

MEMENTO

DE AUTOR
FRANCIS LEFEBVRE

IVA para Expertos
(3ª Edición)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Fecha de edición: 9 de enero de 2020



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

Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO
(Economista)

Nota del autor.— Esta obra ha sido elaborada a partir de la normativa vigente que se cita y de las sentencias y contestaciones a consultas que se refieren. Los comentarios que en ella se contienen en ningún caso constituyen la doctrina de la Administración Tributaria ni la jurisprudencia existente sobre la materia. Por tanto, ni Ediciones Francis Lefebvre ni el autor aceptarán ninguna responsabilidad por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones o informaciones que se contienen en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 139,36 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17162-34-4
Depósito legal: M-39982-2019
Impreso en España
por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 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

	<u>nº marginal</u>
CAPÍTULO 1. Introducción.....	5
CAPÍTULO 2. IVA y territorialidad	1900
CAPÍTULO 3. Concepto de empresario o profesional	2070
CAPÍTULO 4. Entregas de bienes	3790
CAPÍTULO 5. Comercio internacional de bienes.....	5280
CAPÍTULO 6. Prestaciones de servicios	9300
CAPÍTULO 7. Comercio internacional y prestaciones de servicios.....	10600
CAPÍTULO 8. Distribución y logística de mercancías.....	11912
CAPÍTULO 9. Exenciones interiores	11970
CAPÍTULO 10. Devengo.....	12605
CAPÍTULO 11. Base imponible	12800
CAPÍTULO 12. Sujeto pasivo y responsables del tributo.....	14320
CAPÍTULO 13. Repercusión del IVA	14730
CAPÍTULO 14. Tipos impositivos.....	15500
CAPÍTULO 15. Derecho a la deducción.....	16250
CAPÍTULO 16. Regímenes especiales.....	18500
CAPÍTULO 17. Estructuras empresariales.....	19000
CAPÍTULO 18. Obligaciones formales.....	20550
CAPÍTULO 19. Procedimientos e IVA.....	21500
CAPÍTULO 20. Operaciones inmobiliarias.....	23500
CAPÍTULO 21. IVA y Sector público.....	24450
CAPÍTULO 22. Actividades de interés general y el IVA.....	26200
CAPÍTULO 23. Operaciones financieras y de seguros	26300
Anexo	27000

	<u>Página</u>
Tabla Alfabética	2557
Índice Analítico	2579

Abreviaturas

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIB:	Adquisición Intracomunitaria de Bienes
AN:	Audiencia Nacional
CAU:	Código Aduanero de la Unión (Rgto UE/952/2013)
CC:	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom:	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CMR:	Carta de porte internacional
CNAE:	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
CV:	Consulta vinculante
DGT:	Dirección General de Tributos
Dir:	Directiva
DUA:	Documento Único Aduanero
EIB:	Entrega Intracomunitaria de Bienes
ITP y AJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LCon:	Ley Concursal (L 22/2003)
LCSP:	Ley de Contratos del Sector Público (L 9/2017)
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 (L 27/2014)
LITP:	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LMV:	Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores (RDLeg 4/2015)
LMV/88:	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
LPAC:	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LS/15:	Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (RDLeg 7/2015)
LSC:	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
NIF:	Número de Identificación Fiscal
OM:	Orden Ministerial
RDL:	Real Decreto-Ley
RDLeg:	Real Decreto Legislativo
REAGP:	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
REAV:	Régimen especial de las agencias de viaje
REBU:	Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
RECC:	Régimen especial del criterio de caja
REDEME:	Régimen especial de devolución mensual
REGE:	Régimen especial de grupos de entidades
Resol:	Resolución
RGGI:	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
Rgto Fac:	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
Rgto Fac/2003:	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
Rgto:	Reglamento
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
ROI:	Registro de Operadores Intracomunitarios
RSAN:	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
SICAV:	Sociedades de Inversión de Capital Variable
SII:	Suministro Inmediato de Información
TCo:	Tribunal Constitucional
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR:	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIVA:	Territorio de aplicación del IVA
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS:	Tribunal Supremo
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia
UE:	Unión Europea

CAPÍTULO 1

Introducción

Sección 1. Impuestos generales sobre el volumen de ventas	10	5
A. Concepto.....	15	
B. Evolución histórica.....	25	
C. Características.....	40	
D. Clasificación.....	50	
Sección 2. El IVA en la Unión Europea	95	
A. Introducción.....	100	
B. Elementos sustanciales de la Dir 2006/112/CE.....	110	
Sección 3. Principios generales del IVA	465	
A. Principio de neutralidad.....	475	
B. Otros principios generales.....	678	
C. Configuración objetiva de las operaciones.....	680	
D. Tratamiento de las operaciones complejas.....	705	
E. El IVA como gravamen de la circulación de bienes y servicios.....	750	
F. El funcionamiento del IVA.....	775	
Sección 4. Sistema de fuentes y el IVA. El IVA y el Derecho comunitario	825	
A. El IVA y las fuentes del Derecho.....	830	
B. Normativa sobre IVA en la Unión Europea.....	855	
C. Primacía del Derecho comunitario.....	880	
D. La autonomía del Derecho comunitario.....	950	
E. Efecto directo del Derecho comunitario.....	1020	
Sección 5. La imposición indirecta en España	1485	
A. Introducción.....	1490	
B. El reparto territorial del IVA.....	1495	
C. Otros impuestos indirectos generales sobre ventas existentes en España.....	1680	

SECCIÓN 1

Impuestos generales sobre el volumen de ventas

A. Concepto.....	15	10
B. Evolución histórica.....	25	
C. Características.....	40	
D. Clasificación.....	50	

A. Concepto

Los impuestos generales sobre ventas constituyen figuras básicas en los sistemas tributarios modernos. Estos suelen estar conformados por **impuestos directos**, que gravan la renta o el patrimonio, e **indirectos**, que recaen sobre el consumo. **15**

Precisiones La **distinción** entre impuestos directos e indirectos se suele operar sobre una doble base. Directos son los impuestos que gravan la renta o el patrimonio y que no son objeto, como tales, de repercusión a un tercero, mientras que indirectos son los impuestos que recaen sobre las ventas y se repercuten a los clientes, cuya capacidad contributiva se mide así de forma indirecta.

De los impuestos que gravan el **consumo**, el impuesto general sobre ventas es habitualmente el más importante; no obstante, en los países menos desarrollados ocurre en ocasiones que el sistema impositivo se basa en impuestos sobre consumos específicos o especiales (accisas) que recaen sobre determinados bienes, generalmente productos intervenidos o distribuidos directamente por el Estado, de muy fácil control. **20**

Los **impuestos generales sobre ventas** gravan los gastos de consumo efectuados por los particulares en bienes y servicios; no obstante, y por razones de eficacia administrativa, estos impuestos se vinculan a las ventas realizadas por empresarios o profesionales, de ahí su denominación de impuestos sobre el volumen de ventas, aunque llegan a los consumidores finales a través de su repercusión junto con el precio de venta de los bienes y servicios.

B. Evolución histórica

- 25** Es habitual señalar como antecedente de los impuestos generales sobre ventas la «alcabala», que se implantó en la Castilla del siglo XIV, y que suponía un derecho que se exigía sobre todas las cosas que se vendían o permutaban.
Más recientemente, la **imposición general sobre ventas** se ha desarrollado en los Estados modernos, configurándose como un potente instrumento recaudatorio con una relativa facilidad de gestión para las Administraciones tributarias, las cuales.
- 30** En la actualidad, estos impuestos forman parte de cualquier sistema tributario moderno y suponen una de las más importantes fuentes de ingresos para las Haciendas Públicas.
Precisiones Como caso especial dentro de esta categoría tributaria, ha de hacerse referencia al **IVA**, evolución específica de estos impuestos y que ha jugado un importante papel en la construcción de la UE y, dentro de ella, del Mercado interior.
- 35** Al gravar el total de los bienes y servicios, se evita el traslado del consumo de bienes gravados a no gravados, por lo que se configuran como tributos que, por sí mismos, no distorsionan el funcionamiento de los mercados, rigiéndose por el **principio de neutralidad** (ver nº 475 s.).

C. Características

- 40** Los **requisitos** que ha de cumplir un tributo para ser considerado como un impuesto general sobre las ventas son los siguientes:
- a)** Los **sujetos pasivos** son los empresarios o profesionales. Considerando que son ellos quienes deberán ingresar el tributo, es necesario delimitar adecuadamente quién va a tener dicha condición.
 - b)** Un **tipo impositivo** general razonablemente bajo, habida cuenta de la amplitud de su base imponible.
 - c)** El tratamiento especial de determinados **consumos preferentes**, además de la implantación de tipos reducidos, mediante el establecimiento de exenciones. Lo habitual es que los supuestos de exención impidan la deducción del IVA soportado en los aprovisionamientos.
 - d)** El diseño de los **ajustes en frontera** que permitan que los bienes importados se traten igual a los producidos en el interior y que estos salgan del territorio libres de impuestos, asegurándose que no se generen subvenciones encubiertas a la exportación.
 - e)** El mecanismo de las **deducciones**, que ha de garantizar que quienes soportan realmente el impuesto son los consumidores finales, no los empresarios o profesionales que realizan las operaciones. Correlato del mecanismo de la deducción, se suele establecer la obligación y el derecho de repercutir el impuesto a los destinatarios de las operaciones.

D. Clasificación

- 50** La doctrina de la Hacienda Pública utiliza varios **criterios para clasificar o configurar los impuestos generales sobre ventas**. Son los siguientes:
- a)** Impuestos monofásicos, que gravan el **precio íntegro** de todas las ventas, pero en **una sola fase** del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios.
 - b)** Impuestos plurifásicos, que recaen sobre las ventas **en todas las fases** de la cadena de producción y distribución.
 - c)** Impuestos sobre el valor añadido, que son una variedad de los impuestos **plurifásicos** que someten a gravamen la adición de valor que se produce en cada fase de la cadena de producción o distribución de bienes y servicios.
- 70** Lo más habitual es que este gravamen se realice mediante el sistema de **deducción financiera** o de cuota a cuota, en el que lo que se diseña es un mecanismo de aplicación del impuesto y no un método de determinación del valor añadido.
El impuesto correspondiente a cada fase **se determina** por diferencia entre la cuota correspondiente a las ventas, que será un porcentaje fijo aplicado al precio de las mismas, y la correspondiente a las compras, que igualmente vendrá dada por un determinado porcentaje aplicado a su importe. La diferencia entre una y otra magnitud es el **gravamen del valor añadido** correspondiente a la operación de que se trate. No se calcula el valor añadido, sino que se implanta un esquema de deducción «impuesto sobre impuesto».
- 75** Además de la simplicidad, otras **ventajas** de este sistema son las siguientes:
- a)** **Coincidencia entre los tipos de gravamen efectivo y legal**, siempre que se permita la deducción íntegra de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales.
 - b)** El **ajuste en frontera** se puede realizar con precisión milimétrica. No hay incentivos a la exportación, incompatibles con los acuerdos sobre comercio internacional.

c) Se refuerza la **naturaleza indirecta** del impuesto, pues se asegura que este recae sobre los consumidores finales, al existir una traslación hacia adelante total y aparecer el impuesto separado en la factura.

d) Se propicia el **control «cruzado»**, ya que el impuesto ingresado por un empresario es el que deduce el siguiente de la cadena. El impuesto se controla a sí mismo, ya que cualquier empresario o profesional que compre bienes o servicios a otro le exigirá la expedición de una factura en la que éste le repercute el tributo, tributo que aquel podrá deducir.

SECCIÓN 2

El IVA en la Unión Europea

A. Introducción	100
B. Elementos sustanciales de la Dir 2006/112/CE	110
1. Hecho imponible.....	120
2. Sujeto pasivo.....	150
3. Territorialidad y comercio internacional.....	165
4. Operaciones exentas	240
5. Devengo	250
6. Base imponible	265
7. Obligación de ingreso y repercusión.....	280
8. Tipo impositivo.....	295
9. Deducciones y devoluciones.....	300
10. Obligaciones formales y gestión del impuesto.....	380
11. Regímenes especiales.....	400

95

A. Introducción

Durante los primeros años de funcionamiento de las **Instituciones comunitarias**, su financiación estuvo constituida por aportaciones directas de los Estados miembros. Su progresiva ampliación de funciones amplió sus necesidades de financiación, por lo que, el 21-4-1970, los Estados miembros decidieron sustituir el anterior sistema por un sistema de recursos propios. Estos habían de ser los ingresos arancelarios, las exacciones agrícolas y un porcentaje de la base imponible del IVA correspondiente al total de las operaciones realizadas en los Estados comunitarios. Era imprescindible, por tanto, la **armonización del tributo**, de manera que este se cuantificase por igual en todos ellos, evitando diferencias entre ellos. Ante esta necesidad, se aprobó la Dir 77/388/CEE, Sexta Directiva comunitaria en materia de IVA.

100

Precisiones El IVA se había implantado en los Estados de la entonces CEE a través de la aprobación de dos Directivas del 11-4-1967, las Directivas Primera y Segunda del IVA.

Tras su aprobación, la **Sexta Directiva** fue modificada en muy diversas ocasiones, a consecuencia de lo cual, el texto de la Directiva se transformó en algo complejo, por lo que, a finales de noviembre de 2006 se adoptó una Directiva de **refundición**, que es la Dir 2006/112/CE, de 28 de noviembre, que es la norma fundamental de armonización para la UE hoy en día.

105

Precisiones 1) Existen otras normas del Derecho de la UE que inciden en el IVA, que citaremos convenientemente.

2) Es importante destacar que la Dir 2006/112/CE incluye numerosas **facultades para los Estados comunitarios**. Asimismo, hay ámbitos en los que únicamente se establece el ámbito dentro del cual han de moverse sus legislaciones o en los cuales no existe regulación comunitaria que sea de aplicación, por lo que son los Estados miembros los que adoptan las decisiones que tienen por oportunas. Por estas razones, únicamente cabe hablar de un **impuesto armonizado** en la UE, pero no de un mismo impuesto que se aplique en toda ella, por lo que es erróneo pensar que las soluciones adoptadas en España en relación con los diferentes elementos del tributo son coincidentes con las existentes en otros Estados europeos.

B. Elementos sustanciales de la Dir 2006/112/CE

110	1. Hecho imponible.....	120
	2. Sujeto pasivo.....	150
	3. Territorialidad y comercio internacional.....	165
	4. Operaciones exentas.....	240
	5. Devengo	250
	6. Base imponible	265
	7. Obligación de ingreso y repercusión	280
	8. Tipo impositivo.....	295
	9. Deducciones y devoluciones	300
	10. Obligaciones formales y gestión del impuesto.....	380
	11. Regímenes especiales.....	400

1. Hecho imponible

- 120** Las **operaciones sujetas al IVA**, de acuerdo con la Dir 2006/112/CE art.2, son las siguientes:
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios** realizadas a título oneroso por quienes tengan la condición de sujetos pasivos del tributo, siempre y cuando se entiendan realizadas en el interior del territorio del Estado miembro respectivo.
 - Importaciones** de bienes, con independencia de la condición de quién las efectúe. Es importación la entrada de cualquier mercancía procedente de territorios terceros, aunque con una serie de excepciones relativas a los regímenes suspensivos aduaneros o fiscales.
 - Adquisiciones intracomunitarias** de bienes, AIB, en ciertas condiciones, hecho imponible equivalente a las importaciones, diferenciándose de estas en el origen, que para las AIB es comunitario.
- 128** **Entregas de bienes y prestaciones de servicios** El concepto **entrega de bienes** (Dir 2006/112/CE art.14), es aproximadamente equivalente al que se puede contemplar en cualquier legislación sobre la **transferencia de la propiedad**. Adicionalmente, se atribuye la condición de bienes corporales, y entrega su transmisión, a la corriente eléctrica, el gas, el calor, el frío y otros elementos similares.
- La Dir 2006/112/CE art.15 faculta a los Estados miembros para que den el tratamiento de entregas de bienes a ciertas operaciones relativas a derechos sobre **bienes inmuebles** (uso o disfrute de bienes inmuebles, etc.) o a las transmisiones de participaciones y acciones cuya posesión asegure la atribución de la propiedad o del disfrute de un bien inmueble. Asimismo, se consideran **entregas de bienes**:
- Las que se efectúan por causa de **expropiación forzosa**.
 - Los contratos de **leasing**, así como los de **venta a plazos**, cuando previsiblemente se adquirirá la propiedad de los bienes también tienen la consideración de entregas de bienes.
- 130** El concepto **prestación de servicios** es residual, ya que cualquier operación que se realice en el desarrollo de la actividad económica, empresarial o profesional, y que no se configure como una entrega de bienes, deberá configurarse como prestación de servicios (Dir 2006/112/CE art.24).
- 135** En principio, únicamente están **sujetas** las operaciones que se realizan a **título oneroso**, es decir, contra el pago de un precio. No obstante, se gravan igualmente las operaciones que se hacen a **título gratuito** a través de la figura de los **autoconsumos**, con lo que se pretende evitar que haya actos de consumo que se queden sin gravar (Dir 2006/112/CE art.16 y 18, en cuanto a entregas de bienes; Dir 2006/112/CE art.26 y 27, respecto a prestaciones de servicios).
- 140** **Importaciones** Como **importación**, queda gravada la entrada de mercancía en un país procedente de fuera de la UE (Dir 2006/112/CE art.30), con dos matices básicos:
- Este **hecho imponible** no está vinculado a la existencia de una entrega de mercancías.
 - Las importaciones están sujetas al IVA con independencia de que quien las realice sea empresario o profesional o no. Por tanto, también las importaciones realizadas por **particulares**, consumidores finales, están sujetas al IVA.
 - Hay numerosos supuestos de **exención o regímenes especiales** que facilitan la aplicación del impuesto.
 - Las **Islas Canarias** no forman parte de la UE a los efectos del IVA, ni tampoco **Ceuta o Melilla**, por lo que la entrada en el territorio IVA, que en cuanto a España está constituido por la Península y Baleares, de mercancías procedentes de estos territorios, es una importación.
- 145** **Adquisiciones intracomunitarias de bienes** Se puede definir la **AIB** como la obtención del poder de disposición sobre mercancías procedentes de otros Estados comunitarios que son transportadas al territorio del Estado de destino (Dir 2006/112/CE art.20).
- Con las AIB, se gravan en la UE las operaciones realizadas entre Estados miembros diferentes. De esta forma, se compaginan el Mercado interior, que exige que no haya controles en frontera para el

tráfico intracomunitario de mercancías, y el gravamen de dichas mercancías en los Estados en los que se lleva a cabo su consumo.

Las AIB, a diferencia de las importaciones, están sujetas fundamentalmente cuando se hacen entre **empresarios o profesionales**, aunque con determinadas excepciones relativas a casos específicos (medios de transporte nuevos, determinadas personas o entidades con régimen especial o régimen de ventas a distancia).

2. Sujeto pasivo

En terminología comunitaria, el **sujeto pasivo** es quien realiza actividades económicas de forma independiente, esto es, asumiendo los resultados de la actividad (Dir 2006/112/CE art.9 y 10). **150**

Precisiones 1) La Dir 2006/112/CE art.11 permite a los Estados comunitarios considerar como un único sujeto pasivo a las diferentes entidades que formen parte de un **grupo de empresas**.

2) La **terminología** de la LIVA española es ligeramente distinta, ya que en ella al titular de las actividades se le denomina empresario o profesional, a la vez que se denomina sujeto pasivo al obligado a ingresar el impuesto a la Hacienda Pública.

3) Cuestión distinta al sujeto pasivo es la del **obligado al ingreso** del impuesto, que la normativa comunitaria conoce como deudor del Impuesto, generalmente, el empresario o profesional que realiza las operaciones. Por excepción, cuando las operaciones son realizadas por **empresarios o profesionales no establecidos** en el Estado en el que las mismas han de considerarse efectuadas, se suele calificar como deudor del Impuesto al adquirente. Esta técnica se conoce como «**inversión del sujeto pasivo**», que también se utiliza en otras ocasiones como mecanismo antifraude.

La Dir 2006/112/CE art.12 permite a los Estados miembros atribuir la condición de sujeto pasivo a quienes realicen ciertas **operaciones inmobiliarias**, aunque sea de forma ocasional, considerando el especial significado económico de estas operaciones. **155**

Precisiones La condición de sujeto pasivo es independiente de los **resultados o los fines** de las actividades u operaciones, así como el lugar en que las operaciones deban considerarse efectuadas. Por esta razón, son sujetos pasivos del IVA las asociaciones, fundaciones, Entes públicos y demás entidades que actúan **sin ánimo de lucro**, con independencia de que existan supuestos de exención que se apliquen a ciertas operaciones.

Los **Entes públicos** tienen, en principio, la condición de sujetos pasivos, estando excluidos de dicha consideración únicamente cuando actúan en el ejercicio de sus funciones públicas, aunque reciban precios como contraprestación por sus operaciones (Dir 2006/112/CE art.13). La citada exclusión está condicionada a que no provoque distorsiones de la competencia. En todo caso, están sujetas al IVA en todo caso las operaciones que se realicen en el desarrollo de una serie de actividades que la misma Directiva relaciona. **160**

3. Territorialidad y comercio internacional

Territorio de aplicación del impuesto En general, el **territorio de aplicación del IVA**, TIVA, coincide básicamente con el territorio de los Estados miembros de la Comunidad; no obstante, existen diversos **territorios excluidos** por razón de sus peculiaridades geográficas. Tal es el caso, en España, de las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, donde se aplican otros impuestos indirectos que no responden completamente al esquema del IVA comunitario, básicamente, porque sus tipos impositivos son inferiores (Dir 2006/112/CE art.5 y 6 –redacc Dir (UE) 2019/475–). **165**

Como consecuencia de la anterior exclusión, en España el IVA se aplica únicamente en la Península, las Islas Baleares, las aguas territoriales y el espacio aéreo correspondiente. **170**

Precisiones Lo normal es que el IVA sea un impuesto que se recauda por los **Estados** y no por entes públicos territoriales menores. No obstante, esto no siempre ocurre. Así, en países como Alemania el IVA es un impuesto que corresponde en una parte muy importante a los Estados federados y no a la República. Lo mismo ocurre en España en el caso del País Vasco y Navarra. En otras ocasiones, lo que ocurre es que hay una parte del IVA que se destina a financiar las **regiones**, como en España con las de régimen común, aunque sin tener en cuenta criterios de localización, sino **datos macroestadísticos** con los cuales se determina, del montante total, la parte que corresponde a cada región.

Reglas de localización Una vez delimitado el TIVA de cada Estado, la mecánica de funcionamiento del IVA para la atribución de su rendimiento recaudatorio consiste en la determinación, operación por operación, de las que se entienden realizadas en el citado territorio. Únicamente las **operaciones que se entiendan realizadas en el TIVA** de dicho Estado quedarán sujetas a imposición en el mismo, no así las restantes. Para dicha determinación se utilizan las denominadas **reglas de localización**, que establecen, para cualquier operación, cuándo hay que entenderla realizada en el referido territorio. **175**

- 180** Las reglas existentes para esta determinación son distintas según se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios.
En relación con las **entregas de bienes**, existen las siguientes:
- a)** Si los **bienes** no son objeto de transporte, se entienden entregados en el lugar en el que se encuentran en el momento de la entrega (Dir 2006/112/CE art.31).
 - b)** Si **son objeto de transporte** con ocasión de su entrega, esta se considera realizada en el lugar de inicio del transporte (Dir 2006/112/CE art.32).
 - c)** La relativa a las **entregas a bordo** de buques, aviones o trenes que transitan dentro de la Comunidad, que se entienden producidas en el lugar de inicio del viaje (Dir 2006/112/CE art.37).
 - d)** Las de bienes que han de ser **objeto de instalación o montaje**, que se producen en el lugar de dicha instalación o montaje (Dir 2006/112/CE art.36).
 - e)** Las de electricidad o gas a través de **redes de distribución**, que se entienden realizadas en la sede de establecimiento del comprador si éste es revendedor y el lugar de consumo en otro caso (Dir 2006/112/CE art.38 y 39).
 - f)** **Ventas a distancia**, que tributan en el Estado de origen hasta ciertos límites, superados los cuales pasan a tributar en los Estados de destino (Dir 2006/112/CE art.33 a 35 redacc Dir (UE) 2017/2455). Hay que apuntar que esta regla se transformará en general, sin límite mínimo, a partir del 2021.
- 190** En cuanto a las **prestaciones de servicios**, se distingue entre servicios prestados a otros empresarios y profesionales y servicios prestados a particulares:
- para los **servicios prestados entre empresas**, la regla de localización atiende a la sede de actividad o establecimiento permanente del destinatario, que será donde se entiendan prestados;
 - los **servicios prestados a consumidores finales** se localizan en sede del prestador.
- Precisiones** En el comercio internacional de servicios no hay importaciones ni exportaciones; en su lugar, la técnica que se utiliza consiste en la definición y aplicación de **reglas de localización**.
- 195** Junto con esta regla general existen otras **reglas especiales**, que son las siguientes:
- a)** Los servicios relacionados con **inmuebles** se entienden prestados donde radiquen estos.
 - b)** Los servicios de **transporte**, que se localizan como sigue:
 - si se trata de **pasajeros**, la tributación se produce en el Estado por el que transcurran;
 - los de **mercancías** tributan conforme a las reglas generales; no obstante, si se producen entre diferentes Estados comunitarios y los destinatarios de los mismos son particulares, la tributación se produce en el lugar de inicio.
 - c)** Ciertos servicios, tales como los **culturales, deportivos, docentes o científicos**, se entienden prestados donde materialmente se efectúen.
 - d)** Las operaciones de **mediación** en nombre y por cuenta ajena prestados a empresarios o profesionales se localizan conforme a la regla general. Si se prestan a particulares, siguen la regla de localización de la operación en la que se medie.
 - e)** Los **trabajos sobre bienes muebles** y los dictámenes, **peritajes** y valoraciones sobre los mismos, también se localizan donde se efectúen materialmente cuando se prestan a particulares.
 - f)** Los servicios de **comercio electrónico** y de **telecomunicaciones** tributan conforme a la regla general cuando se prestan entre empresas y en función de la residencia de los clientes cuando se prestan a consumidores finales (con alguna excepción aplicable a pequeñas empresas).
 - g)** Finalmente, el **arrendamiento a corto plazo de medios de transporte** se localiza donde los citados medios de transporte se pongan a disposición de los arrendatarios.
- 200 Comercio internacional de mercancías** El IVA grava las **importaciones** de bienes, entradas de bienes de origen no comunitario en el territorio del Estado miembro de que se trate en cada caso.
- Precisiones** **1)** El hecho imponible **importación** se define por la Dir 2006/112/CE art.30. Por su parte, la Dir 2006/112/CE art.60 y 61 establece las **reglas de localización** para estas operaciones.
2) Este hecho imponible está definido sin vinculación a la existencia de una **transmisión** de las mercancías, por lo que se produce aunque los bienes no se hayan adquirido a un tercero, por ejemplo, porque se hayan producido fuera de la Comunidad y se introduzcan en el territorio de esta por su propietario.
- 210** Si los bienes importados se introducen en un **área exenta** (zona franca, etc.), o en un **régimen suspensivo** (depósito aduanero, perfeccionamiento activo, tránsito...), la importación se grava cuando abandonen estas áreas o regímenes con destino al interior del país.
Adicionalmente, se prevé la aplicación de exenciones en las importaciones de bienes tanto cuando la **entrega interior** de los mismos bienes esté exenta como en aquellos supuestos en que la importación goce de un régimen de **franquicia** de los derechos arancelarios (Dir 2006/112/CE art.143 redacc Dir (UE) 2017/2455).
- 215** En cuanto a la salida de bienes, las **exportaciones**, se establece una exención para las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la misma, tanto por el vendedor como por el comprador no establecido, empresario o profesional o particular (Dir 2006/112/CE art.146). La **exención** se extiende también a los servicios que se vinculen con la referida exportación de los bienes. Esta exención es plena, esto es, permite al empresario o profesional que la realiza deducir las cuotas de

IVA soportado, de manera que el bien sale del territorio comunitario libre de cargas por imposición indirecta.

La Dir 2006/112/CE art.151, asimila ciertas operaciones a exportaciones, dándoles el mismo tratamiento, esto es, dejándolas exentas de tributación, pero con derecho a deducción del IVA soportado.

Comercio intracomunitario de mercancías La implantación del Mercado interior supuso la desaparición de las fronteras entre los Estados comunitarios a partir del 1-1-1993. Los controles en frontera que se habían venido aplicando tuvieron que eliminarse, por lo que el régimen de tributación existente en la Comunidad, equivalente al de los intercambios entre Estados completamente independientes, había de desaparecer. **220**

La importancia recaudatoria del IVA hizo que los Estados descartasen esta posibilidad, estableciendo un régimen de **circulación de las mercancías** entre ellos que asegura la tributación en el Estado de consumo de las mismas en la mayor parte de los casos. **225**

La característica fundamental del régimen consiste en el **desdoblamiento** de cualquier compraventa intracomunitaria de mercancías en dos operaciones (todo ello condicionado al transporte de las mercancías):

a) Por una parte, una **entrega de bienes** en origen que se declara **exenta**, siempre que el destinatario sea otro empresario o profesional, que es quien ha de declarar y tributar por operación en el Estado de destino (Dir 2006/112/CE art.138 redacc Dir (UE) 2018/1910).

b) En dicho Estado se produce el hecho imponible **adquisición intracomunitaria de bienes**, que da lugar a que el comprador liquide el impuesto (como cuota devengada) y la ingrese, aunque sea deducible (Dir 2006/112/CE art.2 a 4, en cuanto a la sujeción, y Dir 2006/112/CE art.20, respecto a la definición del hecho imponible).

Precisiones El sistema se completa con la presentación de una **declaración informativa** en la que el empresario o profesional que hace la entrega declara a las autoridades de su país que la ha realizado. La información se remite al Estado del empresario o profesional que ha realizado la adquisición para que pueda verificar si efectivamente este la ha declarado (Dir 2006/112/CE art.262 a 271).

Adicionalmente, la Directiva regula la **operación asimilada**, la transferencia de bienes, que permite controlar el movimiento físico de bienes entre Estados miembros cuando no hay entrega: **230**

1. En el **país de origen** se trata como operación asimilada a la entrega la transferencia por un empresario o profesional de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro (Dir 2006/112/CE art.17). Esta entrega asimilada resultará exenta (Dir 2006/112/CE art.138.2.c).

2. En el **Estado de destino**, se produce una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes, que da lugar a un IVA devengado, en principio, deducible (Dir 2006/112/CE art.21 a 23).

Adicionalmente, se establecen ciertos regímenes especiales, relativos a situaciones específicas, aunque de muy escasa aplicación. **235**

4. Operaciones exentas

Las exenciones que se aplican a las «operaciones interiores» se caracterizan, además de la no existencia de gravamen, por el hecho de que las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para su realización no son deducibles. **240**

Las **exenciones en operaciones interiores** existentes en la Dir 2006/112/CE son las siguientes: **245**

a) Prestaciones de servicios efectuadas por los **servicios públicos postales** (Dir 2006/112/CE art.132.1.a).

b) **Servicios sanitarios**, como son la atención a personas por profesionales sanitarios, servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (Dir 2006/112/CE art.132.1.b, c, d, e y p).

c) **Asistencia social**, siempre que se preste por entidades de carácter benéfico o entes públicos (Dir 2006/112/CE art.132.1.g y h), al igual que los **servicios culturales** (Dir 2006/112/CE art.132.n).

d) **Servicios deportivos**, a condición de que se presten por entidades sin ánimo de lucro (Dir 2006/112/CE art.132.1.m).

e) **Enseñanza**, tanto reglada como no reglada (Dir 2006/112/CE art.132.1.i y j).

f) Servicios **financieros y de seguros**, aunque no de forma generalizada, sino en función de sus características objetivas, con listas de operaciones exentas y no exentas (Dir 2006/112/CE art.135.1.a a g).

g) Determinadas **operaciones con inmuebles** (Dir 2006/112/CE art.135.1.j a l y 135.2).

h) Actividades de **juego**, si bien en este caso es habitual que los Estados exijan otros impuestos o tasas sobre las mismas (Dir 2006/112/CE art.135.1.i).

5. Devengo

- 250** El **devengo** del IVA en una operación implica la **obligación** de ingresar el IVA a la Hacienda Pública y, de la mano de ella, el nacimiento del **derecho** a la deducción para el destinatario de la misma si es empresario o profesional.
La Dir 2006/112/CE distingue devengo y exigibilidad:
a) El **devengo** es el hecho mediante el que quedan cumplidas las condiciones establecidas para la exigibilidad del impuesto. Este hecho puede ser cualquiera de las modalidades del hecho imponible.
b) Por su parte, la **exigibilidad** es el derecho de la Hacienda Pública a exigir el ingreso del impuesto.
- 255** Con carácter general, el devengo se produce, en las **entregas de bienes**, con la puesta de la mercancía a disposición del destinatario de la misma, y en las **prestaciones de servicios** con la realización o ejecución del servicio.
Adicionalmente, la Dir 2006/112/CE impone la exigibilidad del impuesto en el caso de los **cobros anticipados** (Dir 2006/112/CE art.65). Por el contrario, el hecho de que se difiera el pago del precio de una operación no altera, en general, la determinación de su devengo.
- 260** El impuesto suele devengarse cuando resulta exigible el pago de la contraprestación en los **contratos de tracto sucesivo**. De no haberse pactado contraprestación o momento de exigibilidad de la misma, o tener aquel una periodicidad superior al año, se devenga el impuesto el 31 de diciembre de cada año (Dir 2006/112/CE art.64).
Para las **AIB**, el devengo se produce con los mismos criterios que en las entregas bienes, si bien la Directiva establece que el impuesto será exigible el día 15 del mes siguiente al del devengo (Dir 2006/112/CE art.68 y 69).
En el caso de las **importaciones**, devengo y exigibilidad se producen a la entrada del bien en el territorio de aplicación del impuesto (Dir 2006/112/CE art.70 y 71).

6. Base imponible

- 265** La **base imponible** del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios es la totalidad de la **contraprestación** que haya de obtenerse por las operaciones, con independencia de quien la satisfaga (Dir 2006/112/CE art.73). En particular, forman parte de esta magnitud las siguientes **partidas**:
a) **Gastos accesorios**, tales como comisiones, embalajes, portes y transportes, seguro, etc., exigidos por el vendedor al comprador.
b) **Subvenciones** que se entregan para la reducción de precios (subvenciones vinculadas al precio).
c) **Impuestos, derechos y exacciones**, salvo el propio IVA, que graven la operación. El ejemplo más importante lo constituyen los Impuestos especiales (alcohol, gasolina, etc.).
- 270** Por el contrario, **no se incluyen en la base imponible** descuentos o sumas exigidas en concepto de reembolso de las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente, conocidos habitualmente como suplidos (Dir 2006/112/CE art.79).
Para las **operaciones sin contraprestación** (autoconsumos), se establece un principio de valoración de las mismas en atención a su coste.
Potestativamente, los Estados miembros puede decidir que la base imponible de ciertas operaciones entre **entidades vinculadas** se determine en el valor normal de mercado de las mismas. El caso más importante es el de aquellos supuestos en que el destinatario no tiene pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas (Dir 2006/112/CE art.72 y 80).
- 275** En las **AIB**, la base se determina con las reglas aplicables para las entregas de bienes (Dir 2006/112/CE art.83).
En las **importaciones**, la regla general determina que la base imponible está constituida por el valor en Aduana, al que deberán adicionarse todos los gastos habidos hasta el primer punto de destino de la mercancía en el interior de la Comunidad y los impuestos y tasas que se devenguen como consecuencia de la importación (Dir 2006/112/CE art.85 a 88).

7. Obligación de ingreso y repercusión

- 280** Una de las obligaciones principales de los sujetos pasivos del IVA es la de su **ingreso** a la Hacienda Pública, que incumbe, en general, a quienes realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto (Dir 2006/112/CE art.193 redacc Dir 2013/43/UE).
Cuando estas operaciones se efectúan por **no establecidos** y el adquirente o destinatario es sujeto pasivo de IVA, obligado a la presentación de autoliquidaciones periódicas, es más operativo exigir el impuesto a dicho adquirente que al vendedor. Es lo que se suele conocer como **inversión del sujeto pasivo**, que la Directiva configura como voluntaria para los Estados comunitarios en ciertos casos y como obligatoria en otros (Dir 2006/112/CE art.194 a 199).

La **repercusión** del IVA, obligatoria, es fundamental en el funcionamiento del impuesto, ya que con ella se asegura que la cuota se traslade hasta llegar al consumidor final, de manera que se conozca el importe del impuesto que grava el consumo. Formalmente, esta repercusión debe efectuarse en la **factura** que documente la operación. **285**

Precisiones La Directiva no regula la repercusión del IVA, por lo que son los Estados miembros los que han de regular esta cuestión. Es importante, sin embargo, tener en cuenta tanto los principios generales del impuesto como la existencia de cierta jurisprudencia comunitaria sobre la cuestión.

8. Tipo impositivo

Una vez determinada la base imponible, la cuota del IVA se obtiene de la aplicación del tipo impositivo correspondiente. La normativa comunitaria permite a los Estados miembros el establecimiento de un **tipo general** no inferior al 15% (Dir 2006/112/CE art.97 redacc Dir (UE) 2018/912). Lo más habitual es situar el tipo general en el entorno del 20%. **295**

Junto con este tipo general, los Estados miembros pueden establecer uno o varios **tipos reducidos**, que se aplicarán exclusivamente a los bienes y servicios que incluye la Directiva en su Anexo III (Dir 2006/112/CE art.98 redacc Dir (UE) 2018/1713). Asimismo, existe la posibilidad de gravar a tipos reducidos otros bienes o servicios, pero siempre en los términos o con limitaciones establecidos en la Directiva (Dir 2006/112/CE art.102 a 122).

9. Deducciones y devoluciones

El **principio de neutralidad**, básico en el IVA, obliga a reconocer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales cuando adquieren bienes o servicios que van a utilizar en el desarrollo de su actividad. Así, el gravamen sobre el consumo mediante la aplicación del IVA se consigue haciendo que los empresarios o profesionales repercutan el IVA en las operaciones que realizan, a la vez que se les permite la deducción de las cuotas que soportan cuando se aprovisionan de bienes y servicios. Con ello, el **derecho a la deducción** se configura como una de las piedras angulares de este tributo. Una vez el impuesto llega al consumidor final, así como en otros supuestos en que las normas vigentes presumen un acto de consumo final, el derecho a la deducción cesa en sus efectos. **300**

Cuotas deducibles En general, las cuotas deducibles son las que se soportan por los **empresarios o profesionales** como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales (Dir 2006/112/CE art.168). **305**

Precisiones Únicamente son deducibles las cuotas soportadas en el **territorio de aplicación del impuesto** de cada Estado miembro. Si se soportan cuotas en otros Estados, hay que acudir al procedimiento de devolución a no establecidos que exista en dichos Estados.

Existen **otras cuotas** que son igualmente deducibles, que son las siguientes: **310**

- a) Las satisfechas como consecuencia de la realización de **importaciones**.
- b) Las satisfechas por los propios empresarios o profesionales en los casos en que, siendo adquirentes de bienes o servicios provistos por otros empresarios o profesionales no establecidos, la **inversión del sujeto pasivo** hace que sean los adquirentes los deudores del IVA.
- c) Las satisfechas por la realización de **AIB**, ello cuando se define esta modalidad del hecho imponible.
- d) Cuotas correspondientes a determinados cambios de afectación gravados como tales **-autoconsumos- y compensaciones agrarias**.

Condición de sujeto pasivo El nacimiento del derecho a la deducción está condicionado a que el adquirente de los bienes o servicios sea sujeto pasivo, empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad. El principio de neutralidad obliga a reconocer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se adquieren con anterioridad al inicio de la realización de operaciones activas, es decir, de las ventas de bienes y servicios (así se desprende de la Dir 2006/112/CE art.168 y lo ha señalado la jurisprudencia comunitaria de manera reiterada), así como después de finalizadas estas, siempre que traigan causa de las mismas. **315**

Destino de los bienes y servicios adquiridos El **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas depende del destino que se dé a los bienes y servicios adquiridos. **320**

Las **operaciones** que generan el derecho a la deducción son las siguientes: **325**

- a) Las realizadas en el **TIVA** que se consideren sujetas y no exentas. Por el contrario, las operaciones sujetas pero exentas no generan este derecho.
- b) Las **sujetas pero exentas** en virtud de los supuestos de exención que se aplican al comercio exterior, es decir, exportaciones y entregas que han de dar lugar a AIB en el Estado de destino.

c) Las **operaciones no sujetas** como consecuencia de la aplicación de las reglas de localización pero que, en caso de que se encontraran sujetas, generarían el derecho a la deducción.

Precisiones 1) Una posible **limitación** en el derecho a la deducción viene dada por la existencia de distintos supuestos de exención que no permitan la deducción de las cuotas soportadas en los bienes y servicios que se destinan a su realización.

2) La Directiva permite a los Estados comunitarios establecer o mantener disposiciones específicas para las cuotas soportadas por **gastos de naturaleza no empresarial**, como gastos de representación; entre otros, la Dir 2006/112/CE art.176 y 177).

330 Afectación a la actividad Para que las cuotas sean deducibles, es necesario que los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron se afecten a la actividad empresarial o profesional. Cuando esa afectación no se produce en absoluto, las cuotas soportadas no son deducibles. Igualmente, **si la afectación es completa**, las cuotas de IVA serán deducibles. Finalmente, cuando lo que se produce es una **afectación parcial**, la deducción habría de ser igualmente parcial (Dir 2006/112/CE art.168 inciso inicial y 168 bis).

Precisiones Un caso particular es el de los **automóviles**, que son los bienes que por excelencia se destinan simultáneamente a la actividad empresarial y al consumo privado de su propietario, caracterizándose así mismo por la práctica imposibilidad de probar el porcentaje efectivo en que se destinan a uno y otro uso. Las soluciones que se pueden adoptar ante esta situación son diversas y van desde la imposibilidad completa de deducir el IVA soportado en relación con los mismos al establecimiento de porcentajes fijos de deducción, porcentajes máximos o presunciones de afectación que admiten prueba en contrario (tal es el caso de la normativa española).

335 Requisitos formales El **ejercicio del derecho a la deducción** se condiciona por la Directiva a que por parte del titular del mismo se disponga del documento en el que justifican las cuotas soportadas (Dir 2006/112/CE art.178). Los **documentos** a los que se atribuye esta condición son los siguientes:

- a) La factura expedida por otros empresarios o profesionales cuando se trata de **bienes o servicios adquiridos a terceros**.
- b) El requisito formal que establezca el Estado correspondiente.
- c) La factura expedida en el Estado comunitario de origen en el caso de las **AIB**.
- d) El documento acreditativo de la realización de **importaciones**.

340 En todo caso, es fundamental que estos documentos cumplan los **requisitos** que se establezcan en la normativa correspondiente, ya que estas no sólo justifican el derecho a la deducción, sino que son el medio a través del cual la Administración puede comprobar que las cuotas cuya deducción está permitiendo han sido efectivamente ingresadas (Dir 2006/112/CE art.217 s.).

345 Nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción El **nacimiento** del derecho a la deducción coincide con el devengo del impuesto (Dir 2006/112/CE art.167).

Para el ejercicio de este derecho, los empresarios o profesionales, cuando presentan sus **autoliquidaciones**, deducen las cuotas correspondientes a las operaciones de las que hayan recibido el justificante documental en el periodo de liquidación que corresponda. Para que este derecho no se vea imposibilitado si no se ejercita en la autoliquidación correspondiente, se suele permitir el ejercicio de este derecho en las autoliquidaciones posteriores, aunque con una limitación temporal, que se suele concretar en un plazo que se computa desde el nacimiento del citado derecho.

Una vez ejercitado el derecho a la deducción, el resultado de una autoliquidación puede ser **a favor del Tesoro**, en cuyo caso el empresario o profesional tendrá que pagarla (o pedir un aplazamiento), o **a favor del citado empresario o profesional**. En este segundo caso, caben dos posibilidades para la Hacienda Pública, proceder a la devolución, una vez practicados los controles correspondientes, o reconocer a este empresario o profesional el derecho a la compensación futura de este resultado.

350 Prorrata de deducción La deducción del IVA soportado se determina en función del destino de los bienes y servicios adquiridos, según generen o no el derecho a la deducción (ver nº 320 s.).

Esta imputación se puede hacer individualizando cada bien o servicio o calculando un porcentaje global para el total de la actividad, que es lo que aquí se conoce como **regla de prorrata general**.

Cuando se aplica la regla de **prorrata especial**, el derecho a la deducción se cuantifica del siguiente modo:

- a) Las cuotas soportadas por bienes o servicios que se destinan exclusivamente a la realización de **operaciones que generan el derecho a la deducción** son plenamente deducibles.
- b) Las cuotas soportadas por bienes o servicios que se destinan en exclusiva a la realización de **operaciones que no generan el derecho a la deducción** no son deducibles.
- c) Las cuotas por bienes y servicios que se destinan a la realización de **unas y otras operaciones** son deducibles en función del porcentaje que determine la prorrata general.

355 La **prorrata general** se determina mediante un **cociente** en cuyo numerador se consigna el importe de las operaciones que generan el derecho a la deducción realizadas por el empresario o profesional durante el año al que se refiera. En el denominador de este porcentaje se consigna el importe correspondiente al total de las operaciones realizadas durante el mismo periodo de tiempo (Dir