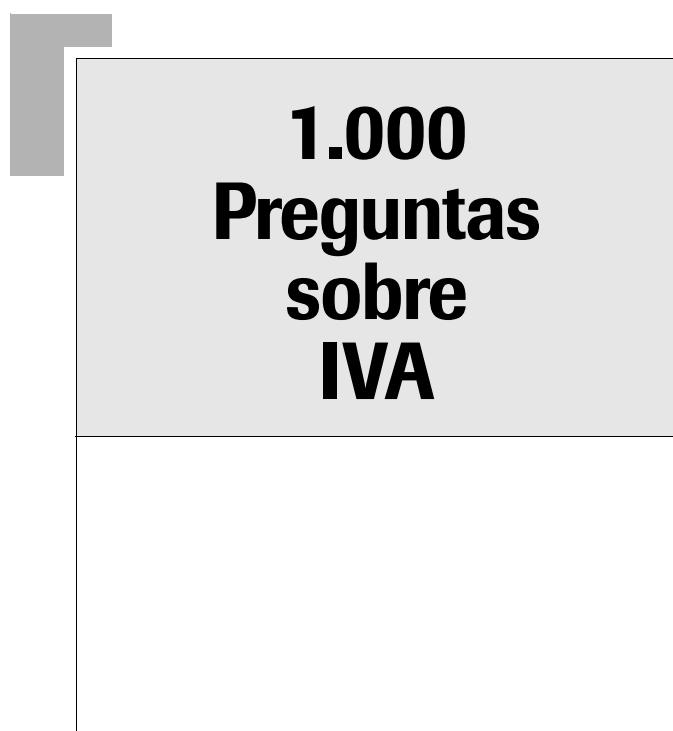


RESPUESTAS MEMENTO

FRANCIS LEFEBVRE



Actualizado a 10 de enero de 2014

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.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 68,64 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-15911-41-8
Depósito legal: M-1575-2014
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) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

Nº

CAPÍTULO 1 Naturaleza. Normativa. Territorio de aplicación

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

CAPÍTULO 2 Hecho imponible

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. Comunidades 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

CAPÍTULO 3 Localización del hecho imponible

Sección 1. Cuestiones generales	1805
Sección 2. 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

	Nº
Sección 3. Reglas generales de localización de las prestaciones de servicios	1950
I. Regla de localización.	1960
II. Concepto de sede de actividad y establecimiento permanente	1980
III. Vinculación de las prestaciones de servicios a la sede de actividad o establecimiento permanente	2020
Sección 4. Reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios	2100
I. Reglas especiales aplicables a las prestaciones de servicios con independencia de la condición del destinatario	2205
II. Reglas especiales aplicables exclusivamente a los servicios prestados a consumidores finales.	2250
III. Otras cuestiones	2280

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
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

	<u>Nº</u>
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 operaciones de tracto sucesivo	6205
VII. El devengo en las entregas intracomunitarias	6228
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 no 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
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

	<u>Nº</u>
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	7020
III. La inversión del sujeto pasivo en operaciones con materiales de recuperación y derechos de emisión de CO ₂	7035
IV. La inversión del sujeto pasivo en entregas de inmuebles	7045
V. La inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra	7055
VI. La inversión del sujeto pasivo en personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales	7085
VII. La inversión del sujeto pasivo en las entregas de gas, electricidad, calor y frío	7090
Sección 4. La consideración de sujeto establecido	7095
Sección 5. 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 6. 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
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

	Nº
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 prorata	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

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

Nº

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
Sección 9. Régimen especial del criterio de caja	15590

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	17870
VI. Conservación de facturas y demás justificantes documentales	17910
VII. Supuestos especiales de facturación	17925
Sección 2. Libros registro	17950

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

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIB	Adquisición intracomunitaria de bienes
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAC	Código Aduanero Comunitario
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CE	Comunidad Europea
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
EIB	Entrega intracomunitaria de bienes
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LMV	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
NIF	Número de identificación fiscal
OM	Orden ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
REAGP	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
Rec	Recurso
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
Rgto	Reglamento
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
ROI	Registro de operadores intracomunitarios
TAI	Territorio de aplicación del impuesto
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	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?

15

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.

Pregunta

¿El IVA es un impuesto jurídico o económico?

20

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.

De hecho, en cualquier operación que se pueda considerar sujeta al IVA, lo determinante de su tratamiento a los efectos del tributo es la caracterización jurídica de la misma, atendiendo a los derechos y obligaciones recíprocas de las partes.

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, 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 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.

En ausencia de actos de consumo, no se puede producir el hecho imponible. Así se ha determinado por la DGT, por ejemplo, en relación con la percepción de determinadas indemnizaciones, que han de considerarse no sujetas al tributo en la medida en que no sean contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

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 Concier-to 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 Concier-to con el País Vasco.

Además, hay que tener en cuenta los Tratados y Convenios internacionales válidamente suscritos por España, y las normas comunitarias y su incidencia (ver pregunta siguiente).

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 1619/2012.

– 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.

55

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 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.
- c) Dir 2008/9/CE, de 12 de febrero, sobre devoluciones a empresarios o profesionales establecidos en otros Estados de la Unión Europea.
- d) 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.
- e) Dir 2007/74/CE, de 20 de diciembre, relativa a la franquicia del IVA y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países.

f) Dir 2009/132/CE, de 19 de octubre, de determinación del ámbito de aplicación de las letras b) y c) del artículo 143 de la Directiva 2006/112/CE en relación con la exención del IVA de ciertas importaciones definitivas de bienes.

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 UE/904/2010, de 7 de octubre, sobre cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
- b) Rgto UE/282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Dir 2006/112/CE.
- c) Rgto CE/1186/2009, de 16 de noviembre, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

Pregunta

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

60

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 y prevalece la norma nacional (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 Larsy 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. La exclusión de ambos territorios del TAI tiene incidencia en la exacción 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).

85

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. En principio, únicamente por los bienes que llegan al TAI puede producirse el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes. Únicamente dejaría de ser así en caso de que sea aplicable la regla antifraude que se contiene en la LIVA art.71.dos (ver nº 13090).

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».

90

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.

Pregunta

¿Hay algún otro concepto territorial relevante?

95

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.

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 o profesional.....	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 7/2012)

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 entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por particulares o consumidores finales no están sujetas a IVA. Se trata del elemento subjetivo del hecho imponible. El concepto de 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.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que las entidades sin ánimo de lucro se puedan considerar como entidades privadas de carácter social y de que algunas de las operaciones efectuadas por ellas se califiquen como exentas (ver nº 4250 s.).

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 **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.

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

Hasta el 30-10-2012 también se excluían de la sujeción al IVA las **transmisiones de valores** a las que se refiere la Ley del mercado de valores (LMV art.108 redacc L 7/2012), las cuales quedaban sujetas en todo caso a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD; sin embargo, desde esta fecha ya no opera esta exclusión, ya que las citadas transmisiones de valores pueden quedar sujetas a IVA o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD (ver pregunta nº 4662).

SECCIÓN 2

Condición de empresario o profesional

(LIVA art.5 redacc L 2/2010)

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.).

Pregunta

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

205

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).

Pregunta

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

210

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 en el desarrollo de su actividad como tales, 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, así como en relación con determinadas ejecuciones de obra (LIVA art.84.uno.2º redacc L 7/2012).

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 22/2013).

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, esto 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

240

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.

Cumplidos todos y cada uno de estos requisitos, quienes desarrollen las actividades respectivas han de ser considerados como empresarios o profesionales a los efectos del IVA.

245

Pregunta

¿Es empresario o profesional quien realiza exclusivamente operaciones a título gratuito?

No, tal y como dispone la LIVA art.5.uno.a) segundo párrafo. Por tanto, aunque se desarrolle una actividad que cumpla todos los requisitos para ser considerada como empresarial o profesional, si quien la desarrolla realiza únicamente operaciones a título gratuito, este queda excluido de la condición de empresario o profesional.

Esta norma especial excluye a las **entidades mercantiles**, las cuales, no obstante, ya no tienen la condición de empresario o profesional en todo caso, existiendo una presunción conforme a la cual se las considera empresarias o profesionales salvo prueba en contrario (ver pregunta nº 310 s.).

Debe señalarse que muchas de las entidades que funcionan a título gratuito, esto es, que no perciben precios por las operaciones que realicen, tampoco cumplen los **requisitos** para ser consideradas como empresarias o profesionales conforme a la delimitación general de este concepto, por lo que para ellas la norma es aclarativa. En otros casos, no es así.

También hay que precisar que, en muchos casos, lo que ocurre es simplemente que hay entidades que no realizan operaciones que se puedan considerar entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que ni siquiera tiene sentido el análisis de su calificación como empresarios o profesionales.

247

Ejemplo La fundación Z se dedica a propiciar la mejor integración de los discapacitados físicos en la sociedad, para lo cual concede becas de estudio. Esta entidad se nutre de aportaciones de origen diverso.