante 2018 aplicando la modalidad de prorrata general (2.400 €) es superior en más de un 10 % del que resultaría deducible aplicando la modalidad de prorrata especial (1.800 €), por lo que obligatoriamente resulta de aplicación la regla de prorrata especial.

c) Dado que resulta obligatoria la aplicación de la regla de prorrata especial para 2018, el IVA soportado deducible en 2018 asciende a 1.800 euros.

Por otra parte, el Sr. Gómez se ha deducido, durante los cuatro trimestres de 2018, la cantidad de 3.000 euros (750 € para cada uno de los trimestres), aplicando el porcentaje de prorrata general definitivo de 2017, que era del 75 %.

Dado que la cuantía del IVA soportado que resulta deducible de acuerdo con la regla de prorrata especial asciende a 1.800 euros para 2018 (450 euros por trimestre), en la autoliquidación del cuarto trimestre de 2018 procede efectuar un ajuste positivo, por importe de 1.200 euros, dado que el Sr. Gómez se ha deducido durante 2018 un importe (3.000 euros) superior a la cuantía del IVA soportado que resulta deducible aplicando la regla de prorrata especial (1.800 euros).

En consecuencia, el resultado de la autoliquidación del cuarto trimestre de 2018 es el siguiente:

IVA repercutido:  $((1.000 \times 3) + (500 \times 3)) \times 0,21 = 4.500 \times 0,21 = 945 \text{ €}$

-IVA soportado:  $(1.000 \times 75 \%) = -750 \text{ €}$

+Ajuste regularización IVA 2018 = +1.200 €

Resultado autoliquidación 4T/2018: 1.395 €

## Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. b

4. c

5. c

6. a

7. b

8. b

9. a

10. c

