

RESPUESTAS MEMENTO  
FRANCIS LEFEBVRE

1.000  
Preguntas  
sobre  
IVA

ACTUALIZADO A ENERO 2010

Esta obra ha sido realizada  
por iniciativa de  
Ediciones Francis Lefebvre  
sobre la base de un estudio  
cedido a la Editorial por su Autor

**FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**  
Economista.  
Inspector de Hacienda del Estado excedente

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 88,40 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-92612-59-8  
Depósito legal: M-2540-2010  
Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## PRESENTACIÓN DE LA OBRA

Mediante la presente obra, y su novedoso modo de presentación, articulado en forma de preguntas y subsiguientes respuestas, se pretende contestar a las múltiples dudas que surgen de la aplicación diaria del IVA y a las últimas cuestiones e incógnitas planteadas por la reforma que introduce el conocido como «**Paquete IVA**».

En la misma se analizan, entre otras, las muy importantes novedades producidas en los últimos meses a consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 11/2009, de las SOCIMIS, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 y, muy en particular, por la Resolución de 23-12-2009 de la Dirección General de Tributos, de adecuación a las Directivas comunitarias.

Con el objeto de no hacerle esperar a la publicación oficial de la Ley de trasposición de las diversas Directivas comunitarias en materia de IVA (Dir 2008/8/CE; Dir 2008/9/CE; Dir 2008/117/CE), que, desde el 1-1-2010 afectan a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, al procedimiento de devolución del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos y al devengo de determinadas prestaciones de servicios y cuestiones relacionadas con el estado recapitulativo, se publica esta obra que le permite acceder de forma inmediata al contenido de la reforma, anticipado por la Resolución reseñada, objeto de nuestro análisis detallado.

A través de la Editorial o de su Librería, le haremos llegar un cuadro de equivalencias normativas (Resolución-Ley de trasposición) y el análisis de las eventuales –aunque improbables– novedades que incorpore la futura Ley.

## PLAN GENERAL

	Nº
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>Naturaleza. Normativa. Territorio de aplicación</b>	
Sección 1. Naturaleza del tributo .....	15
Sección 2. Normativa .....	50
Sección 3. Territorio de aplicación .....	80
<b>CAPÍTULO 2</b>	
<b>Hecho imponible</b>	
Sección 1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas .....	155
Sección 2. Condición de empresario .....	190
I. Concepto general de empresario o profesional .....	240
II. Conceptos especiales de empresario o profesional .....	290
III. Inicio de las actividades empresariales o profesionales .....	515
Sección 3. Entregas de bienes .....	530
I. Concepto general de entrega de bienes .....	535
II. Casos especiales de entrega de bienes .....	560
Sección 4. Prestación de servicios .....	715
I. Concepto de prestación de servicios .....	720
II. Prestaciones de servicios en particular .....	740
Sección 5. Operaciones no sujetas .....	770
I. Transmisión de patrimonios empresariales o profesionales en marcha .....	775
II. Entregas gratuitas de muestras .....	870
III. Servicios gratuitos de demostración .....	910
IV. Impresos y objetos publicitarios .....	930
V. Servicios prestados en régimen de dependencia .....	970
VI. Servicios prestados a cooperativas .....	990
VII. Autoconsumos .....	1010
VIII. Entes públicos .....	1035
IX. Concesiones y autorizaciones administrativas .....	1110
X. Servicios gratuitos y obligatorios .....	1150
XI. Comunidad de regantes .....	1170
XII. Entregas de dinero .....	1190
Sección 6. Autoconsumo de bienes .....	1210
I. Autoconsumo externo .....	1245
II. Autoconsumo interno .....	1300
Sección 7. Autoconsumo de servicios .....	1420

Nº

**CAPÍTULO 3**  
**Localización del hecho imponible**

Sección 1. Reglas de localización de las entregas de bienes .....	1860
I. Localización de las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte .....	1865
II. Localización de las entregas de bienes que son objeto de expedición o transporte .....	1880
Sección 2. Reglas generales de localización de las prestaciones de servicios .....	1950
I. Regla general de localización de las prestaciones de servicios hasta el 31-12-2009 .....	1955
II. Reglas generales de localización de las prestaciones de servicios a partir del 1-1-2010 .....	2035
Sección 3. Reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios .....	2100
I. Reglas especiales aplicables hasta el 31-12-2009 .....	2115
II. Reglas especiales aplicables a partir del 1-1-2010 .....	2200

**CAPÍTULO 4**  
**Exenciones interiores**

Sección 1. Exenciones para actividades de interés general .....	4050
I. Servicios postales .....	4055
II. Asistencia social .....	4080
III. Cesiones de personal .....	4115
IV. Colegios profesionales y entidades similares .....	4125
V. Servicios deportivos .....	4160
VI. Servicios culturales .....	4185
VII. Artistas, escritores y otros .....	4205
VIII. Entidades de carácter social .....	4250
Sección 2. Exenciones en operaciones médicas y sanitarias .....	4300
I. Hospitalización y asistencia sanitaria .....	4310
II. Servicios de profesionales médicos o sanitarios .....	4365
III. Entregas de sangre .....	4420
IV. Servicios dentales .....	4430
V. Entregas de bienes y prestaciones de servicios por la Seguridad Social .....	4440
VI. Transporte de heridos o enfermos .....	4450
Sección 3. Exenciones para actividades de enseñanza .....	4460
I. Centros educativos .....	4470
II. Clases particulares .....	4525
Sección 4. Exenciones de seguros y financieras .....	4535
I. Exenciones de seguros .....	4540
II. Exenciones financieras .....	4575
Sección 5. Exenciones aplicables a las operaciones inmobiliarias .....	4710
I. Entregas de terrenos .....	4730
II. La ejecución del planeamiento .....	4790
III. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones .....	4900
IV. Arrendamientos y constitución de derechos reales de aprovechamiento y disfrute .....	4950
V. La renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias .....	5020

	<b>Nº</b>
Sección 6. Exenciones técnicas .....	5080
I. Entrega de bienes utilizados en operaciones exentas .....	5090
II. Entrega de bienes cuya adquisición hubiera determinado la exclusión total al derecho a deducir .....	5100
Sección 7. Otras exenciones interiores .....	5115
I. Servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas .....	5115
II. Loterías y juegos de azar .....	5120

### **CAPÍTULO 5**

#### **El devengo**

Sección 1. Reglas generales .....	6040
I. El devengo en las entregas de bienes .....	6040
II. El devengo en las prestaciones de servicios .....	6080
III. El devengo en las ejecuciones de obra .....	6100
IV. El devengo en operaciones de comisión .....	6125
V. El devengo en los autoconsumos .....	6165
VI. El devengo en las transferencias de bienes .....	6190
VII. El devengo en las operaciones de tracto sucesivo .....	6205
Sección 2. Cobros anticipados .....	6235

### **CAPÍTULO 6**

#### **Base imponible**

Sección 1. Reglas generales .....	6405
Sección 2. Conceptos incluidos en la base imponible .....	6425
I. Gastos generales .....	6425
II. Intereses por aplazamiento .....	6435
III. Subvenciones que forman parte de la base imponible .....	6445
IV. Tributos que forman parte de la base imponible .....	6460
V. Percepciones retenidas con arreglo a derecho .....	6475
VI. Envases y embalajes .....	6480
VII. Asunción de deudas pro el destinatario .....	6490
Sección 3. Conceptos excluidos de la base imponible .....	6500
I. Indemnizaciones no sujetas .....	6500
II. Descuentos y bonificaciones previos o simultáneos a la operación .....	6505
III. Suplidos .....	6525
Sección 4. Presunción de que ha habido repercusión .....	6535
Sección 5. Reglas específicas de fijación de la base imponible .....	6545
I. Contraprestación no dineraria .....	6545
II. Operaciones diversas y contraprestación .....	6558
III. Autoconsumos y transferencias de bienes .....	6563
IV. Autoconsumos de servicios .....	6580
V. Operaciones entre partes vinculadas .....	6585
VI. Operaciones de comisión de venta .....	6625
VII. Operaciones de comisión de compra .....	6629
VIII. Operaciones de mediación en nombre propio en prestaciones de servicios .....	6635
IX. Operaciones en las que el destinatario aporta oro de inversión .....	6642

	<b>Nº</b>
X. Contraprestación denominada en moneda extranjera .....	6650
Sección 6. Modificación de la base imponible .....	6660
I. Devolución de envases y embalajes .....	6660
II. Descuentos y bonificaciones posteriores a la operación .....	6663
III. Resolución de operaciones y modificación del precio .....	6665
IV. Impago de la contraprestación .....	6680
Sección 7. Fijación provisional de la base imponible .....	6800
Sección 8. Métodos de determinación de la base imponible .....	6810

#### **CAPÍTULO 7**

##### **El sujeto pasivo y los responsables en las operaciones interiores**

Sección 1. Cuestiones preliminares .....	6910
Sección 2. El sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios ..	6940
Sección 3. La inversión del sujeto pasivo .....	6950
I. La inversión del sujeto pasivo en operaciones realizadas por no establecidos .....	6980
II. La inversión del sujeto pasivo en determinadas entregas de oro .....	7023
III. La inversión del sujeto pasivo en operaciones con materiales de recuperación ..	7037
Sección 4. La inversión del sujeto pasivo en personas jurídicas que no actúan como empre-	
sarios o profesionales .....	7050
Sección 5. La inversión del sujeto pasivo en las entregas de gas y electricidad .....	7070
Sección 6. La consideración de sujeto establecido .....	7090
Sección 7. Comunidades de bienes y otras entidades de la LGT art.35.4 .....	7110
I. Condición de sujeto pasivo de las entidades de la LGT art.35.4 .....	7130
II. Algunos supuestos específicos de tributación de las entidades de la LGT art.35.4	7175
Sección 8. Responsables .....	7250

#### **CAPÍTULO 8**

##### **La repercusión**

Sección 1. Cuestiones generales .....	7410
Sección 2. La rectificación de la repercusión .....	7450

#### **CAPÍTULO 9**

##### **El tipo impositivo**

Sección 1. El tipo general .....	9040
I. Porcentaje .....	9045
II. Aplicación temporal .....	9055
III. Reimportaciones de bienes y operaciones asimiladas a importaciones .....	9060
Sección 2. Operaciones al tipo reducido .....	9080
I. Entregas de bienes .....	9090
II. Prestaciones de servicios .....	9315
III. Otras operaciones .....	9600
Sección 3. Operaciones al tipo superreducido .....	9685
I. Entregas de bienes .....	9690
II. Prestaciones de servicios .....	9795
Sección 4. Ejecuciones de obra .....	9810

Nº

**CAPÍTULO 10**  
**Deducciones y devoluciones**

Sección 1. Deducciones. Reglas generales .....	10040
I. Cuotas deducibles .....	10050
II. Requisitos subjetivos .....	10110
III. Operaciones que generan derecho a la deducción .....	10180
IV. Afectación de bienes y servicios .....	10265
V. Exclusiones del derecho a la deducción .....	10435
VI. Requisitos formales .....	10565
VII. Nacimiento del derecho a la deducción .....	10740
VIII. Ejercicio del derecho a la deducción .....	10795
IX. Caducidad .....	10940
X. Otros requisitos .....	10955
Sección 2. Deducciones. Reglas especiales .....	11100
I. Sectores diferenciados .....	11120
II. Aplicación de la regla de prorrata .....	11200
III. Prorrata general .....	11230
IV. Prorrata especial .....	11370
V. Regularización de bienes de inversión .....	11400
VI. Deducciones previas al inicio de la actividad .....	11560
VII. Rectificación .....	11680
Sección 3. Devoluciones .....	11750
I. Procedimiento general .....	11770
II. Devoluciones mensuales .....	11830
III. Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros .....	11900
IV. Devolución a empresarios o profesionales no establecidos .....	11950
V. Devolución por entregas ocasionales de medios de transporte nuevos .....	12100

**CAPÍTULO 11**  
**Comercio intracomunitario**

Sección 1. Régimen general del comercio intracomunitario .....	13005
I. Compraventas intracomunitarias .....	13030
II. Operaciones asimiladas .....	13235
Sección 2. Regímenes especiales del comercio intracomunitario .....	13330
I. Régimen especial de determinadas personas .....	13340
II. Régimen especial de los medios de transporte nuevos .....	13380
III. Régimen especial de ventas a distancia .....	13410
Sección 3. Prestaciones de servicios vinculadas al comercio intracomunitario .....	13450
I. Transporte intracomunitario .....	13455
II. Servicios accesorios al transporte intracomunitario .....	13480
III. Servicios de mediación en el transporte intracomunitario y en los servicios accesorios al mismo .....	13490

**Nº**

**CAPÍTULO 12**  
**Comercio exterior**

Sección 1. Importaciones .....	13510
I. Sujeción y concepto .....	13515
II. Conceptos aduaneros: CAC .....	13535
III. Operaciones asimiladas a las importaciones .....	13630
IV. Exenciones .....	13650
V. Devengo .....	14070
VI. Base imponible .....	14080
VII. Sujeto pasivo. Responsables .....	14110
Sección 2. Exportaciones .....	14130
I. Concepto y exención .....	14135
II. Operaciones asimiladas a la exportación .....	14240
III. Exenciones relativas a las áreas exentas y regímenes suspensivos .....	14380

**CAPÍTULO 13**  
**Regímenes especiales**

Sección 1. Régimen especial simplificado .....	15020
Sección 2. Agricultura, ganadería y pesca .....	15140
Sección 3. Bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección .....	15240
Sección 4. Agencias de viajes .....	15310
Sección 5. Recargo de equivalencia .....	15360
Sección 6. Determinadas operaciones de comercio electrónico .....	15420
Sección 7. Oro de inversión .....	15460
Sección 8. Grupos de entidades .....	15490

**CAPÍTULO 14**  
**Obligaciones formales**

Sección 1. Facturación .....	17505
I. Operaciones por las que hay que expedir factura .....	17515
II. Cumplimiento de la obligación de facturación .....	17570
III. Otros aspectos relativos a la expedición de facturas .....	17700
IV. Facturación y regímenes especiales de IVA .....	17825
V. Remisión de la factura o tique .....	17870
VI. Conservación de facturas y demás justificantes documentales .....	17910
VII. Supuestos especiales de facturación .....	17925
Sección 2. Libros registro .....	17950

---

**Nº**

---

**CAPÍTULO 15**  
**La gestión del impuesto**

Sección 1. Introducción .....	19010
Sección 2. Obligaciones censales .....	19030
Sección 3. Obligaciones de identificación .....	19080
Sección 4. Declaraciones informativas .....	19100
Sección 5. Presentación de autoliquidaciones .....	19200
Sección 6. Nombramiento de representante .....	19400
Sección 7. La liquidación del IVA .....	19430
Sección 8. La comprobación del IVA .....	19470
Sección 9. La suspensión del ingreso .....	19500
Sección 10. Infracciones y sanciones .....	19520

**Índice de preguntas****Tabla Alfabética**

## Principales abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AIB</b>	Adquisición intracomunitaria de bienes
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CAC</b>	Código Aduanero Comunitario
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>CNAE</b>	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>EDI</b>	Intercambio electrónico de datos
<b>EIB</b>	Entrega intracomunitaria de bienes
<b>L</b>	Ley
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LITP</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LMV</b>	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
<b>NIF</b>	Número de identificación fiscal
<b>OM</b>	Orden ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REAGP</b>	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
<b>Rec</b>	Recurso
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>ROI</b>	Registro de operadores intracomunitarios
<b>TAI</b>	Territorio de aplicación del impuesto
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico Administrativo Central
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

## CAPÍTULO 1

## Naturaleza. Normativa. Territorio de aplicación

## SUMARIO

Sección 1. Naturaleza del tributo .....	15
Sección 2. Normativa .....	50
Sección 3. Territorio de aplicación .....	80

10

## SECCIÓN 1

### Naturaleza del tributo

(LIVA art.1)

**Pregunta**

¿Cuál es la naturaleza del IVA?

El IVA es un impuesto indirecto y ello por dos razones:

- a) Porque el **sujeto pasivo** es el empresario o profesional que realiza las operaciones pero el gravamen se acaba repercutiendo a los adquirentes de los bienes y servicios que se comercializan, quienes soportan la carga del tributo de manera indirecta. Esto es así en las operaciones interiores, pero no en las internacionales, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en las que es directamente el adquirente quien paga el impuesto.
- b) Alternativamente, porque la **capacidad contributiva** que se somete a gravamen es la que se pone de manifiesto cuando se realizan adquisiciones de bienes o servicios, esto es, cuando se efectúan gastos. Esta manifestación de capacidad contributiva es indirecta, de ahí la naturaleza del impuesto.

15

**Pregunta**

¿El IVA es un impuesto jurídico o económico?

Esta pregunta carece de sentido. Desde el momento en que el IVA, como su propio nombre indica, es un impuesto, se trata de un fenómeno jurídico que obedece al **principio de reserva de Ley**, sometido, en cuanto a su interpretación, a los elementos que establece el CC art.3.1, conforme al cual, las normas deben interpretarse según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. No hay, a estos efectos, elementos de juicio que permitan particularizar el IVA respecto a otros tributos.

Una cuestión distinta es la incidencia o efecto que pueda tener el hecho de que el IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea (ver pregunta nº 55), lo cual,

20

sin embargo, no resta sustantividad a lo anterior, sino que supone un elemento jurídico adicional que hay que tener en cuenta.

25

**Pregunta**

¿Cuál es la materia sobre la que recae el IVA?

Este impuesto recae sobre los **actos de consumo**, por lo que, a falta de consumo, no puede haber gravamen.

Este consumo puede realizarse por el adquirente de bienes y servicios, en cuyo caso el consumo se grava a través de la liquidación del impuesto y su repercusión. En otros supuestos, el consumo se grava a través de mecanismos distintos, como pueden ser:

- a) La imposibilidad de deducir el IVA soportado en la adquisición de ciertos bienes y servicios, como ocurre con los de uso mixto, empresarial o privado (ver pregunta nº 10275 s.), o los que, en atención a su naturaleza, están fundamentalmente destinados a su consumo final (entradas a espectáculos, por ejemplo, ver pregunta nº 10445).
- b) El gravamen del consumo colectivo a través de la repercusión del IVA a los entes públicos y su no deducción por parte de estos.

30

**Pregunta**

¿Cuáles son las operaciones sujetas al IVA?

El IVA grava tres **tipos de operaciones** (LIVA art.1):

- a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios, a condición de que se realicen por empresarios o profesionales, en los términos de la LIVA art.4 y concordantes.
- b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes, conforme a la LIVA art.13 y concordantes.
- c) Importaciones, en los términos de la LIVA art.17 y concordantes.

**SECCIÓN 2****Normativa**

(LIVA art.2)

50

**Pregunta**

¿Cuál es la normativa básica de regulación del IVA?

De acuerdo con la LIVA art.2, la normativa reguladora del IVA es la propia LIVA (L 37/1992, de 28 de diciembre) y las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio en vigor con el País Vasco y Navarra. Estas normas son, respectivamente, la L 28/1990, de 26 de diciembre, reguladora del Convenio con Navarra, y la L 12/2002, de 23 de mayo, reguladora del Concierto con el País Vasco.

Además, hay que tener en cuenta los Tratados y Convenios internacionales válidamente suscritos por España.

Hay que citar igualmente las normas jurídicas de rango inferior, como son el RIVA, aprobado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre, y otras normas reglamentarias, que son las siguientes (se citan únicamente las más relevantes):

- RD 3485/2000, sobre exenciones en régimen diplomático y consular.
- Reglamento sobre facturación, aprobado por RD 1496/2003.
- Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007.

Finalmente, hay que tener en cuenta la existencia de Órdenes Ministeriales por las que se regulan diversos aspectos gestores del tributo, fundamentalmente los modelos de autoliquidación.

#### Pregunta

¿El IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea?

Efectivamente, el IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea, en relación con el cual hay normas reguladoras de un alto nivel de detalle. Las **normas comunitarias** relativas a este tributo son las siguientes:

- a) Dir 2006/112/CE, de 28 de noviembre, de refundición de la Sexta Directiva sobre IVA. Esta es la principal norma de armonización en este ámbito.
- b) Dir 69/169/CEE, de 28 de mayo, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros, sustituida, desde el 1-12-1008, por la Dir 2007/74/CE, de 20 de diciembre.
- c) Dir 79/1072/CEE, de 6 de diciembre (Octava Directiva), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, sustituida, desde el 1-1-2010, por la Dir 2008/9/CE, de 12 de febrero.
- d) Dir 83/181/CEE, de 28 de marzo, que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Dir 77/388/CEE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes.
- e) Dir 86/560/CEE, de 17 de noviembre (Decimotercera Directiva), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.
- f) Dir 2006/79/CE, de 5 de octubre, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de países terceros.

Las Directivas que se han referido se completan con diversas Decisiones adoptadas por el Consejo de Ministros de la UE. En el ámbito del IVA se suele tratar de Decisiones por las que se autoriza a determinados Estados miembros la introducción de excepciones a la Dir 2006/112/CE, aunque no siempre ha sido así. Algunas de las Decisiones adoptadas, por ejemplo, al amparo de la Dir 2006/112/CE art.395, se exponen en el capítulo correspondiente.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los **Reglamentos comunitarios** que se refieren a este tributo, que son los siguientes:

- a) Rgto CE/1798/2003, de 7 de octubre, sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

b) Rgto CE/1777/2005, de 17 de octubre, sobre medidas de ejecución de la Dir 77/388/CEE.

c) Rgto CE/1186/2009, de 16 de noviembre, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

60

**Pregunta**

¿Qué consecuencias tiene el hecho de que el IVA sea un impuesto armonizado en la Unión Europea?

Según reiterada jurisprudencia comunitaria, las normas de Derecho comunitario prevalecen sobre las normas nacionales de los Estados comunitarios (TJUE 5-2-63, asunto 26/62, Van Gend & Loos, y muchas posteriores), por lo que, en situaciones de conflicto entre ambos cuerpos jurídicos, ha de prevalecer la norma comunitaria.

Esta **primacía del derecho comunitario**, sin embargo, no es absoluta, ya que cuando lo que ocurre es que la norma nacional que infringe la comunitaria es más favorable para el contribuyente que la comunitaria, entonces no se produce esta primacía (TJUE 26-2-86, asunto 152/84, Marshall).

La preferencia del Derecho comunitario vincula tanto a los órganos jurisdiccionales como a los órganos administrativos que han de gestionar o llevar a efecto el ordenamiento jurídico (TJUE 28-6-01, asunto C-118/00, Gervais Larys vs. Inasti).

Las anteriores consideraciones se refieren a supuestos en los que hay contradicciones entre las normas nacionales y las comunitarias. Cuando no es así, lo que procede es interpretar las normas nacionales a la luz de las comunitarias (TJUE 13-11-90, asunto C-106/89, Marleasing, entre otras). En tal caso, decae la imposibilidad de dar efecto al Derecho comunitario en contra de los particulares que hemos citado por referencia a la sentencia Marshall.

**SECCIÓN 3****Territorio de aplicación del impuesto (TAI)**

(LIVA art.3)

80

**Pregunta**

¿Cuál es el TAI?

El TAI está compuesto por el territorio español, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en la L 10/1977 art.3, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

No obstante, hay que **excluir** los siguientes territorios:

a) Canarias, donde se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

b) Ceuta y Melilla, donde se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI).

Ceuta y Melilla están excluidas de la Unión Aduanera, pero no Canarias. Esto tiene incidencia en la aplicación de la renta de aduanas, pero no del IVA, ya que las operaciones que se hacen entre el TAI y estos territorios son, respectivamente, importaciones (cuando las mercancías llegan al territorio de aplicación procedentes de los

mismos) o exportaciones (cuando las mercancías salen desde el territorio de aplicación con destino a estos territorios).

**Pregunta**

¿Qué relevancia práctica tiene la delimitación del TAI?

En cuanto a **entregas de bienes y prestaciones de servicios**, el efecto práctico que tiene el TAI se concreta en que sólo las operaciones que se entiendan realizadas en él se encontrarán sujetas al IVA (LIVA art.4.uno). La determinación de cuándo una operación ha de entenderse realizada en el TAI se realiza conforme a las reglas de localización, que se estudian en su capítulo respectivo (ver nº 1800 s.).

Cuando se trata de **operaciones de comercio exterior**, el TAI también tiene incidencia:

- a) En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, porque se definen como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al TAI, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.
- b) Respecto a las importaciones, porque la definición que se da en la LIVA art.18 igualmente requiere que exista una entrada de mercancías en el TAI, produciéndose el hecho imponible cuando dichas mercancías no son comunitarias ni están «comunitarizadas».

85

**Pregunta**

¿Puede haber operaciones que se sitúen dentro del TAI sólo parcialmente?

Sí. Las reglas de localización existentes y la delimitación del TAI que se ha hecho pueden dar lugar a que haya operaciones que se deban entender realizadas en el TAI sólo en parte. Este es, por ejemplo, el caso de los transportes con origen o destino en Baleares, sujetos y no exentos de IVA exclusivamente en la parte proporcional que transcurre por tierra firme y por las 12 millas náuticas que se incluyen en el territorio de aplicación, pero no en la parte en que transcurren por aguas internacionales. La determinación de estos extremos se ha realizado por la Resol DGT 3/2004.

90

**Pregunta**

¿Hay algún otro concepto territorial relevante?

Sí. En la aplicación del IVA es importante, para ciertas operaciones, la delimitación de lo que ha de entenderse como **Comunidad**. Por «Comunidad» o «territorio de la Comunidad» hay que tomar el conjunto de los territorios de los Estados miembros, definidos como los ámbitos de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, de conformidad con su art.299. No obstante, hay ciertas exclusiones, que son las siguientes:

- a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en España, Ceuta y Melilla; y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

95

**95**

(sigue)

b) En España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos de Ultramar; y en la República Helénica, Monte Athos, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. A esta relación, que se recoge en la LIVA art.3, la Dir 2006/112/CE le añade las Islas Aland y las Islas del Canal.

Hay que tener en cuenta que, a efectos del IVA, las operaciones efectuadas con el Principado de **Mónaco** y con la Isla de **Man** tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Estas asimilaciones, que establece la LIVA art.3, se completan por la Dir 2006/112/CE art.7.2, que añade que las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tienen la misma consideración que las realizadas con Chipre. Todos los territorios citados en este párrafo están excluidos de la consideración de países terceros. Por tanto, «territorio tercero» y «país tercero» son cualquier territorio distinto de los anteriores.

Hay que añadir que, de acuerdo con su Acta de Adhesión, está excluido del Reino Unido a estos efectos y, por tanto, también de la Comunidad, el territorio de **Gibraltar**.

## CAPÍTULO 2

**Hecho imponible**

## SUMARIO

Sección 1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas .....	155
Sección 2. Condición de empresario .....	190
Sección 3. Entregas de bienes .....	530
Sección 4. Prestación de servicios .....	720
Sección 5. Operaciones no sujetas .....	770
Sección 6. Autoconsumo de bienes .....	1210
Sección 7. Autoconsumo de servicios .....	1420

150

## SECCIÓN 1

**Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto**

(LIVA art.4 redacc L 4/2008)

**Pregunta**

¿Cuáles son los requisitos que tienen que cumplirse para que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estén sujetas al IVA?

155

Los requisitos que tienen que concurrir para que una entrega de bienes o prestación de servicios esté sujeta al IVA son los siguientes (LIVA art.4.Uno):

- a)** Ha de tratarse efectivamente de **entregas de bienes o prestaciones de servicios**. Estos conceptos se definen, respectivamente, en la LIVA art.8 y 11.
- b)** Deben realizarse en el **territorio de aplicación del impuesto** (TAI). Dicho territorio se define por la LIVA art.3 (ver pregunta nº 80), estando integrado por la Península y Baleares, sin que formen parte del mismo ni las Islas Canarias ni Ceuta o Melilla. La determinación, para cualquier operación, de si ha de considerarse realizada en el citado TAI o no es así debe realizarse aplicando las reglas de localización, que se estudian en el nº 1800 s.
- c)** Han de efectuarse por **empresarios o profesionales**, por lo que las operaciones realizadas por particulares o consumidores finales no están sujetas a IVA. Se trata del elemento subjetivo del hecho imponible. El concepto empresario o profesional se define a los efectos del IVA por la LIVA art.5 (ver preguntas nº 190 s.).
- d)** Las operaciones deben efectuarse a **título oneroso**. Este requisito, que se establece expresamente por la LIVA, es un tanto engañoso, ya que la LIVA art.9 y 12 asimila las operaciones realizadas a título gratuito con las que se llevan a cabo a título oneroso, disponiendo de este modo su gravamen.
- e)** Puede tratarse de operaciones **habituales u ocasionales**. En consecuencia, están sujetas al IVA tanto las operaciones típicas o habituales, propias del objeto de las empresas que las realizan, como otras operaciones atípicas u ocasionales, siempre que se cumplan los demás requisitos de sujeción.

Finalmente, la norma aclara que la sujeción al IVA alcanza a las operaciones que se realizan con los socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

160

**Pregunta**

Además de entregas de bienes y prestaciones de servicios, ¿hay otras operaciones sujetas al IVA?

Sí. Junto con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, están sujetas al IVA las AIB (ver nº 13040) y las importaciones (ver nº 13523).

165

**Pregunta**

¿Tiene alguna incidencia en la sujeción al IVA el hecho de que las operaciones o las actividades se hagan con ánimo de lucro?

No. Tal y como señala expresamente la LIVA art.4.Tres, la sujeción al IVA se produce con **independencia de los fines o resultados** perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

En consecuencia, actividades u operaciones en las que no exista ánimo de lucro o margen comercial están sujetas al IVA exactamente en los mismos términos que otras operaciones en las que sí que exista dicho ánimo de lucro o beneficio. Esto es independiente de que el IVA grave, como su propio nombre indica, el valor añadido en cada fase de la cadena de producción o distribución de bienes y servicios.

170

**Pregunta**

¿Cómo se concreta la coordinación entre el IVA y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD?

En los términos que dispone la LIVA art.4.Cuatro, conforme al cual las operaciones sujetas a IVA no están sujetas al citado concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. La misma norma señala como **excepción** a lo anterior, sujetas, por tanto, a tributación por la citada modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las siguientes operaciones:

**a)** Las **entregas y arrendamientos de bienes inmuebles**, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos en IVA, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en la LIVA art.20.Dos.

**b)** Las **transmisiones de valores** a que se refiere la Ley del mercado de valores (LMV art.108 redacc L 36/2006).

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la sujeción a Transmisiones Patrimonial Onerosas de los **inmuebles** que estén incluidos en patrimonios empresariales transmitidos en bloque, dispuesta por la LITP art.7.5 (ver pregunta nº 800).

## SECCIÓN 2

**Condición de empresario o profesional**

(LIVA art.5 redacc Proyecto Ley Paquete IVA; DGT Resol 23-12-09 aptdo.primer)

## SUMARIO

I.	Concepto general de empresario o profesional .....	240
II.	Conceptos especiales de empresario o profesional .....	290
III.	Inicio de las actividades .....	515

190

**Pregunta**

¿El concepto de empresario o profesional está definido a los efectos del IVA?

200

Sí. La LIVA art.5.Uno define este concepto e incluye lo que podríamos definir como **dos acepciones** distintas:

- a) Un concepto **general** de empresario o profesional que es bastante coincidente con el existente a los efectos de otros tributos (ver preguntas nº 205 y nº 240).
- b) Unos conceptos **especiales** que son propios del IVA y que no tienen paralelo en otras figuras tributarias (ver preguntas nº 290 s.).

205

**Pregunta**

¿El concepto de empresario o profesional a los efectos del IVA es coincidente con el existente en otros tributos?

Depende del concepto que se adopte.

El que se ha denominado como **concepto general**, que se define por la LIVA art.5.Uno.a), de manera conjunta con el apartado dos de este mismo precepto, sí que se puede considerar coincidente con el existente en otros ámbitos de nuestro Derecho tributario, básicamente, con el establecido en la LIRPF art.27.1 cuando define las actividades económicas.

Por el contrario, si se atiende a los **conceptos especiales** de empresario o profesional que se establecen en la LIVA art.5.Uno letras b) a e), hay que considerar que se trata de supuestos específicos propios del IVA en los que quien se califica conforme a los mismos como empresario o profesional no necesariamente ha de tener esta condición a otros efectos tributarios. Un ejemplo claro de lo anterior es el de los **arrendadores de inmuebles**, calificados como empresarios o profesionales a los efectos del IVA y cuyos rendimientos, en general, se califican como del capital inmobiliario a los efectos del IRPF; admitiendo su calificación como de la actividad económica exclusivamente cuando se cumplen unos requisitos relativos a la disposición de un local y de un empleado a jornada completa afectos a la actividad (LIRPF art.27.2).

210

**Pregunta**

¿Qué relevancia tiene, en el ámbito del IVA, el concepto de empresario o profesional?

Se trata de un concepto que incide en varias cuestiones.

La más relevante, sin duda, es la de determinar la **sujeción** al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que sólo están sujetas al IVA cuando se realizan por empresarios o profesionales, no en otro caso. Lo mismo cabe decir de las AIB, aunque estas también se sujetan a imposición cuando se efectúan por entidades jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, si bien se trata de casos excepcionales (ver pregunta nº 13342).

Como es sabido, la realización de operaciones sujetas a IVA no sólo determina la obligación de tributar por este impuesto, sino que también supone la necesidad de cumplir ciertas **obligaciones formales**. Por tanto, la condición de empresario o profesional también implica el cumplimiento de dichas obligaciones de carácter formal. Finalmente, la propia mecánica de liquidación del IVA también se puede ver incidida por el hecho de que el destinatario de una operación sea empresario o profesional actuando en el desarrollo de su actividad. Como elementos en los que puede incidir esta circunstancia, podríamos mencionar los siguientes:

- a)** La posibilidad de **renunciar a la exención** en las operaciones inmobiliarias, que se subordina a la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción en sede del adquirente de los inmuebles (LIVA art.20.Dos redacc L 3/2006).
- b)** La aplicación del mecanismo de **inversión del sujeto pasivo** cuando las operaciones se realizan por no establecidos en el TAI y sus destinatarios son empresarios o profesionales que sí están establecidos en el mismo (DGT Resol 23-12-09 aptdo.quinto; LIVA art.84.Uno.2º redacc Proyecto Ley Paquete IVA).
- c)** La posibilidad de **rectificar la repercusión** del tributo cuando esta no se ha determinado correctamente, la cual, además de otros requisitos, se condiciona a que el destinatario de la operación sea empresario o profesional, al excluirse, con excepciones muy contadas, cuando se trata de cuotas repercutidas a consumidores finales (LIVA art.89.Tres redacc L 13/1996).
- d)** Probablemente el más importante de todos, el requisito subjetivo del **derecho a la deducción**, del que sólo disponen los empresarios o profesionales (LIVA art.93 redacc L 14/2000).

215

**Pregunta**

¿Son coincidentes los conceptos «empresario o profesional» y «sujeto pasivo»?

No. **Empresario o profesional** es quien cumple los requisitos o se encuentra en alguna de las situaciones que establece la LIVA art.5, lo cual implica, como consecuencia fundamental, el cumplimiento del elemento subjetivo del hecho imponible y la sujeción de las operaciones al IVA, supuesto que se cumplan los demás requisitos o condiciones establecidas al efecto.

Por el contrario, **sujeto pasivo** del impuesto es quien resulta obligado a su ingreso a la Hacienda pública por venir así establecido en la LIVA art.84 a 86, ello en función de las características de la operación de que se trate. Son conceptos distintos.

En muchas ocasiones, son conceptos coincidentes, ya que el empresario o profesional que realiza una operación es quien tiene la condición de sujeto pasivo del IVA que la grava. De hecho, así es en la mayoría de los casos. No obstante, no siempre es así. El ejemplo más claro se produce en los supuestos en que se aplica la **inversión del sujeto pasivo**, en los que el empresario o profesional que realiza la transacción sujeta al impuesto es el vendedor y sin embargo es el cliente o destinatario de la operación quien ha de ingresar a la Hacienda pública el tributo correspondiente a dicha operación.

Es importante señalar que la **terminología** que utiliza la LIVA no es coincidente con la que usa la normativa comunitaria, Dir 2006/112/CE, ya que esta califica como sujeto pasivo a quien desarrolla actividades económicas, esto es, a quien la LIVA denomina empresario o profesional. A su vez, el obligado al pago del IVA es calificado por la Directiva como deudor del impuesto. Este es a quien la LIVA configura como sujeto pasivo del tributo. La diferencia, en cualquier caso, es meramente terminológica.

## I. Concepto general de empresario o profesional

### Pregunta

¿Cuál es el concepto general de empresario o profesional?

El que define la LIVA art.5.Uno.a), conforme al cual es empresario o profesional quien desarrolla actividades empresariales o profesionales.

Por su parte, la LIVA art.5.Dos califica como **actividades empresariales o profesionales** las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La misma norma señala que, en particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A partir de la definición que ofrece la norma, los **requisitos** que se pueden exigir para calificar una actividad como empresarial o profesional son los siguientes:

- a)** La **ordenación de medios de producción materiales o humanos**, esto es, la adopción de decisiones en el ámbito mercantil o profesional. Es importante señalar que no hay un umbral mínimo en cuanto a las actividades empresariales, por lo que se puede tener la condición de empresario o profesional aunque los medios ordenados o administrados no sean especialmente relevantes.
- b)** La **actuación por cuenta propia**, esto es, la asunción del riesgo y ventura de las operaciones, de forma que el resultado, positivo o negativo, de las actividades desarrolladas, corresponda a quien las lleva adelante, que es quien tiene la condición de empresario o profesional.
- c)** La **actuación en el mercado**, ya que las actividades implican la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.