

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	1
1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	5
2.1. Régimen jurídico.....	5
2.2. Concepto, naturaleza y ámbito de aplicación.....	6
2.3. Hecho imponible.....	9
2.4. Sujetos pasivos.....	13
2.5. Exenciones.....	17
2.6. Devengo.....	20
2.7. Deducciones	23
2.8. Relación del Impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos.....	25
3. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	28
3.1. Registro de Operadores Intracomunitarios.....	31
3.2. Entregas intracomunitarias de bienes.....	33
3.2.1. Concepto de entrega intracomunitaria.....	33
3.2.2. Hecho imponible y sujetos pasivos.....	34
3.2.3. Exenciones.....	35
3.2.4. Devengo.....	37
3.2.5. Operaciones asimiladas.....	38
3.2.6. ¿Por qué no se preven las entregas intracomunitarias de bienes en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de forma expresa?.....	39
3.3. Prestación de servicios intracomunitaria	41
3.4. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.....	44
3.4.1. Concepto de adquisición intracomunitaria.....	44

3.4.2. Hecho imponible y sujetos pasivos.....	45
3.4.3. Exenciones.....	48
3.4.4. Devengo.....	49
3.4.5. Operaciones asimiladas.....	50
4. OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR.....	52
4.1. Exportación de bienes.....	53
4.1.1. Exenciones en las exportaciones.....	55
4.1.2. Exenciones relativas a las operaciones asimiladas a las exportaciones	56
4.1.3. Exenciones en las áreas exentas: zonas francas, depósitos francos y otros depósitos.....	57
4.1.4. Exenciones en los regímenes suspensivos: regímenes aduaneros y fiscales.....	58
4.2. Importación de bienes.....	59
4.2.1. Concepto de importación.....	59
4.2.2. Hecho imponible y sujetos pasivos.....	60
4.2.3. Exenciones.....	61
4.2.4. Devengo.....	62
5. EXENCIONES PLENAS. DERECHO A DEDUCCIÓN. REQUISITOS.....	63
6. CONCLUSIONES.....	78
7. BIBLIOGRAFÍA.....	83
8. RELACIÓN DE SENTENCIAS, RESOLUCIONES Y CONSULTAS.....	86
9. ANEXOS.....	89

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AIB	Adquisición/es intracomunitaria/as de bienes.
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
CE	Constitución Española de 1978.
CAU	Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.
Directiva	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
DUA	Documento único administrativo.
DGT	Dirección General de Tributos.
EEMM	Estados miembros (de la Unión Europea).
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
NIF	Número de identificación fiscal.
NOI	Número de operadores intracomunitarios.
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
ROI	Registro de operadores intracomunitarios.
TAI	Territorio de aplicación del impuesto.

TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión Europea.

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario español está constituido sobre dos tipos de impuestos: directos e indirectos. Los primeros gravan una manifestación inmediata del rendimiento o capacidad económica (la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta) de las personas. Por otro lado, de forma contraria, los impuestos indirectos son aquellos que gravan una manifestación mediata de la capacidad económica (la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión); así se puede decir que gravan la utilización de la riqueza.

Dentro de este grupo se encuentra el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), que se configura como el paradigma de los impuestos indirectos, que puede ser definido como el impuesto indirecto que recae sobre el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, considerándose que el consumo como una manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas.

La Ley del IVA determina que el hecho imponible del impuesto está integrado por las siguientes operaciones: entregas de bienes y prestación de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones, en consecuencia la aplicación del IVA se expande a tres ámbitos territoriales: el nacional, el comunitario y a nivel internacional.

El objetivo de este trabajo consiste en analizar el régimen jurídico de las operaciones intracomunitarias y de comercio exterior del IVA, haciendo énfasis en las exenciones plenas y los requisitos que mayor polémica generan en su aplicación.

En este sentido, el trabajo se divide en cuatro partes en atención a las operaciones alcanzadas por el IVA y que constituyen objeto de trabajo. En la primera parte se analiza el IVA, centrándonos en él en función de que el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) es el Estado español. En la segunda parte se expondrá la segunda

esfera o ámbito de actuación en el que el impuesto opera, a nivel comunitario. En la tercera parte, se trata el funcionamiento del IVA a nivel internacional, es decir, cuando en las operaciones se realizan entre sujetos pertenecientes, uno de ellos, a un país tercero, que es lo que se conoce como operaciones de comercio exterior. Finalmente, en la cuarta parte, se examina los distintos supuestos de exenciones aplicables a las operaciones que dan lugar al devengo del IVA: anticipar que existen dos tipos de exenciones, las conocidas como limitadas y como exenciones plenas, en este caso, en este último apartado, analizaremos sólo las exenciones de naturaleza plena.

La metodología empleada para abordar este tema ha consistido en el análisis de la normativa nacional, legislación aduanera y la normativa comunitaria, así como la doctrina y la jurisprudencia dictada al respecto. Igualmente se han utilizado otras fuentes complementarias, como las consultas formuladas ante la Dirección General de Tributos. Por ello, debido a que dicha materia podría dar lugar a un trabajo demasiado extenso, se limitará a enunciar los requisitos más conflictivos.

Por último señalar que el motivo que ha llevado a la elección de este tema, además de su actualidad, es debido a las aspiraciones profesionales futuras que deseo realizar, es decir, presentarme a una oposición en la que varios de los temas a exponer son del IVA y uno en concreto hace referencia a las exenciones. A pesar de que en las pruebas realizadas en el marco de unas oposiciones la doctrina no tiene relevancia, importando únicamente lo que establece la ley, el análisis de esta forma en el trabajo, hará comprender mejor, desde otro punto de vista, todo lo relativo al IVA.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

2.1. Régimen jurídico

El IVA se implantó en España el 1 de enero de 1986, junto con la entrada del Estado en la Comunidad Económica Europea, antecesora de la actual Unión Europea. Este hecho no es una coincidencia, sino más bien una imposición por parte de dicha Comunidad política, ya que el IVA surgió por vez primera en Francia, el año 1954, por aportación de un inspector de Hacienda francés. La Comunidad Económica Europea, visto el éxito que tuvo en el sistema tributario la recaudación del impuesto decidió acuñarlo, para introducirlo de forma globalizada en el territorio europeo¹.

Actualmente, la Unión Europea, como Ente con personalidad jurídica propia diferenciada de la de los Estados miembros que en ella se integran y como Ente superior a los mismos, goza del privilegio, que en su momento le concedieron los propios Estados con la cesión de sus competencias, de crear normas legales e imponerlas en los ordenamientos internos de los Estados Miembros, pasando a formar parte dichas normas del ordenamiento propio de cada uno de los Estados. Por ello, y por la armonización fiscal que es una de las funciones específicas del Derecho tributario comunitario, al intentar unificar elementos y figuras de los tributos, especialmente en materia de tributación indirecta, en el caso que nos ocupa el IVA, existe una extensa regulación comunitaria, que viene a ser la base sobre la que se asienta la legislación española².

¹ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). A Pérez Royo, Antonio; *et al. Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. p. 710. ISBN: 978-84-309-6332-4

² Como se ha dicho, las normas comunitarias son la base legal del IVA, y la normativa que hoy día se encuentra vigente es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, directiva refundidora de la normativa anterior que había sobre el IVA, preservando con ello el principio de seguridad jurídica; sin embargo, dicha Directiva ha sido modificada por otras posteriores, entre las que destacan la Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en los que respecto al lugar de prestación de servicios, la Directiva 2009/69/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación, y otras directivas más recientes como la Directiva 2013/42/UE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA, entre otras.

No obstante, en lo que respecta a la vertiente interna, la normativa vigente del IVA se sostiene, en primer lugar, sobre la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido³ (en adelante LIVA)⁴, la cual ha sufrido diversas modificaciones, la última por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre⁵. Por otro lado, se encuentra regulado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto del Valor Añadido (RIVA)⁶, que viene desarrollar la ley; sin olvidar otras normas de rango inferior como son las Ordenes de los diversos Departamentos Ministeriales.

2.2. Concepto, naturaleza y ámbito de aplicación

El IVA “*es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios*”⁷. El concepto de indirecto, en este sentido, se refiere a que el sujeto que soporta el impuesto, es decir, el ciudadano, no es el mismo sujeto que ha de realizar el hecho de satisfacer o tributar el IVA, ya que el sujeto que tiene directamente la carga

³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicación BOE: núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. Ref. BOE-A-1992-28740

⁴ “*Pero la Ley del IVA no es una ley como las restantes que las Cortes Generales aprueban en uso libre y pleno de sus competencias, como expresión de la soberanía popular, sino que es una ley predeterminada o condicionada por los compromisos asumidos internacionalmente, por la necesidad de incorporar lo previsto en las Directivas de la Unión Europea, normas de asunción obligada para los Estados miembros. En efecto, el IVA es el prototipo de impuesto armonizado, de manera que España, como los restantes Estados miembros, tienen un muy ligero margen de maniobra limitándose a la transposición al ordenamiento interno de las consignas de las Directivas*”. CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob.cit.*, p. 712.

⁵ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Publicación BOE: núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. Ref. BOE-A-2014-12329

⁶ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. Publicación BOE: núm. 314, de 31 de diciembre de 1992. Ref. BOE-A-1992-28925

⁷ ADMINISTRACIÓN ESTATAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. *Manual práctico. IVA 2014*. p. 8. ISBN: 978-84-96490-5

de soportar o repercutir dicho impuesto son los empresarios o profesionales que actúan como intermediarios, por ello se dice que el IVA tiene una naturaleza indirecta.

Así, el artículo 1º de la LIVA establece que: “*El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones prevista en esta Ley, las operaciones siguientes:*

- a) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b) *Las adquisiciones intercomunitarias de bienes.*
- c) *Las importaciones de bienes”.*

Además de ser un impuesto de naturaleza indirecta, el IVA también es objetivo, proporcional e instantáneo⁸. Es objetivo porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo o del sujeto sobre el que finalmente recae; la proporcionalidad se deriva de la propia Constitución Española de 1978 (CE)⁹, es uno de los principios básicos que han de regir el sistema tributario¹⁰; y, finalmente, es instantáneo ya que una vez se cumple el hecho imponible el impuesto se devenga automáticamente, así para cada operación comprendida en el objeto del IVA este se agotará, es decir, para cada operación o acto que de lugar a que se devengue el IVA, habrá un IVA soportado o repercutido, y ese mismo IVA no se prolongará en el tiempo, se acabará con dicha operación.

Asimismo, y continuando con la naturaleza del IVA, también es multifásico¹¹, es decir, el IVA no es una carga que únicamente recae sobre el consumidor final, sino que se va generando en todas las fases que implican la producción del producto final, con cada etapa de producción el IVA se genera y se agota al mismo tiempo. Y en cada instancia va originándose un nuevo gravamen sobre el precio de adquisición, el IVA se va devengando y repercutiendo, hasta llegar al consumidor, quien pagará el impuesto

⁸ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob. cit.*, p. 710.

⁹ Constitución Española. Publicación BOE: núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. Ref. BOE-A-1978-31229.

¹⁰ El art. 31, apartado 1º de la CE establece: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

¹¹ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob. cit.*, pp. 718 a 720.

íntegramente, que irá incluido en el precio de compra, no pudiendo deducirlo o repercutirlo¹².

Los conceptos de soportar y repercutir hacen referencia a que, en el primer caso, el empresario es quien tiene la carga de pagar el IVA, es decir, aquél compra unas mercaderías y dicha compra irá gravada con un coste de más que tendrá que soportar el profesional. Esta carga también la soportan los ciudadanos, sin embargo no de la misma manera, ya que el primero podrá deducir la carga del impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)¹³. Por su parte, repercutir supone que es el empresario quien sobre un producto incrementa el precio en proporción al porcentaje de IVA con el que irá gravado dicho producto, pero la cuota de IVA que repercutan deberán abonarla a Hacienda Pública. Por ello el IVA es conocido como método de sustracción o deducción de cuota sobre cuota¹⁴, pero también es conocido, en base a lo que se irá desarrollando en el proyecto, como un impuesto neutro.

En cuanto al ámbito de aplicación del IVA, éste es el territorio español, comprendiendo éste la Península y las Islas Baleares¹⁵, con exclusión de las Islas Canarias y de las Ciudades de Cautá y Melilla.

Continuando con el régimen del IVA, dispone el artículo 2.1 de la LIVA que: “*El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras de los Regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco¹⁶ y en la Comunidad Foral de Navarra¹⁷*”. En este caso las operaciones que con ellas se realicen tendrán la

¹² Vid. Anexo núm. 1.

¹³ Vid. epígrafe 2.7.

¹⁴ VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A. *Impuesto sobre el Valor Añadido: IVA manual práctico*. Ed. actualizada a 1 de septiembre de 2014. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014. p. 21. ISBN: 978-84-9086-163-9

¹⁵ Art. 3.Uno de la LIVA.

¹⁶ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Capítulo I, Sección 7ª, arts. 27 a 29). Publicación BOE: núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Ref. BOE-A-2002-9969

¹⁷ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Capítulo III, Sección 1ª, arts. 32 a 34). Publicación BOE: núm. 310, de 27 de diciembre de 1990. Ref. BOE-A-1990-31117

consideración de operaciones realizadas en el mercado interior, pero el IVA se aplicará con un régimen distinto al común para el resto de Comunidades Autónomas.

En cuanto a los Estados que forman parte de la Unión Europea, el régimen de ventas y compras entre dichos Estados tiene un régimen propio diferenciado del interno y del que se establece con terceros países, que a éstos se les aplica el régimen de comercio exterior.

2.3. Hecho imponible

El hecho imponible es definido como el presupuesto cuya realización da lugar a el nacimiento de una obligación tributaria, así mismo configuran el hecho imponible de un impuesto o tributo el establecimiento de supuestos de no sujeción, ello en virtud de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁸ (LGT)¹⁹. Es decir, se establecen unos elementos o criterios que en caso de que sean realizados por los sujetos pasivos de los impuestos, darán lugar a que se genere una obligación hacia estos, normalmente en favor de la Hacienda Pública.

Concretamente, para el IVA establece su propia ley que están sujetas al citado impuesto las entregas de bienes y la prestación de servicios que se realicen por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter ya sea habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si las mismas operaciones son en favor de los socios, miembros, asociados o partícipes de la propia entidad²⁰. Descomponiendo esto, tres son los elementos principales que configuran al hecho imponible del IVA:

- i. Las entrega de bienes y prestación de servicios,
- ii. realizadas por empresarios o profesionales, y
- iii. en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

¹⁸Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicación BOE: núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. Ref. BOE-A-2003-23186

¹⁹ Art. 20.1 y 2 de la LGT.

²⁰ Art. 4.Uno de la LIVA.

En cuanto a la entrega de bienes, el artículo 8 del mismo cuerpo legal establece que tendrán la consideración de entrega de bienes las transmisiones del poder de disposición sobre bienes corporales, aunque se trate de una tradición simbólica y no del bien propiamente dicho. Dentro del concepto de bienes corporales, a los efectos del IVA, también se incluyen las diferentes modalidades de energía, esto es, el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás.

Y a continuación, el apartado segundo de ese mismo artículo establece una relación de las demás operaciones que tendrán la consideración de entrega de bienes, tales como:

- Las ejecuciones de obra cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario ejecutante aporte materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible²¹.
- Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los empresarios o profesionales de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquiera otra entidades.
- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o una resolución administrativa o jurisdiccional, incluyendo la expropiación forzosa.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva y de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.
- El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos casos hay que añadir los supuestos que expone el artículo 9, que son dos, y en este caso la ley los asimila a las entregas de bienes a título oneroso: que son el autoconsumo de bienes²² y la transferencia por un sujeto de un bien corporal de su

²¹ La base imponible puede ser definida, conforme al art. 50.1 de la LGT, como: *”La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*; y concreta la LIVA, en su artículo 78. Uno que: *“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”*.

²² CERVERA OLIVER, Mercedes; González García, Ángel; Romano Aparicio, Javier. *Contabilidad financiera*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2012. p. 234. ISBN: 978-84-454-2123-9

empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último²³.

Por su parte, la prestación de servicios es definida, en virtud del artículo 11 de la LIVA, como toda operación que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición o importación de los mismos. Así el apartado 2º de dicho artículo establece una enumeración de las operaciones que son consideradas como prestación de servicio, a título de ejemplo: los arrendamientos de bienes, industria o negocio; las cesiones de uso o disfrute de bienes, de derechos de autor, licencias, patentes, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial; los traspasos de locales de negocios; los transportes; las operaciones de seguro, resguardo y capitalización; prestaciones de hospitalización; préstamos y créditos en dinero; o el suministro de productos informáticos cuando no tengan la condición de entrega de bienes²⁴.

Finalmente, en cuanto a los presupuestos que se establecen sobre el hecho imponible para que den lugar al nacimiento de la obligación, el último de ellos es que las entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales se lleven a cabo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y a esta actividad se refieren los apartados segundo y tercero del artículo 5 de la LIVA.

²³ Se pueden diferenciar dos tipos de autoconsumo, el externo y el interno. Por autoconsumo externo ha de entenderse la transferencia de bienes del patrimonio empresarial al personal o al consumo particular del empresario y las transferencias gratuitas a terceros de bienes del patrimonio empresarial. Y por autoconsumo interno el cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial y la afectación o cambio de afectación de bienes construidos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización en la misma actividad como bienes de inversión.

²⁴ También, como en el caso de la entrega de bienes, el autoconsumo de servicios es considerado como una operación asimilada a las prestaciones de servicios, de esta forma el artículo 12 de la LIVA establece que se considerarán autoconsumo de servicios: las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del empresario, cuando no se considere autoconsumo de bienes; la aplicación al uso particular del empresario o a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes que integran el patrimonio empresarial; y las demás prestaciones de servicio efectuadas a título gratuito siempre que se realicen con fines ajenos a la actividad empresarial o profesional.

Por la mención de la figura del autoconsumo, en que el legislador la asimila a la entrega de bienes o a la prestación de servicios, en uno y otro caso, cuando el artículo 4 de la LIVA, al referirse al hecho imponible, dispone que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas a título oneroso, esta condición ha perdido sentido, ya que como se ha visto en el autoconsumo no hay una contraprestación real para el empresario o profesional, tal y como ocurre cuando con la persona con la que se opera es un particular u otro empresario o profesional o persona jurídica, ajenos al propio empresario que realiza la entrega o la prestación; es decir, se desmiente el requisito de realización o la prestación a título oneroso.

El primero de ellos determina que tendrán la consideración de actividades empresariales o profesionales *“las que impliquen 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”*. Además, menciona una serie de actividades que son consideradas de facto empresariales o profesionales, y estas actividades son, básicamente, operaciones que implican la actividad de empresas o profesionales que actúan en el sector primario de la producción (agricultura, ganadería, pesca y actividades extractivas). Añadiendo que las actividades se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con intención de destinarlos al desarrollo de estas actividades; y que *“quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Por su lado, el apartado tercero del artículo 5 señala que el ejercicio de actividades empresariales o profesionales de presume en dos supuestos:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio²⁵.
- b) Cuando para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicio se exija contribuir por el IVA.

Y por último, se establecen dos excepciones, por las que solamente a los efectos del IVA serán considerados empresarios o profesionales respecto de los servicios que les sean prestados: quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 4 y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración Pública²⁶.

²⁵ Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio. Publicación BOE: núm. 289, de 16 de octubre de 1885. Ref. BOE-A-1885-6627. Art. 3: *“Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”*.

²⁶ Art. 5.Cuatro de la LIVA.

Para cerrar este apartado del hecho imponible, hay que recordar que se decía que el hecho imponible también puede ser delimitado mediante el establecimiento de supuestos de no sujeción, de esta forma el hecho imponible es delimitado de forma indirecta disponiendo que no estarán sujetas²⁷:

- Las transmisiones de un conjunto de elementos corporales o incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.
- Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción de la actividad empresarial o la demostración de prestaciones de servicios con la misma naturaleza.
- Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, ya sean éstas de carácter especial o no.
- Los servicios prestados a los cooperativas por sus socios.
- La entrega de bienes o prestación de servicios realizados por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, siempre que sean realizados directamente por la Administración Pública actuante.
- Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo supuestos tasados por Ley.

2.4. Sujetos pasivos

Según el apartado 1º del artículo 36 de la LGT el sujeto pasivo es el obligado tributario que debe cumplir con la obligación tributaria principal, añadiendo que no perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados.

²⁷ Art. 20 de la LGT, en concordancia con art. 7 de la LIVA.

Con este último apunte encontramos el supuesto del IVA, ya que como se ha apuntado anteriormente los empresarios repercuten posteriormente el IVA que soportan. Concretamente, el artículo 84 de la LIVA establece que los sujetos pasivos del Impuesto serán las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales²⁸ que realicen las entregas de bienes o presten servicios.

Así, el sujeto pasivo del IVA es una persona la cual no es titular de la capacidad económica que se grava por el Impuesto, y es a través de la repercusión del impuesto devengado al destinatario de la operación como se traslada la carga impositiva²⁹.

De forma inversa, también son sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las entregas de bienes y las prestaciones de servicio, de esta forma, el legislador, invierte el sujeto pasivo, previstos todos estos supuestos de inversión en el número 2º del apartado primero del artículo 84 de la LIVA, entre los que cabe hacer una enumeración de forma ejemplificativa:

- Cuando se efectúen por personas o entidades no establecidas en el TAI.
- Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- Cuando se trate de entregas desechos nuevos de la industria, o de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión.
- Cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, entregas exentas al IVA en las que el sujeto pasivo

²⁸ Según el art.5.Uno de la LIVA, tendrán la consideración de empresario o profesional:

- Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas de tributar en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.1 y 2 de la LIVA, condición de empresario o profesional a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en el citado artículo se establecen.

²⁹ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob. cit.*, p. 771.

hubiese renunciado a la exención o entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles (se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada).

- Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales y las cesiones de personal para su realización.
- Cuando se trate de entregas de plata, platino y paladio en cualquier estado (en bruto, en polvo o semielaborados), teléfonos móviles y consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. En los dos últimos casos se dará cuando el destinatario pretenda revenderlos o bien que el precio de adquisición supere los 10.000 €, excluido el IVA. Este supuesto ha sido de aplicación desde el 1 de abril³⁰.

No sólo son considerados como sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas, sino que también lo son los entes sin personalidad jurídica como las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, siempre que realicen operaciones sujetas al IVA.

Asimismo, el sistema tributario español establece la figura del responsable del impuesto, figura a parte del sujeto pasivo, a fin de salvaguardar los intereses generales y preservar el cumplimiento del sistema tributario en si mismo. Con ello, se pretende que en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias por el sujeto pasivo haya otro que le sustituya en este cumplimiento o, básicamente, la satisfacción de la cuota adeudada³¹.

³⁰ La última reforma efectuada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, sobre la LIVA introduce un nuevo supuesto de inversión, en la letra g).

³¹ De un modo general establece el artículo 41 de la LGT que por ley se podrán configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria a otras personas o entidades, distintas de los deudores principal; y que por regla general esta responsabilidad será siempre subsidiaria, a no ser que un precepto disponga lo contrario. Esta responsabilidad se extiende a la totalidad de la deuda, excepto a las sanciones, salvo que se prevea lo contrario en las leyes.

De forma específica, el artículo 87 de la LIVA señala como responsables de la satisfacción de dicho impuesto a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La naturaleza de tal responsabilidad es la solidaridad en la satisfacción de la deuda y se extenderá a las sanciones que pudieran llegar a imponerse³².

No obstante, también se contempla el supuesto de la responsabilidad subsidiaria, siendo responsables de la deuda tributaria los empresarios o profesionales receptores de las entregas de bienes o de la prestación de servicios cuando deban razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario que las realiza, o por cualquiera de los que hubiese efectuado la adquisición o entrega, no haya sido ni va a ser objeto de declaración y posterior ingreso. Estos responsables debían razonablemente presumir aquello en el momento de la satisfacción, a la vez de que el precio tenía un carácter notoriamente anómalo³³.

Hay que matizar a efectos del IVA que se consideran establecidos en el TAI los sujetos mencionados que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que queden sujetas al hecho imponible del IVA³⁴.

De esta forma, se destaca que, a los efectos del IVA, el concepto de empresario no es el mismo que se establece de forma general para definir esta condición (empresario a efectos del Derecho mercantil), y tampoco se asimila al concepto de empresario que prevén otros Impuestos estatales, así la LIVA establece un concepto propio y de uso particular de la condición de empresario o profesional³⁵.

³² Art. 87 apartados Uno a Cuatro de la LIVA.

³³ Art. 87.Cinco de la LIVA.

³⁴ Art. 84.2 de la LIVA.

³⁵ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob.cit.*, p. 729.

2.5. Exenciones

Las exenciones son definidas como supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal³⁶. En el caso del IVA, lo que se hace es eximir al empresario o profesional del cumplimiento de la obligación principal tributaria, es decir, el sujeto pasivo no repercutirá el IVA a sus clientes, no pudiendo recuperar el importe del gravamen soportado, siendo para el empresario un IVA no deducible (más coste para él).

La mayoría de los supuestos de exención vienen motivados por razones de interés público, favoreciendo así el acceso a bienes o servicios esenciales, que de lo contrario, al gravar tales bienes o servicios, supondría un encarecimiento desproporcionado con la finalidad atribuida. Estas exenciones por razones de interés general se encuentran previstas en diversos de los apartados del artículo 20 de la LIVA, las cuales son:

- La salud³⁷.
- Asistencia social³⁸.
- La educación³⁹.
- Asistencia religiosa⁴⁰.

³⁶ Art. 22 de la LGT.

³⁷ Incluye las prestaciones de servicio de hospitalización o asistencia sanitaria y demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o entidades / establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados; y la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios; entre otros servicios comprendidos dentro del ámbito de la salud (art. 20, apartados 1.2º, 3º, 4º, 5º, 7º y 15º de la LIVA).

³⁸ Este sector comprende la protección a la infancia y a la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial y asistencia a personas con discapacidad, asistencia a minorías étnicas, reinserción social y prevención de la delincuencia y cooperación par el desarrollo, entre otros (art. 20, apartado 1.8º de la LIVA).

³⁹ Comprende la educación de la infancia y juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades (ello no comprende la practica del deporte prestada por entidad distinta del centro escolar, las residencias de estudiantes, entre otras) (art. 20, apartado 1.9º de la LIVA).

⁴⁰ Este tipo de asistencia comprende la hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas, las de asistencia social comprendidas en el número 8º, antes citado, y la educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional (art. 20, apartado 1.11º de la LIVA).

- Asociacionismo, partidos políticos y Colegios profesionales⁴¹.
- Deporte⁴².
- La cultura⁴³.
- Servicio postal universal y las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal⁴⁴.

Además de éstas, se establecen otras exenciones como son:

- Operaciones de seguro, resguardo, previsión y capitalización⁴⁵.
- Operaciones financieras⁴⁶.
- Loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el Juego y combinaciones aleatorias⁴⁷.
- Exenciones en operaciones mobiliarias⁴⁸.
- Los servicios profesionales, de carácter artístico o cultural⁴⁹.

⁴¹ Estarán exentas las prestaciones de servicio y las entregas de bienes accesorias efectuadas directamente a los miembros por parte de los propios organismo, cuando no tengan un fin lucrativo, siempre y cuando no se produzca una distorsión de competencia; y prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo manifestaciones que les reporten financiación (art. 20, apartado 1.12º y 28º de la LIVA).

⁴² Incluye los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física siempre que los servicios estén relacionados directamente con dichas practicas y sean prestados por una serie de personas o entidades en concreto: entidades de Derecho público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español y establecimientos deportivos privados de carácter social, por el contrario no se incluyen los espectáculos deportivos (art. 20, apartado 1.13º de la LIVA).

⁴³ Entendiendo por tal los servicios prestados por bibliotecas, archivos y centro de documentación, museos, galerías de arte, zoológicos y demás, representaciones teatrales, musicales [...] y organización de exposiciones y manifestaciones similares, excepción que sólo regirá si los citados servicios han sido prestados por entidades de derecho público o entidades/establecimientos culturales privados de carácter social (art. 20, apartado 1.14º de la LIVA).

⁴⁴ Art. 20, apartado 1.1º y 17º de la LIVA.

⁴⁵ Art. 20, apartado 1.16º de la LIVA.

⁴⁶ Entre las que se encuentran los depósitos, las concesiones de créditos y préstamos, la prestación de fianzas, avales, cauciones [...] (art.20, apartado 1.18º de la LIVA).

⁴⁷ Art. 20, apartado 1.19º de la LIVA.

⁴⁸ Los supuestos de exenciones contemplados por los números 20º y 22º podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, invirtiendo de esta forma la carga de tributar, estos supuestos hacen referencia, respectivamente, a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20, apartados 1.20º, 22º, 23 y 24º de la LIVA).

⁴⁹ Prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores (art. 20, apartado 1.26º de la LIVA).

Muchas de las exenciones establecidas en la ley vienen condicionadas a que las entregas de bienes y las prestaciones de servicio sean realizadas por una entidad de Derecho público o una entidad privada de carácter social.

A los efectos de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado⁵⁰, establece que “*son Organismos Públicos los creados bajo la dependencia o vinculación de la Administración General del Estado, para la realización de cualquiera de las actividades previstas en el apartado 3 del artículo 2º, cuyas características justifiquen su organización y desarrollo en régimen de descentralización funcional*”⁵¹. El artículo al que se remite hace referencia a actividades de ejecución o gestión administrativas de fomento, de prestación o de contenido económico reservadas a la Administración General del Estado.

En cuanto a los entes privados, la propia LIVA se encarga de su concepto, disponiendo, en el apartado 3 del artículo 20, que se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren tres requisitos, de esta forma pasaran a ostentar la condición de entidades/establecimientos privados de carácter social:

- 1) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en el resultado económico de la explotación de la actividad.
- 3) Los socios, comuneros o partícipes y sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado no pueden ser destinatarios de las principales operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en las prestaciones de servicio.

⁵⁰ Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. Publicación BOE: núm. 90, de 15 de abril de 1997. Ref. BOE-A-1997-7878

⁵¹ Art. 41 de la Ley 6/1997.

Este tipo de exenciones la doctrina las tiene reconocidas como *exenciones limitadas*⁵². Sin embargo, no son las únicas que existen, las otras son de carácter pleno, que serán vistas en el apartado 5 de este trabajo.

2.6. Devengo

Se entiende por devengo el momento a partir del cual el hecho imponible se realiza y se produce, así, el nacimiento de la obligación tributaria principal, dejando la determinación de la exigibilidad de la misma a la ley propia de cada impuesto⁵³. Por ello, está obligado a repercutir la persona o entidad que debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades; a la inversa, es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad en quien se deba repercutir la cuota tributaria⁵⁴.

En el caso del IVA, la persona obligada a repercutir será el empresario o profesional y el obligado a soportar será el particular u otro empresario o profesional destinatario de la entrega o beneficiario de la prestación del servicio. Concretamente, los sujetos pasivos deben repercutir de forma íntegra el importe del impuesto en proporción a la operación que se realice, y que el destinatario de tales operaciones que resultan gravadas por el impuesto estará obligado a soportar dicha repercusión. Para que la repercusión pueda ser llevada a cabo, se requiere que el empresario o profesional que repercute emita una factura desglosando el importe del bien en sí mismo o de la prestación y la cuota de IVA, y este derecho a repercutir se perderá una vez transcurrido un año desde la fecha del devengo⁵⁵.

Como se ha mencionado anteriormente, el devengo es el momento a partir del que el hecho imponible se materializa y surge la exigibilidad del impuesto, pero ¿en qué momento se produce el devengo? El artículo 75.Uno de la LIVA es el que fija este momento:

⁵² CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob. cit.*, p. 745.

⁵³ Art. 21 de la LGT.

⁵⁴ Art. 38.1 y 2 de la LGT.

⁵⁵ Art. 88 de la LIVA.

- 1) Para las entregas de bienes, el devengo se produce cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o cuando se efectúen conforme a la legislación aplicable.
- 2) En las prestaciones de servicios, cuando se lleva a cabo la operación gravada.
- 3) Cuando se trate de ejecuciones de obras en que la destinataria sea una Administración Pública, el devengo será en el momento de la recepción de dichas obras.
- 4) En las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista en virtud de contrato de comisión de venta, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega y cuando se lleve a cabo en virtud de contrato de comisión de compra, en el momento en el que al comisionista le sean entregados los bienes.
- 5) En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.
- 6) En los arrendamientos, suministros y operaciones de trato sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.
- 7) En las entregas de bienes adquiridos intracomunitariamente, el devengo se dará el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o transporte de los bienes con destino al adquirente, a no ser que se hubiese expedido una factura en cuyo caso el devengo se dará en este momento.

Estos supuestos de devengo que se acaban de exponer constituyen la regla general, sin embargo se establecen dos excepciones, en los que el devengo queda diferido en un momento anterior y posterior. Estas excepciones son, respectivamente, los pagos anticipados y el régimen especial del criterio de caja.

En lo que se refiere a los pagos anticipados, en las operaciones que den lugar a la realización del hecho imponible, pero cuyo pago se de en un momento anterior, el impuesto quedará devengado en este último momento⁵⁶. Es decir, cuando el adquirente o destinatario de la operación gravada realice un pago con anterioridad a la puesta a disposición de los bienes, en el caso de entrega de estos, o a la ejecución, en los casos

⁵⁶ Art. 75. Dos de la LIVA.

de prestación de servicios, o en general, cuando se deba producir el devengo por regla general, el IVA devengará en este momento, ya sea de forma parcial, si se realiza un pago anticipado de parte del importe total, o de forma completa, cuando el pago anticipado comprende el importe total de la operación gravada⁵⁷.

La otra excepción que rompe con la línea temporal del devengo del IVA es el régimen especial del criterio de caja, con el que se pretende paliar los problemas de liquidez de que padecen las pequeñas y medianas empresas como consecuencia de la morosidad de los clientes. Este régimen consiste en la permisión de retrasar la fecha del devengo del IVA, retardado, consecuentemente, la declaración e ingreso ante Hacienda Pública del mismo, hasta que se cobre efectivamente del cliente⁵⁸. De esta forma, el devengo se difiere en un momento posterior a la realización del hecho imponible, produciéndose produce en el momento del cobro total o parcial del precio efectivamente producido o si este no se ha producido el devengo se dará el 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a aquel en el que se haya realizado la operación⁵⁹.

Este régimen es de aplicación, en principio, a todas las operaciones que comprendan el hecho imponible del IVA, pero no a las adquisiciones intracomunitaria de bienes (a partir de ahora AIB), a las importaciones ni a los supuestos de inversión del sujeto pasivo. El problema de este régimen es que es aplicable, también, a la otra empresa o profesional que realice operaciones con sujetos que se acojan a este régimen, el cual no podrá deducir el IVA que soporte en operaciones realizadas con aquéllos. El requisito que los sujetos pasivos deben cumplir para que puedan aplicar dicho régimen es que el volumen de operaciones del año natural anterior no supere los 2 millones de euros. No será de aplicación el criterio de caja cuando los cobros en efectivo de un

⁵⁷ Desde un punto de vista contable el devengo del IVA en los pagos anticipados se ve de una forma más clara, ver para ello Anexo núm.2

⁵⁸ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (II): A Pérez Royo, Antonio; *et al. Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. p. 892. ISBN: 978-84-309-6332-4

⁵⁹ Art. 163 Terdecies. Uno de la LIVA.

mismo destinatario/cliente, durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente (100.000 €⁶⁰)⁶¹.

Se trata de un régimen voluntario, de manera que para acogerse a dicho régimen el sujeto pasivo deberá solicitarlo a la AEAT. La aplicación del régimen del criterio de caja se entiende prorrogado durante los años posteriores, salvo que se supere el límite del volumen de operaciones o se de la causa de exclusión. El sujeto pasivo puede renunciar de forma expresa al régimen, la renuncia tendrá una duración de 3 años⁶². A diferencia de lo que ocurre con la superación de los umbrales, en que una vez se vuelva a estar por debajo de los mismos, el sujeto pasivo podrá volver a acogerse al régimen especial del criterio de caja sin necesidad de esperar un período de tiempo legal.

2.7. Deducciones

El término deducción va ligado de forma mucha estrecha a la repercusión, ya que los sujetos pasivos pueden deducir las cuotas del IVA que hayan tenido que soportar mediante la repercusión, podrán deducirse las cuotas que se hayan generado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto, por las importaciones y por el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional⁶³. Por regla general, el derecho a deducir nace en el mismo momento en que se devengan las cuotas del IVA⁶⁴. Por eso se ha dicho en un principio que el IVA es un impuesto neutro.

No obstante, para que esta deducción pueda llevarse a efecto será requisito indispensable que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en el desarrollo de la actividad del sujeto que pretende ejercer la deducción⁶⁵.

⁶⁰ Art. 61 Nonies del RIVA.

⁶¹ Art. 163 Decies de la LIVA.

⁶² Art. 163 Undecies de la LIVA.

⁶³ PORTILLO NAVARRO, María José. *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*. 6ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2013. p. 419. ISBN: 978-84-309-5948-8

⁶⁴ Art. 98.Uno de la LIVA.

⁶⁵ Art. 92 de la LIVA.

El derecho a la deducción puede ser ejercido por los sujetos pasivos del IVA que tengan la condición de empresario o profesional y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales; aquellos que hayan soportado cuotas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales; y los sujetos pasivos del IVA que realicen con carácter habitual las entregas de los medios de transporte nuevos a otro Estado miembro⁶⁶.

En ningún caso se podrá deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes o servicios resulten afectos, total o parcialmente, a las actividades propias del empresario o profesional⁶⁷.

En cuanto a las devoluciones, de conformidad con el artículo 115 de la LIVA, los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente. La AEAT procederá a practicar la devolución provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del impuesto⁶⁸.

⁶⁶ Art. 93.Uno y Dos de la LIVA.

⁶⁷ Art. 93.Cuatro y art. 95 de la LIVA.

⁶⁸ Según el art. 61.1 de la LGT la AEAT devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo y son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del correspondiente tributo.

2.8. Relación del Impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos

Finalmente, resta hablar de la relación que tiene el IVA con otros impuestos similares, como es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Éste último impuesto, junto al IVA, son dos impuestos que, en un principio, pueden desembocar en conflicto, especialmente en lo que se refiere a las Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Hay que establecer que uno y otro impuesto son incompatibles, y dicha incompatibilidad radica en la posibilidad de deducción del IVA cuando quien soporta el gravamen es un empresario o profesional, que por el contrario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no ocurre así, asumiendo el sujeto pasivo el importe con el que es gravado el objeto, suponiendo para el sujeto un coste. De forma contundente la normativa dispone que:

- A efectos del IVA: *“Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior 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 del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos”⁶⁹.*
- En el ITPAJD: *“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la*

⁶⁹ Art. 4.Cuatro de la LIVA

constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”⁷⁰.

Como regla general, las operaciones que sean realizadas por empresarios o profesionales estarán sujetas a IVA, siempre que se destinen al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, de lo contrario la operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Sin embargo, cabe apuntar algunas excepciones a esta regla general:

- Las operaciones que estén sujetas pero exentas del IVA.
- Las operaciones que directamente no se encuentran sujetas al hecho imponible del IVA.
- Las transmisiones de valores⁷¹.

Pero esta incompatibilidad de la que hablamos entre el IVA y el ITPADJ solamente afecta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo compatibles en los conceptos de Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados.

⁷⁰ Art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Publicación BOE: núm. 251, de 20 de octubre de 1993. Ref. BOE-A-1993-25359

⁷¹ Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Publicación BOE: núm. 181, de 29 de julio de 1988. Ref. BOE-A-1988-18764. Art. 108:

1. *La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
2. *Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.*

Por último, el IVA es compatible con la tributación de cualquiera de los Impuestos especiales, acoplándose uno y otros como un incremento de la cuota del IVA, es decir, el gravamen que introducen los Impuestos especiales sobre los productos que gravan se añadirá a la base imponible del IVA, de la que saldrá la cuota total a deber en concepto de tributación de éste último⁷².

⁷² VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A.: *ob. cit.*, pp. 39 a 40.

3. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Como se ha señalado anteriormente y se sabe, el Estado español forma parte de la Unión Europea (en adelante UE), y es por ello que antes de entrar a analizar las operaciones intracomunitarias, que comprenden todas aquellas adquisiciones y entregas de bienes y prestaciones de servicio que se realicen entre sujetos que se encuentren establecidos en Estados Miembros de la UE (EEMM), es necesario hacer alusión al ámbito espacial.

En el ámbito territorial o espacial del IVA, hay territorios que a pesar de formar parte de EEMM, a efectos del IVA son considerados como Estados terceros, con los que las relaciones que sean objeto del hecho imponible con países de la UE tienen la consideración de importaciones/exportaciones, y ello es así, según Directiva 2006/112/CE⁷³ (en adelante, Directiva) porque *“Por razones derivadas de su situación geográfica, económica y social, conviene excluir determinados territorios del ámbito de aplicación de la presente Directiva⁷⁴”*.

En lo que afecta a España, estos territorios son las ciudades de Ceuta y Melilla y a las Islas Canarias, además de otros territorios de distintos EEMM que se mencionan en los citados artículos⁷⁵. Sin embargo, se establece una diferencia entre las ciudades de Ceuta y Melilla y las Islas Canarias, a pesar de que ambas tienen la consideración de Estado tercero a la hora de llevar a cabo operaciones de comercio con cualquiera de los EEMM, y es que las Islas Canarias forman parte de lo que se establece como territorio aduanero, por lo tanto, forman parte de la Unión Aduanera,⁷⁶ a diferencia de lo que

⁷³ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Publicación DOUE: núm. 347, de 11 de diciembre de 2006. Ref. DOUE-L-2006-82505

⁷⁴ Consideración Decimosegunda de la Directiva.

⁷⁵ A parte de Ceuta y Melilla: la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen (República Federal de Alemania); y Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano (República Italiana). Con el mismo régimen que Canarias: los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (República Francesa); Monte Athos (República Helénica); las Islas del Canal (Reino Unido); y las islas Aland (República de Finlandia).

⁷⁶ Arts. 6.1 de la Directiva y 3.Dos.1º.b) de la LIVA en el caso de las Islas Canarias; y art.6.2 de la Directiva y art. 3.Dos.1º.a) de la LIVA.

ocurre con Ceuta y Melilla que las excluye de forma expresa tanto de la consideración de EEMM como de la sujeción de las Ciudades a la Unión Aduanera.

En el caso de éstas últimas, las operaciones relacionadas con sus respectivos Estados tendrán la consideración de operaciones de comercio exterior; concretamente, así, las operaciones que Ceuta y Melilla realicen con la Península o las Islas Baleares serán consideradas importaciones y exportaciones. En estas ciudades insulares, en lugar de aplicar el IVA, impera otro impuesto que grava el consumo o el volumen de negocios, este impuesto es el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Se trata de un impuesto estatal que mediante las ordenanzas propias de las Ciudades, el régimen estatal va modulándose para adaptarse a las necesidades propias de dichos territorios.

Por otro lado, Canarias es un territorio excluido según la LIVA; es considerado como tercer Estado por lo que sus operaciones, al igual que ocurre con Ceuta y Melilla, tendrán la consideración de operaciones de comercio exterior. No obstante, Canarias gozan de un sistema económico y fiscal propio, por lo que en lugar del IVA como impuesto que grava el consumo, tienen el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que es un impuesto regulado por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Canario⁷⁷. Esta ley fue modificada por la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas⁷⁸, por la que se ceden competencias a Canarias respecto de su régimen fiscal, rigiéndose principalmente por las disposiciones que se contemplen en sus normas autonómicas. Por todo ello se puede decir que las Canarias tienen un sistema económico y tributario propio. El régimen del IGIC se complementa con otro impuesto propio de las islas, denominado Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias.

⁷⁷ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Canario. Publicación BOE: núm. 137, de 8 de junio de 1991. Ref. BOE-A-1991-14463

⁷⁸ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Publicación BOE: núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. Ref. BOE-A-2009-20375

Cabe resaltar que la inclusión de Canarias a la Unión Aduanera se debe más a una conveniencia política y económica en relación a la exportación de productos agrícolas, siéndoles de aplicación la Política Agraria Común de la Unión; como ya dijimos los canarios no aplican el IVA, sino el IGIC, que es el equivalente al Impuesto estatal, hecho que no ocurre así en Ceuta y Melilla. De esta forma, las importaciones que se produzcan, se añadirá un coste de más en el importe de la mercancía o servicio en concepto de importación, respecto de las ciudades, hecho que no ocurre en el caso del IGIC, que deberá satisfacerse éste..

Fuera de estas exclusiones, para el resto de EEMM rige el sistema de libertad de fronteras, basado en una Unión Aduanera, que se caracteriza por la ausencia de fronteras interiores dentro de la Comunidad⁷⁹. Esta libertad se asienta sobre uno de los pilares fundamentales de las políticas económicas de la UE, la libre circulación de mercancías, regulada en el artículo 28 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁸⁰ (TFUE), el cual prevé que:

- “1. La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.*
- 2. Las disposiciones del artículo 30 y las del capítulo III del presente título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros”.*

La Directiva establece, en sus consideraciones, unos principios básicos o directrices o recomendaciones a los EEMM, con la finalidad última de establecer una armonización del IVA; un ejemplo de ello es la Consideración Trigésimo Quinta que

⁷⁹ Web Oficial de la Unión Europea. *Aduanas* [En línea] [Fecha de consulta: 19 de febrero de 2015]. Disponible en: <http://europa.eu/legislation_summaries/customs/index_es.htm>

⁸⁰ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Publicación DOUE: núm. 83, de 30 de marzo de 2010. Ref. DOUE-Z-2010-70006. Tratado firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. Acta de adhesión de España en el 1985.

dice: *“Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros”*. Ello es sólo un ejemplo de los muchos que se disponen, y también la “uniformidad” que se establece en los tipos impositivos previstos por los distintos Estados miembros⁸¹. Tal uniformidad es el resultado de la aplicación por parte de los EEMM de esta Directiva, aunque con anterioridad ya se hubiesen dictado otras, aquélla es sólo el resultado de la unificación de todas éstas.

3.1. Registro de Operadores Intracomunitarios

A partir de este apartado, nos ocuparemos de analizar en primer lugar las entregas de bienes intracomunitarias y las prestaciones de servicio, pasando luego a analizar las AIB. No obstante, para una mejor comprensión del tema, se expondrá previamente un sistema de identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones intracomunitarias.

El sistema que acabamos de mencionar es el Registro de Operadores Intracomunitarios (en adelante ROI), que tiene como objeto la atribución de un Número de Identificación Fiscal (NIF) a efectos del IVA, constituyendo una obligación formal a fin de controlar el buen funcionamiento del IVA a nivel comunitario, permitiendo que los operadores intracomunitarios efectúen operaciones comerciales dentro del TAI⁸² haciendo efectivo el principio de tributación en destino que rige para las operaciones intracomunitarias

Este requisito formal encuentra su fundamento en el artículo 214 de la Directiva, por el que la identificación de los sujetos pasivos se preve como una obligación, de cara a los EEMM, ya que se dispone que estos deberán adoptar las medidas necesarias para que determinados sujetos, que ahora se expondrán, sean identificadas con un número de IVA individual:

⁸¹ Vid. Anexo núm. 3, para ver los diversos tipos impositivos aplicados por los Estados miembros, a 1 de enero de 2015.

⁸² RTEAC (Vocalía Quinta), Resolución de 23 de octubre de 2014 (JUR\2014\269516).

- Los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- Las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen AIB sujetas al IVA.
- Los sujetos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intra-comunitarias de bienes, para la realización, fuera de ese territorio, de actividades económicas.

Esta obligación dirigida a los EEMM se materializa, a nivel nacional, en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁸³, concretamente en el artículo 3.3, en el que se dispone que el ROI estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el NIF que se regula para los efectos propios del IVA, de forma expresa deberán disponer del NIF y estar inscritos en este registro:

- a) Las personas o entidades que vayan a efectuar entregas o AIB sujetas al IVA.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el artículo 14 de la LIVA⁸⁴.
- c) Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por personas de su misma condición cuando no se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del IVA respecto de los cuales sean sujetos pasivos.
- d) Los empresarios o profesionales que presten servicios que se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro, cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

No es obligatoria la obtención del NIF para los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI cuando realicen de forma exclusiva operaciones en las que no

⁸³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Publicación BOE: núm. 213, de 5 de septiembre de 2007. Ref. BOE-A-2007-15984

⁸⁴ Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, sujetos que realicen exclusivamente operaciones que no originen derecho a la deducción total o parcial del impuesto y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre y cuando realicen operaciones que se encuentren sujetas al IVA.

adquiera la condición de sujeto pasivo por producirse la inversión del sujeto y en las operaciones triangulares⁸⁵, por tratarse, ambas, de operaciones exentas.

Es decir, los empresarios o profesionales que sean sujetos pasivos del IVA en virtud de las operaciones que realicen en el TAI deberán disponer de un NIF, mediante el ROI, contemplado por el Censo de la AEAT ello para los operadores extranjeros que realicen actividades en el territorio español, ya sea mediante un establecimiento permanente⁸⁶ o sin él.

Las implicaciones de que los sujetos u operadores se encuentren registrados en el ROI se irán analizando en los diversos apartados que se exponen a continuación, que formaran parte de los Anexos en una vertiente mas bien contable, ya que de esta forma quedan reflejado las consecuencias de estar inscrito o no de forma más visual.

3.2. Entregas intracomunitarias de bienes

3.2.1. Concepto de entrega intracomunitaria

En virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Directiva, el concepto de entrega de bienes supone toda transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal atribuyendo todas las facultades y derechos que se deriven de dicho bien al propietario adquirente. El citado artículo amplía este concepto en tres supuestos, más acotados:

- 1) Transmisiones, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley; como sería la expropiación de un bien a instancia de una autoridad judicial para restituirla a otra persona.

⁸⁵ Son operaciones en las que intervienen tres sujetos: un vendedor, un proveedor y un adquirente, en ellas el vendedor compra las mercancías del proveedor, ordenando que se transporten directamente en el Estado donde radique el adquirente/cliente, quedando la actuación del vendedor exenta en el Estado del mismo; y los requisitos para considerar una operación como triangular se contemplan en el art. 26.Tres de la LIVA.

⁸⁶ Para que pueda considerarse que existe un establecimiento permanente a efectos del IVA será necesario que el mismo se caracterice por un estructura adecuada en medios humanos y técnicos, así como gozar de un grado suficiente de permanencia. Vid. DGT, Consulta núm. V2472-14, de 23 de septiembre de 2014.

- 2) Entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiriera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo.
- 3) Transmisiones de bienes efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

No obstante estos supuestos, los EEMM tienen la posibilidad de establecer la sujeción a la condición de entrega de bienes de la entrega de ciertas obras en inmuebles, sujeción que se estará al arbitrio de cada legislador nacional al incluirlo o no en la ley interna que regula el IVA.

Hay que matizar que la Directiva en ningún momento añade a la “entrega de bienes” el concepto de “intracomunitario”. La razón de esta omisión se verá con posterioridad.

3.2.2. Hecho imponible y sujetos pasivos

Constituye el hecho imponible de las entregas de bienes, las operaciones consistentes en “*entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal*”⁸⁷.

Para comprender esta disposición es necesario conocer que se entiende a estos efectos por sujeto pasivo, para ello debemos acudir al Título III del mismo cuerpo legal, que lleva por rubrica “Sujetos pasivos”, y concretamente en el artículo 9º, que abre dicho Título, comienza estableciendo que hay que considerar como sujetos pasivos aquéllos que realicen con carácter independiente alguna actividad económica, sin tener en cuenta la finalidad de ésta última. Pero, qué ha de entenderse, asimismo por actividad económica, pues toda actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, de extracción, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, así como la

⁸⁷ Art. 2 de la Directiva.

explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados a costa de él, durante un período de tiempo, más o menos largo.

Además de estos, tendrán la condición de sujetos pasivos los Entes públicos cuando realicen actividades u operaciones que puedan llegar a distorsionar de forma significativa la competencia o cuando actúen en régimen privado, aunque esta es la excepción; la regla general dicta que los organismos de Derecho público no serán sujetos pasivos del Impuesto, cuando las actividades llevadas a cabo guarden una estrecha relación con la actividad propia del Ente⁸⁸.

3.2.3. Exenciones

La Directiva prevé unas exenciones de carácter general con motivo del interés general que mueve tales operaciones, entre ellas se encuentran, y a título de ejemplo, las entregas de órganos, sangre y leche humanos, entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con la asistencia social, con la protección a la infancia, las relativas a la educación, entre otros⁸⁹. En conclusión, las exenciones promovidas por interés general vienen a ser las mismas que se recogen en la LIVA, vistas en el epígrafe quinto del apartado segundo de este trabajo.

Recuérdese que cuando se trataba el tema de las exenciones a ciertas actividades de interés general a nivel del IVA español, no solamente se permitía cuando aquéllas eran prestadas por Entes públicos, sino que se permitía que las operaciones relacionadas con dichas actividades fuesen realizadas por entes privados de carácter social, dicha habilitación encuentra la cláusula que lo permite en el articulado de la Directiva, concretamente en el artículo 133, pero requiere el cumplimiento de 4 elementos por parte de estos organismos:

- a) No podrán tener por objeto la consecución de beneficios, debiéndose destinarse si se obtuvieran al mantenimiento o mejora de las prestaciones suministradas.

⁸⁸ Art. 13 de la Directiva

⁸⁹ Vid. Art. 132 de la Directiva.

- b) Deberán ser gestionados y administrados por personas que no tengan interés directo o indirecto en los resultados de la explotación.
- c) Deberán aplicar precios autorizados por las autoridades públicas o no superiores a estos precios marcados, y en las actividades no susceptibles de establecer autorización en los precios, deberán tener unos precios inferiores a los que se exigen a las operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA.
- d) Las exenciones no serán susceptibles de provocar distorsiones a la competencia en perjuicio de empresas privadas o comerciales que se encuentren sujetas al IVA.

Por otro lado, se establecen otras exenciones de carácter general, contempladas en el artículo 135 de la Directiva, entre las que cabe destacar “*las operaciones de seguro y resguardo, concesión y negociación de créditos, negociación y prestación de fianzas cauciones y otras garantías, operaciones relativas a las divisas, billetes y monedas, entregas de sellos de Correos [...]*”⁹⁰. Los EEMM pueden conceder, además, a los sujetos pasivos el derecho a la renuncia de la exención, invirtiendo de esta forma el sujeto pasivo, en 4 supuestos tasados⁹¹.

Sin embargo, para el caso que nos ocupa, que son las entregas de bienes, la Directiva dedica una Sección entera, la 1ª del Capítulo 4 del Título IX⁹², a las exenciones de que adolece dicha operación, empezando por disponer que los EEMM eximirán las entregas de bienes expedidos o exportados, fuera de su territorio pero dentro de la Comunidad, es decir, el destinatario de la entrega de bienes deberá hallarse en un EEMM distinto del que expide los bienes. Además de a 4 supuestos concretos:

- Entregas de medios de transporte nuevos.
- Entregas de productos sujetos a impuestos especiales⁹³.

⁹⁰ Arts. 135 y 136 de la Directiva.

⁹¹ Art. 137 de la Directiva.

⁹² Arts. 138 y 139 de la Directiva.

⁹³ No cuando se trate de sujetos que se beneficien del régimen de franquicia ni en casos de entregas de bienes sujetas a IVA de conformidad con el régimen del margen de beneficio o especial de ventas en subasta pública.

- Entregas de bienes que consistan en transferencias con destino a otro Estado miembro, cuando se efectúen en favor de otro sujeto pasivo⁹⁴.

La exención general de la entrega de bienes no resultará de aplicación a las entregas efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien del régimen de franquicia para pequeñas empresas y a las entregas de bienes realizadas por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos cuyas AIB no estén sujetas a IVA, y para las entregas de transportes de ocasión.

3.2.4. Devengo

En el caso de las entregas de bienes, el devengo se produce cuando se entregan los bienes; en el caso de entregas sucesivas en el tiempo el momento del devengo se podrá considerar efectuado como mínimo transcurrido el plazo de un año desde el inicio, pero esto lo establecerán los EEMM en sus ordenamientos internos de forma potestativa, pero por regla general el devengo en este supuesto se dará en el momento de la expiración de los períodos de pago o cantidades exigidas por la entrega⁹⁵.

Al contrario de lo que ocurre en el funcionamiento del IVA español, en los pagos anticipados en el IVA comunitario de entrega de bienes, el devengo no se produce en este momento anterior a la entrega, sino que se produce en el momento del cobro final, junto con el momento de la puesta a disposición de los bienes al adquirente, o en caso de pago anticipado que comprenda el importe total de los bienes a entregar, cuando se produzca la puesta a disposición del adquirente de las entregas⁹⁶.

Asimismo, los EEMM podrán, preceptivamente, establecer otros momentos distintos de devengo para ciertas operaciones o sujetos pasivos. De esta forma el devengo puede posponerse hasta el momento de expedición de la factura, el del cobro

⁹⁴ No en los casos de entregas de bienes sujetas a IVA de conformidad con el régimen del margen de beneficio o especial de ventas en subasta pública ni para las entregas de transportes de ocasión

⁹⁵ Arts. 63 y 64 de la Directiva.

⁹⁶ Art. 65 de la Directiva.

del precio o en los casos de falta de emisión o emisión tardía de la factura, en un plazo determinado a partir del momento que correspondería de forma ordinaria al devengo⁹⁷.

3.2.5. Operaciones asimiladas

La propia Directiva establece supuestos en los que hay operaciones que no tratándose de entregas de bienes, el legislador crea la ficción de ponerlas al mismo nivel, suponiendo esto que tendrán el mismo tratamiento legal que una entrega de bienes⁹⁸.

El primero de estos artículos señala que se asimilarán a las entregas de bienes, el traslado que un sujeto pasivo realice respecto de los bienes de su empresa con destino a sus necesidades privadas o a las necesidades del personal que forme parte de la empresa, la transmisión a terceros o, en general, la afectación de dichos bienes a fines ajenos a los de la empresa, siempre y cuando estos bienes sean susceptibles de generar derecho a cualquier tipo de deducción del IVA; sin embargo no se dará este caso cuando se trate de bienes a título de obsequio de escaso valor.

Al igual que lo que ya se explicó en el apartado 2, nos encontramos ante un supuesto de autoconsumo, hecho que desvirtúa el requisito de que la entrega de bienes se produzca a título oneroso, el artículo 16 lo que esta regulando es el autoconsumo externo, ya que en este caso los bienes pertenecientes al patrimonio empresarial se desafectan de la actividad propia de la empresa, para pasar a ser afectos a otra finalidad que no guarda ninguna relación con la finalidad primaria u ordinaria de que gozaban dichos bienes.

Continuando con el autoconsumo, el artículo 17 de la Directiva también lo trata, pero en este caso en su vertiente interna, es decir, los bienes patrimoniales de la empresa se trasladan al patrimonio de la misma empresa, pero con destino a otro Estado

⁹⁷ Art. 66 de la Directiva.

⁹⁸ Arts. 16 a 19 de la Directiva.

miembro, es decir, *“se considerará transferencia con destino a otro Estado miembro, cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la Comunidad, para las necesidades de su empresa”*.

Sin embargo, están exceptuados una serie de supuestos cuando se cumplan las condiciones previstas, pero en caso de que deje de cumplirse cualquiera de ellas, la entrega adquirirá la condición de autoconsumo interno, es decir, de operación asimilada a la entrega de bienes, lo que supone la sujeción de la operación a tributación del IVA⁹⁹.

Por último, los artículos 18 y 19 de la Directiva abren las puertas a los EEMM para que, de forma facultativa, puedan considerar los actos u operaciones que describen como operaciones asimiladas, a diferencia de lo que ocurre con los dos artículos expuestos anteriormente en que la ley indica los supuestos que se considerarán asimilados de forma preceptiva teniendo, los Estados, la obligación de incorporarlos a los ordenamientos propios.

3.2.6. ¿Por qué no se preven las entregas intracomunitarias de bienes en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de forma expresa?

En ningún momento, la LIVA, ni la Directiva, cuando hace referencia a las operaciones realizadas a nivel comunitario, establece nada al respecto de entregas de bienes, incluyendo en este concepto el término de “intracomunitario”. Sin embargo, ello no supone que no se tengan en cuenta en el ordenamiento interno.

A nivel comunitario únicamente existe un hecho imponible, la adquisición intracomunitaria. El 1 de enero de 1993, con la entrada en vigor de la LIVA, producto de la armonización producida a nivel comunitario en relación con el IVA, se suprimieron los controles fiscales en las fronteras entre EEMM, que hasta aquel

⁹⁹ Art. 17.2 y 3 de la Directiva.

entonces existían; con esta supresión se deroga el régimen que se aplicaba entre EEMM: exención con derecho a devolución del IVA soportado en las exportaciones (en este caso entendidas como entrega de bienes) y el gravamen de las importaciones en el país de destino de los bienes AIB.

Esta supresión encerraba un objetivo primordial, y era el de proteger el principio de tributación de destino para las operaciones que se realizaban entre sujetos pasivos, por ello se insertó, como único hecho imponible a nivel comunitario, las adquisiciones de bienes, eximiendo de esta forma las exportaciones o actual entrega de bienes¹⁰⁰.

La entrega de bienes no es más que una de las dos partes que componen una compraventa, la otra parte es la adquisición; en el caso que nos ocupa, una compraventa intracomunitaria consta de dos hechos, una entrega de bienes que estará sujeta al impuesto pero exenta del mismo en el país de origen¹⁰¹ y una adquisición sujeta y no exenta en el país de destino. Es por ello, que al tratarse de una exención, las entregas de bienes a nivel comunitario, porque como se ha dicho se tiene en consideración el criterio de localización del lugar de destino, no existen como tales, asimilándose y considerando que el termino de dicha operación como una entrega de bienes ordinaria contemplada en la LIVA. Las entregas de bienes encuentran la justificación de su exención en la intención del legislador de evitar la doble imposición, transfiriendo en este caso el derecho de gravamen al país de destino, es decir, que lo que se gravan son las AIB¹⁰².

¹⁰⁰ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Lecciones de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. p. 144. ISBN: 978-84-309-6274-7

¹⁰¹ De forma expresa quedan eximidas las operaciones de entrega de bienes con destino a otros Estados miembros en el artículo 25 de la LIVA.

¹⁰² CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (III): A Pérez Royo, Antonio; *et al. Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. pp. 899-900. ISBN: 978-84-309-6332-4

3.3. Prestación de servicios intracomunitaria

Las prestaciones de servicio tienen un régimen legal bastante similar al de las entregas de bienes, en el sentido de que a diferencia de lo que ocurre con las AIB, las prestaciones de servicio tampoco llevan incorporado la palabra “intracomunitario”.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con las entregas de bienes, que forman parte de un doble acto, la compraventa, y son exentas en el país de origen con la finalidad de evitar la doble imposición, las prestaciones de servicios se consideran como una sola operación; sólo existirá un único hecho imponible que se considerará realizado en el país de origen o en el país de destino, siendo este criterio del lugar de realización el que determina donde se encuentra la operación sujeta y no exenta, pero como regla general, se utiliza el criterio de realización del hecho imponible en el lugar de destino.

En el caso de la regla general que se acaba de exponer, se entenderá que la operación deberá ser gravada en el lugar donde el cliente tenga la residencia. Así, en el país de destino se produce una prestación que se encontrará sujeta al IVA de ese país; integrándose tal operación en el hecho imponible del IVA ordinario o nacional; adquiriendo, asimismo, el cliente la condición de sujeto pasivo del Impuesto, produciéndose una inversión del sujeto pasivo, debiendo liquidar directamente el IVA. Por contra, en el Estado de origen, no se produce ninguna operación o, en todo caso, que se ha producido una operación que se encuentra no sujeta al impuesto, ya que la prestación no está realizada en el país de origen¹⁰³.

Constituyen hecho imponible de las prestaciones de servicio a nivel comunitario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.1.c) de la Directiva, las prestaciones de servicio realizadas a título oneroso en el territorio de un EEMM por un sujeto pasivo que actúe como tal. Asimismo, que se considerará como prestación de servicios, a *sensu*

¹⁰³ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (III): *ob.cit.*, pp. 900 - 901.

contrario, todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes; incluyendo los servicios de telecomunicación¹⁰⁴.

Pero, además, el artículo 25 de la Directiva, establece tres supuestos que tendrán, en todo caso, la consideración de prestaciones de servicios, dejando la puerta abierta a que los EEMM establezcan más supuestos:

- i. Cesiones de bienes incorporeales, tanto si se encuentran representados por títulos como si no.
- ii. Obligaciones de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas.
- iii. La realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de una autoridad pública o en su nombre o en los términos que establezca la ley.

Por otro lado, en las prestaciones de servicios también se prevén supuestos de operaciones asimiladas, salvo que esta distorsión no afecte a la competencia¹⁰⁵:

- El uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, en general, para fines ajenos a la empresa, siempre que los bienes objeto de las mismas hubieran originado el derecho a deducir total o parcialmente las cuotas del IVA soportado (autoconsumo externo).
- La prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal, o para cualquier fin ajeno a la empresa (autoconsumo externo).
- De forma potestativa, a fin de que los EEMM lo incorporen en sus ordenamientos jurídicos, las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la prestación del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese derecho a la deducción total del IVA (autoconsumo interno)¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Art. 24 de la Directiva.

¹⁰⁵ Art. 26 de la Directiva.

¹⁰⁶ Art. 27 de la Directiva.

Por contra, se encuentran exentas de la condición de prestación de servicios, además de las generales aplicables a todo tipo de operaciones, determinadas prestaciones de transporte, que son únicamente las que la Directiva preve, contempladas en el artículo 142, que dispone que los EEMM eximirán las prestaciones de transporte intracomunitarias de bienes efectuadas con destino o procedente de las islas que componen las regiones autónomas de Azores y Madeira, así como las prestaciones de transportes de bienes efectuadas entre dichas islas.

Sin embargo, se establece una particularidad respecto de las prestaciones de servicio, cosa que no ocurre con las otras operaciones expuestas hasta el momento. Esta característica encuentra su fundamento en que se aplica tan solo a los Estados cuya adhesión a la Comunidad se produjo en un momento posterior al 1 de enero de 1978, la exención se contempla en el artículo 376 de la Directiva, por el que España podrá seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por autores, artistas, interpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de profesiones liberales, excepto profesiones medicas y sanitarias (salvo determinadas prestaciones); y a las operaciones de entrega, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado (incluyendo los objetos incorporados a las aeronaves o necesarias para su explotación) y navíos de guerra; que se harán en las condiciones que se establecían antes de la entrada en vigor de la LIVA¹⁰⁷.

Finalmente, el devengo de las prestaciones de servicios se produce en el momento en el que se efectúe realmente la prestación; o en caso de operaciones sucesivas que comprenden un único hecho imponible, en el momento de la expiración de los períodos que correspondería hacer efectivos los pagos o, si los EEMM así lo establecen, al año de expiración del último plazo. Asimismo, los pagos anticipados no darán lugar a que se devengue el IVA y su consiguiente exigibilidad, como ocurre con todos los supuestos de operaciones realizadas a nivel comunitario.

¹⁰⁷ Anexo X, apartado 2, 11 y 12 de la Directiva.

3.4. Adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB)

En lo que se refiere a las AIB, por el contrario, si que se prevén de forma expresa en la LIVA, pero sin olvidar la Directiva, que es el marco legal sobre el que se asienta toda la normativa interna del IVA español.

3.4.1. Concepto de adquisición intracomunitaria

Para comprender mejor este apartado hay que hallar la definición del concepto AIB, y esta se encuentra comprendida en el artículo 20 de la Directiva, según el cual tendrán la consideración de AIB la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, con destino a un EEMM distinto del que partieron dichos bienes. Es decir, en el caso de las entregas de bienes, se describían éstas como la puesta a disposición del vendedor al comprador de un bien corporal; en el caso de las AIB, la operación analizada es la misma, pero vista desde el punto de vista del comprador, es decir, ahora la operación consiste en la obtención de la propiedad de los bienes comprados.

El artículo 15 de la LIVA también establece un concepto de AIB, que a la luz de la redacción de dicho concepto, se trata más bien de una transposición directa de las Directivas que regulan el IVA a nivel comunitario. La única diferencia que se añade, es que cuando dice que el bien este expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor y por el propio adquirente, el bien podrá también ser expedido o transportado por un tercero ajeno a la relación contractual que se derive de la adquisición.

Continuando con la norma nacional, al igual que ocurre con la norma comunitaria, sin embargo antes no se ha mencionado, se dispone que en caso de que la operación se realice por una persona jurídica, pero que no actúe como sujeto pasivo del impuesto, adquiriendo un bien de un tercer Estado o extracomunitario, para que una vez

en el territorio del Estado miembro, donde la persona jurídica tenga la residencia fiscal o cualquier otro, sean transportados o expedidos a un Estado miembro distinto, la operación se considerará de importación, tomando como territorio de origen de la operación el tercer Estado, a pesar de que realmente, la operación que se establece entre el comprador-vendedor surja del territorio de un Estado miembro. Ello es así en los casos en que el vendedor adquiera los bienes de un proveedor establecido en un tercer Estado y estos bienes no sean manipulados ya en territorio comunitario, entregándose al comprador en la misma forma en que le fueron entregados al vendedor.

3.4.2. Hecho imponible y sujetos pasivos

Al amparo del artículo 2 de la Directiva que están sujetas al IVA las AIB que se realicen a título oneroso en el territorio de un Estado miembro, cuando estén efectuadas por un sujeto pasivo que actúe con tal condición o en los casos de personas jurídicas cuando no las realice a título de sujeto pasivo, así mismo cuando se trate de medios de transporte nuevos por cualquiera de las personas que se acaban de mencionar y cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales¹⁰⁸ que sean exigibles en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo o persona jurídica que no sea sujeto pasivo.

Acotando a nivel nacional, están sujetas las siguientes operaciones realizadas en el TAI¹⁰⁹:

- AIB a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional. No constituyen, por contra, hecho imponible del IVA:
 - Cuando el empresario se beneficie del régimen de franquicia en el Estado miembro en el que se inicia la operación (en España no existe tal régimen).

¹⁰⁸ Art. 2.3 de la Directiva: productos energéticos, bebidas alcohólicas y labores del tabaco, en ningún caso el gas suministrado a través de una red de distribución ni la electricidad.

¹⁰⁹ Art. 13 de la LIVA.

- Cuando los bienes transmitidos estén sujetos al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro donde se realiza la expedición.
 - Cuando los bienes hayan de ser objeto de instalación o montaje.
 - Cuando en el Estado de entrega, el bien objeto de la misma se encuentre exento de ser gravado por IVA.
 - Y las entregas de gas, electricidad, calor y frío realizadas a través de redes.
- Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos a título oneroso por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial y por las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, y también las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

Como puede verse, en este último supuesto, el de adquisición de transportes nuevos, el sujeto pasivo no es condición determinante para la sujeción de la operación al IVA que sea un empresario o profesional, pudiendo serlo un particular, ya que el propio articulado lo deja leer entre líneas al señalar que *“así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente”*. Es más, no es requisito, tampoco, que el transmitente sea un profesional o empresario, a diferencia de lo que ocurre con las entregas de bienes y lo expuesto en el apartado 2 de este trabajo, pudiendo ser otro particular el transmitente.

Sin embargo, en el caso de que el adquirente sea un particular, o bien una persona que se asimile a un consumidor actuando como particular, se aplicará el principio de tributación en origen, salvo que el volumen de las adquisiciones alcance unos varemos para cada supuesto en concreto¹¹⁰. Estos supuestos en que el principio de realización del hecho imponible se invierte es en el caso de viajeros, lógicamente satisfacen los impuestos del país donde se encuentran de viaje, se trata en este caso de

¹¹⁰ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (III): *ob. cit.*, p. 909.

una compraventa realizada en un único Estado, y por lo tanto, aplicable únicamente la legislación del Estado donde se consume, no implicando ninguna operación intracomunitaria; personas en régimen especial o que no deducirán IVA, con límite de 10.000 €; y las ventas a distancia, con el límite de 35.000 € en caso de que el cliente adquiera de España, a la inversa habrá que atender al límite cuantitativo del Estado del que se adquiera.

Por su parte, se establecen tres supuestos de no sujeción de AIB, cuando estas sean realizadas por¹¹¹:

- Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, en relación con los bienes directamente utilizados en estas actividades.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a la deducción total o parcial del IVA.
- Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Pero no sólo se establece como requisito de no sujeción de la operación que ésta sea realizada por los citados sujetos, sino que se exige que el importe total de las adquisiciones procedentes de los EEMM efectuadas en el año natural no supere la cantidad de 10.000 euros.

En lo que se refiere a los sujetos pasivos del IVA, hay que atender a lo dispuesto en la LIVA, porque a efectos comunitarios no se establece diferenciación entre entrega de bienes ni adquisición intracomunitaria, por lo que será de aplicación lo expuesto en el epígrafe anterior. La no sujeción no será de aplicación a las operaciones que comprendan la adquisición de transportes nuevos y los bienes que constituyan objeto de gravamen de los impuestos especiales. Además de que la sujeción puede ser excluida por los sujetos a los que afecta, quedando de esta forma la operación sujeta y siendo objeto del IVA, sin embargo esta exclusión tendrá una duración mínima de 2 años.

¹¹¹ Art. 14 de la LIVA.

3.4.3. Exenciones

En lo referente a las exenciones de las AIB, son de aplicación las que se han señalado en el epígrafe anterior, aquéllas referentes a las que vienen motivadas por razones de interés general y aquellas otras que marca la Directiva para determinadas operaciones. Sin embargo, tal y como ocurre con la entrega de bienes, las adquisiciones gozan de un régimen específico de exenciones¹¹².

A nivel comunitario se dispone que estarán exentas, y por lo tanto, no tributarán dichas operaciones por el IVA:

- a) Las AIB cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté exenta en el territorio de destino.
- b) Las adquisiciones cuya importación esté exenta en virtud de ciertas exenciones que son de aplicación a las importaciones.
- c) Las AIB para las que el adquirente se beneficie del derecho de devolución total del IVA a cuyo pago estaría obligado.

Añadiendo, el artículo 26 de la norma interna un cuarto supuesto de exención, además de las mismas que se establecen en la Directiva, que son las que se acaban de exponer:

- d) Las AIB siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - Que se realicen por un empresario o profesional, que no este establecido ni identificado en el TAI a efectos del IVA y que este identificado en otro EEMM a efectos del IVA (normalmente será el Estado donde radique su residencia fiscal).
 - Que se efectúe para la ejecución subsiguiente de una entrega de los bienes adquiridos, que vaya a ser realizada por el adquirente en el territorio interior del EEMM al que pertenezca.
 - Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un EEMM distinto de aquel en que se encuentre identificado a efectos del

¹¹² A nivel comunitario arts. 140 y 141 de la Directiva y a nivel interno art. 26 de la LIVA.

IVA el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

- Que el destinatario de la posterior entrega tenga la condición de empresario o profesional, o de una persona jurídica que no actúe como tal, quienes no sean susceptibles de no sujeción y tengan una identificación a efectos del IVA expedido por las autoridades públicas de su propio Estado y con validez en dicho territorio.

Este apartado que añade la norma interna proviene de una habilitación que se establece en la Directiva¹¹³; ello se establece de esta forma porque el legislador comunitario lo preve como una garantía o defensa hacia los sujetos pasivos, más que como una exención, porque el principio del artículo que establece este supuesto comienza así: *“Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio [...]”*.

3.4.4. Devengo

El devengo, y consecuente exigibilidad del IVA, en las AIB se produce en el momento en que se realice la propia adquisición, y se considera que esta se ha efectuado en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del EEMM; siendo exigible el impuesto el día 15 del mes siguiente a aquél en el que haya producido el devengo o en el momento de expedición de la factura¹¹⁴. Lo mismo se establece en la norma interna, por la cual el devengo se producirá en el momento en que se dé en las entregas de bienes similares, visto ya en el apartado 2 de este trabajo, por lo que se establece una remisión¹¹⁵.

Sin embargo, de la misma forma que ocurre con las entregas de bienes realizadas a nivel comunitario, los pagos anticipados no producirán en este momento el devengo

¹¹³ Art. 141 de la Directiva

¹¹⁴ Arts. 68 y 69 de la Directiva.

¹¹⁵ Art. 76 de la LIVA, en relación con art. 75 de la LIVA.

del IVA, quedando postergado al momento en que se adquiriera u obtenga la posesión del bien a título de propietario¹¹⁶.

3.4.5. Operaciones asimiladas

Por último las operaciones asimiladas, que como sabemos se trata de operaciones que no llegan a cumplir las condiciones o requisitos que se establecen en la normativa para ser consideradas como operaciones sujetas, pero que el legislador al quererlas incluir, realiza la ficción de asimilarlas al supuesto principal de operación sujeta, quedando de esta forma obligados, los sujetos pasivos que las realicen, ante la AEAT correspondiente.

La Directiva¹¹⁷, por su parte, dispone que se asimilarán a las AIB realizadas a título oneroso, la afectación que realicen las Fuerzas Armadas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso particular¹¹⁸. La afectación no es en sí una compra, sino la declaración de utilidad pública que se le dé a un objeto, que pasará a tener la condición de bien de dominio público¹¹⁹. Pero en este caso, las Fuerzas Armadas, a pesar de ser un Ente público, se rigen por un sector del ordenamiento específico para ellos, por eso se permite que la Directiva asimile tal operación, sólo si es realizada por dicho Ente, a las adquisiciones onerosas, pasando a ser hecho imponible del IVA tal operación.

Asimismo, y como paradigma de operaciones asimiladas, también se establece el autoconsumo, esta vez interno, por el que un sujeto pasivo afecte un bien expedido o transportado, por aquél, desde otro EEMM en el cual ha sido producido, extraído transformado, comprado, adquirido o importado por el sujeto pasivo con la finalidad de destinarlo a las necesidades de su empresa sita en el TAI (otro EEMM distinto del de

¹¹⁶ Art. 76.Dos de la LIVA.

¹¹⁷ La LIVA, se limita a realizar, en su artículo 16, una simple transposición de los supuestos de operaciones asimiladas que se establecen en la Directiva.

¹¹⁸ Art. 22 de la Directiva.

¹¹⁹ Art. 65 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. Publicación BOE: núm. 264, de 4 de noviembre de 2003. Ref. BOE-A-2003-20254

procedencia del bien), incorporándolo al patrimonio empresarial, pero con una finalidad distinta a la primaria¹²⁰.

Finalmente, por imperativo legal, la Directiva obliga a los EEMM a adoptar medidas que aseguren que se calificarán de operaciones intracomunitaria de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo que actúe como tal, habrían sido calificadas como entrega de bienes. Y así lo hace la normativa interna cuando señala que cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del Estado por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes, se asimilarán de esta forma a las AIB.¹²¹

¹²⁰ Art. 21 de la Directiva.

¹²¹ Vid. Anexo núm. 4, en relación con diversos casos planteados en las operaciones intracomunitarias.

4. OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

Las operaciones de comercio exterior, extracomunitarias o internacionales son aquellas en que los sujetos que intervienen en la relación que da lugar a las mismas se encuentran en Estados distintos, pero uno de estos Estados no forma parte de la UE. Es decir, las operaciones se concretan entre dos sujetos uno de los cuales forma parte de un Estado tercero¹²².

En este apartado se desarrolla el último de los “hechos imponibles” que configuran el IVA, analizando primero las exportaciones y por último las importaciones, incidiendo en este apartado, además de la legislación vista hasta ahora, la legislación aduanera.

¹²² En este punto es importante mencionar el principio de tributación en destino, esto es, que la operación resultará gravada en el territorio donde se produzca el consumo o a donde se destinen los bienes o servicios, aquél tiene como objetivo primario o fundamental hacer efectivo el principio de neutralidad internacional de las transacciones citadas. Este principio de neutralidad internacional, supone la existencia de unos ajustes en las fronteras, que, asimismo, son los medios con los cuales se permite hacer efectivo dicho principio. Los ajustes en frontera consisten en declarar la exención con derecho a devolución de los impuestos que se soportan y sometiendo, por contra, a gravamen las importaciones en el país de destino, gravándose en las mismas condiciones en que quedarían gravados los productos nacionales, respetando así el principio de prohibición de doble imposición que impera en el sistema fiscal internacional. Ello, además de garantizar el principio de prohibición de doble imposición, en el que se encuentra un cierto origen de esta tendencia fiscal a no gravar las exportaciones, sino las importaciones, también encuentra su fundamento o subyace del principio de no discriminación, por el cual se prohíbe gravar productos de otros Estados con impuestos superiores a los que soportan los productos nacionales del mismo concepto o similares.

De forma expresa se proclama este principio en el artículo III.1 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), cuando establece que las partes que firman dicho acuerdo garantizan que por disposiciones legales que afecten a la venta, oferta, compra, transporte, distribución o el uso de ciertos productos, no serán de aplicación en relación a los productos importados o nacionales con la finalidad de proteger la producción nacional.

Igualmente, en el apartado 2 del citado artículo establece que los productos de un Estado contratante del GATT que entren en el territorio de otro Estado contratante no podrán ser sometidos a impuestos interiores u otras cargas que sean superiores que a los que se aplican a los productos nacionales similares. Sin embargo, según el apartado octavo del mismo precepto, las restricciones y obligaciones que se prohíben de forma general no serán de aplicación a las adquisiciones por parte de los Entes públicos, cuando los productos comprados se usen para cubrir necesidades de los poderes públicos y no para su posterior reventa ni para la producción de mercancías destinadas a la venta comercial posterior.

Este principio de no discriminación también se reconoce de forma expresa en el artículo 110 del TFUE, al prohibir a los EEMM a gravar los productos de otros EEMM con tributos internos, superiores a los que gravan los productos nacionales similares, o bien gravándolos con la finalidad indirecta de proteger otras producciones. También, en el artículo 111 del TFUE, establece el principio de prohibición de doble imposición y de no discriminación al disponer que: *“Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente”*.

4.1. Exportación de bienes

Las exportaciones no se definen de forma clara en ninguna norma principal, es decir, que no encontramos su concepto ni en la LIVA ni en la Directiva europea; sin embargo, la definición o concepto se encuentra en el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión¹²³ (en adelante CAU), pero de forma muy ambigua y poco detallada, disponiendo simplemente que se consideran exportaciones las mercancías que vayan a salir fuera del territorio aduanero de la UE.

Como se ha dicho, la LIVA no define el concepto de forma expresa, sin embargo de forma implícita puede deducirse que las exportaciones suponen la salida de un bien fuera de la Comunidad europea¹²⁴, territorio de la Unión que es el que se establece en el artículo 3 del mismo cuerpo legal, es decir, en general la salida fuera del territorio de los EEMM, salvo zonas territoriales que se excluyen. Como es en el caso de España, que sólo se contempla como territorio comunitario, a efectos del IVA, la Península y las Islas Baleares, con exclusión de las Ciudades de Ceuta y Melilla y las Islas Canarias, que tendrán la consideración de Estados terceros, y consecuentemente, las relaciones que se establezcan con las mismas tendrán la condición de importaciones¹²⁵.

Al igual que ocurría con las entregas de bienes “intracomunitarias” en el comercio exterior o internacional, tampoco existe un hecho imponible como tal de las exportaciones, en virtud del principio de tributación en destino. Por ello, cuando se realiza una exportación o entrega de bienes cuyo lugar de destino se encuentra fuera de alguno de los territorios de la UE, o en alguno de los territorios excluidos de la misma, dicha operación no resulta gravada en el territorio en el que se encuentra el exportador,

¹²³ Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión. Publicación DOUE: núm. 269, de 10 de octubre de 2013. Ref. DOUE-L-2013-82033

¹²⁴ Art. 21.1º y 2º de la LIVA.

¹²⁵ DE LA HUCHA CELADOR, Fernando; *et al.* *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*. Monografías, Practicum Fiscal. Editorial Aranzadi, S.A.; Enero de 2015. BIB 2015/64. p. 1. ISBN: 978-9898-947-2 [en línea: Aranzadi Westlaw]

sino que únicamente se gravarán en el territorio de destino. Es en virtud de este hecho por el que la LIVA no contempla las exportaciones, al no constituir un hecho imponible.

Sin embargo, a pesar de no constituir una de las columnas sobre las que se asienta el IVA, sí que tiene una mínima cabida en el sistema tributario y fiscal español. Ello es así cuando al contemplar las exenciones que afectan a las entregas de bienes, el legislador nacional dedica 4 artículos, concretamente del artículo 21 al 24, que van a ser vistos a continuación con detenimiento.

Antes, pero, decir que las exenciones no se aplican *ipso iure*, sino que es necesario para que sean de aplicación, y surtan los efectos propios de las exenciones, que las exportaciones cumplan una serie de requisitos, ello principalmente por parte del exportador. Además de que en caso de que resulten de aplicación las exenciones previstas, la ley las configura como exenciones plenas, frente a las exenciones limitadas que rigen en los otros tipos de exenciones previstas para la entrega de bienes, aunque en las entregas intracomunitarias también rige el primer tipo de exenciones.

Qué supone que las exportaciones tengan la naturaleza de exenciones plenas, pues ello guarda relación con un derecho de que goza el exportador, el derecho a deducir el IVA que él mismo soporta en primer lugar al adquirir de otro empresario o profesional; por contra, las exenciones limitadas impiden al empresario o profesional que realiza un acto exento, en virtud de la ley, del derecho a deducir las cuotas soportadas en la realización o desarrollo de su actividad empresarial o profesional¹²⁶.

Ahora sí, vayamos a ver los 4 tipos de exenciones relativas a las exportaciones que establece la LIVA:

¹²⁶ CUBERO TRUYO, Antonio. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I): *ob. cit.*, p. 765.

4.1.1. Exenciones en las exportaciones

El primer tipo de exenciones, aplicables a las exportaciones consistentes en entregas de bienes¹²⁷ son:

- 1) Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.
- 2) Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el TAI o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él. Salvo las entregas de bienes a viajeros y las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos de puertos y aeropuertos, o compras efectuadas a bordo de la nave o avión que tenga como destino un Estado tercero.
- 3) Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados, para que los trabajos sean realizados en el TAI y, seguidamente, expedidos fuera del territorio de la UE.
- 4) Las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exploten fuera del territorio de la UE en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas.
- 5) Las prestaciones de servicios, concepto que incluye los servicios de transporte y las operaciones accesorias, siempre y cuando se relacionen de forma directa con las exportaciones en base a las que se hagan dichas operaciones.
- 6) Las prestaciones de servicio relacionadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas que se acaban de enumerar.

Para que estas exenciones lleguen a nacer, es necesario que se cumplan una serie de requisitos o solemnidades¹²⁸, desarrollado por el RIVA. El régimen aplicable a los requisitos va a ser visto con detenimiento en el siguiente apartado, utilizando éste con la finalidad de introducir simplemente el régimen de comercio exterior.

¹²⁷ Art. 21 de la LIVA.

¹²⁸ Art. 9 del RIVA.

4.1.2. Exenciones relativas a las operaciones asimiladas a las exportaciones

Reguladas en el artículo 22 de la LIVA, se encuentran las exenciones que afectan a las operaciones asimiladas a las exportaciones, que no teniendo la consideración legal de exportaciones por no cumplir con los requisitos, el legislador las pone al mismo nivel, y consiguientemente, eximiéndolas del régimen jurídico de tributación del IVA, originando de acuerdo con lo expuesto, el derecho a deducirse el IVA soportado por los exportadores, siempre, claro está, que se cumplan las condiciones establecidas reglamentariamente¹²⁹. Las operaciones que se asimilan a las exportaciones son:

- Entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de buques que naveguen a escala internacional, buques de salvamento, de asistencia marítima, de pesca costera y los buques de guerra; también las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren en dichos buques y las entregas de productos de avituallamiento.
- Entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de aeronaves que realicen viajes internacionales y las que sean utilizadas por Entes públicos en el desarrollo de sus funciones; así como, las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren en las aeronaves anteriores y las entregas de productos de avituallamiento.
- Prestaciones de servicio distintas a las que se acaban de exponer, para las necesidades de dichas aeronaves y buques.
- Entregas de bienes y prestación de servicio llevadas a cabo con finalidades u origen diplomático y consular, cumpliendo los que requisitos que se establecen en el RIVA.
- Entregas de bienes y prestación de servicio que se destinen a organismos internacionales que se encuentren reconocidos por España.

¹²⁹ Art. 10 del RIVA.

- Entregas de bienes y prestación de servicio efectuadas por las fuerzas armadas de los Estados que componen el Tratado del Atlántico Norte.
- Entregas de oro realizadas en favor del Banco de España.
- Transportes de viajeros y sus respectivos equipajes, ya sea por vía marítima o aérea, que tengan como destino un Estado extranjero fuera del territorio de aplicación del IVA.
- Transportes intracomunitarios de bienes con destino a las islas Azores o Madeira, o bienes que procedan de las citadas islas.
- Todas aquellas prestaciones de servicios, que hayan sido realizadas por un intermediario o un tercero ajeno a la relación contractual directa, efectuadas de forma accesoria o complementaria a las operaciones que se acaban de citar, reconociéndose dichas prestaciones como operaciones asimiladas.

4.1.3. Exenciones en las áreas exentas: zonas francas, depósitos francos y otros depósitos

Se establecen una serie de exenciones que irán condicionadas a que los bienes o las mercancías sean trasladadas a unos sitios concretos, estos son las zonas francas, los depósitos francos y los que sean destinadas a Aduanas y dejados allí en situación temporal, así como aquellas entregas de bienes que tengan por destino las plataformas de perforación o de explotación ubicadas en el mar territorial¹³⁰. Cuando los bienes son colocados en dichos sitios adquirirán la condición de exenciones plenas, no sin antes cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos¹³¹.

Se definen las zonas y los depósitos francos como áreas pertenecientes al territorio aduanero en los que pueden introducirse mercaderías con origen a un Estado tercero, sin que dicha entrada esté sujeta a los derechos de importación y exportación. Dichas mercancías no deberán presentarse ante Aduana, ni formalizar una declaración aduanera; además, no existe límite temporal de permanencia, sin embargo, no podrán

¹³⁰ Art. 23 de la LIVA.

¹³¹ Art. 11 del RIVA.

utilizarse las mercancías más que para su mantenimiento y conservación, condicionando, de lo contrario, a que la mercancía adquiriera la condición de importación en caso de que los bienes procedan de un tercer país, comportando a que den lugar los derechos de importación¹³².

4.1.4. Exenciones en los regímenes suspensivos: regímenes aduaneros y fiscales

Por último, como exenciones a las exportaciones que se realicen desde España se establecen las relativas a los regímenes aduaneros y fiscales¹³³. Estos regímenes resultan de aplicación a las entregas de bienes destinados a ser utilizados en procesos de perfeccionamiento activo y transformación en Aduanas¹³⁴, los de importación temporal¹³⁵, tránsito comunitario interno¹³⁶, depósito aduanero¹³⁷ y depósito distinto del aduanero¹³⁸; a las prestaciones de servicio que se establezcan directamente en virtud de las entregas citada; y las prestaciones de servicio de tránsito externo¹³⁹, tránsito interno comunitario, para el perfeccionamiento activo y de transformación en Aduanas, importación temporal, y los vinculados a un depósito aduanero y distinto del aduanero.

Pero, como en toda exención que afecta a las exportaciones, para que den lugar a la naturaleza propia de este tipo de exenciones, plenas, es decir, originen el derecho a deducir el IVA soportado, deberán cumplirse de forma obligatoria con los requisitos formales que preve el RIVA¹⁴⁰.

¹³² VICTORIA SÁNCHEZ, Antonio; *et al. Memento Práctico: IVA 2013*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 2013. 999 p. ISBN: 978-84-15446-82-8

¹³³ Art. 24 de la LIVA.

¹³⁴ Art. 241.1 del CAU.

¹³⁵ Arts. 250.1 y 251 del CAU.

¹³⁶ Art. 227.1 del CAU.

¹³⁷ Arts. 237.1 y 240.1 del CAU.

¹³⁸ Anexo 5 de la LIVA.

¹³⁹ Art. 226.1 del CAU.

¹⁴⁰ Art. 12 del RIVA.

En referencia a los dos últimos tipos de exenciones, las relativas a áreas exentas y a los regímenes suspensivos, los bienes, cuando salgan o abandonen el régimen o lugar donde se encuentran, determinantes, en gran parte, de la condición de exenta, se producirá la importación¹⁴¹.

4.2. Importación de bienes

4.2.1. Concepto de importación

Es el último de los hechos imponibles que se tratan en la LIVA, las importaciones, y éstas son definidas como la entrada en el interior del territorio español (Península e Islas Baleares) de bienes no procedentes de la Comunidad Económica Europea o que no esté en libre práctica, y los bienes provenientes de un Estado tercero¹⁴². Y a tenor de lo que se ha expuesto en último lugar del apartado anterior, constituyen importación los bienes que se encuentren en áreas exentas o en régimen suspensivo y salgan o abandonen los mismos.

A nivel comunitario, la Directiva establece que tendrán la consideración de importación la introducción en la Comunidad de bienes que no se encuentren en libre práctica y los que estén en régimen de libre práctica pero que procedan de un Estado tercero¹⁴³. La libre práctica hace referencia a que un producto procedente de un tercer Estado se convierta en un producto comunitario, asimilándolo, jurídicamente, a los productos de los EEMM; gozando, así, del derecho a la libertad de circulación que impera en la UE¹⁴⁴.

La Doctrina dispone que: *“La justificación del hecho imponible del IVA en las importaciones reside en la necesidad de establecer ajustes fiscales en frontera para aquellos bienes que pasan a integrar el circuito económico de la Unión Europea (UE):*

¹⁴¹ Art. 18.Dos inciso 1º de la LIVA.

¹⁴² Art. 18 de la LIVA.

¹⁴³ Art. 30 de la Directiva.

¹⁴⁴ GASCÓ ORIVE, Alfaro. *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa Editorial, 2004. pp. 148-149. ISBN: 84-95748-46-0

*los bienes que llegan a la Comunidad han de ser objeto, a priori, del mismo impuesto que aquellos otros que ya están en ella. Así las cosas, el Impuesto se liquidará en la Aduana, esto es, en la frontera fiscal*¹⁴⁵.

4.2.2. Hecho imponible y sujetos pasivos

En cuanto al hecho imponible, dispone al efecto el artículo 17 de la LIVA que, *“estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador”*.

Como se ha visto en la definición de importación, ésta supone gravar la operación de entrada de bienes en el TAI que no proceden de operaciones interiores, ni intracomunitarias, por tanto que proceden, básicamente, de terceros Estados; además no es condición necesaria, a diferencia de lo que ocurre con las operaciones interiores, que los sujetos pasivos sean empresarios o profesionales, es decir, en las operaciones interiores se exige que para que se de lugar al hecho imponible es requisito indispensable que la operación se formalice entre dos sujetos que tengan, ambos, la condición de empresario o profesional, sin embargo, en las operaciones internacionales el hecho imponible se origina cualquiera que sea la condición en la que actúan los sujetos pasivos, incluso si la relación se establece entre particulares¹⁴⁶.

De esta forma, podrán ser sujetos pasivos *“el adquirente de la mercancía en otro país, el cesionario o el propietario de la misma, esto es, la persona física o jurídica a la que viene destinada la mercancía”*¹⁴⁷.

¹⁴⁵ CALVO VÉRGEZ, Juan. *La Tributación de las Operaciones de Importación y Exportación en el IVA a la Luz de la Doctrina Administrativa*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2007. p. 19. ISBN: 978-84-8355-281-0

¹⁴⁶ El Art. 86 de la LIVA deja claro que no se exige la condición de empresario o profesional del sujeto pasivo, al disponer que serán sujetos pasivos lo que realicen las importaciones. Añadiendo que serán en todo caso sujetos pasivos los destinatarios de los bienes importados, los viajeros que pretendan entrar al TAI con bienes no procedentes de la Unión y/o los propietarios de los bienes.

¹⁴⁷ CALVO VÉRGEZ, Juan: *ob. cit.*, p. 83.

Así mismo, se establecen unos supuestos de operaciones asimiladas a las importaciones, contempladas en el artículo 19 de la LIVA, estas operaciones nacen a partir del incumplimiento de los requisitos que determinan la exención que se prevén en los artículos 21 a 24, analizados en el apartado anterior al tratar las exenciones de las exportaciones; es decir, las operaciones que podrían tener naturaleza de exención en base a los citados artículos, pero que no la adquieren por no cumplir con los requisitos que se establecen para que se origine tal condición, pasan a tener la consideración de operaciones asimiladas a las importaciones, y por lo tanto, su consecuente tributación mediante el IVA.

4.2.3. Exenciones

Las exenciones a las importaciones se encuentran contempladas en los artículos 27 a 67 de la LIVA, entre las que se incluyen:

- Importaciones de bienes cuya entrega en el interior de un Estado tercero se encuentre exenta del IVA u otro impuesto equivalente.
- Importaciones de bienes personales con objeto del traslado de la residencia habitual, o por razón de matrimonio, por herencia, por motivos académicos (cambio de escuela o universidad sitas en un Estado tercero), o con ocasión del traslado de la sede de la actividad.
- Importaciones de bienes de escaso valor, valor global que no podrá ser superior a 22 euros, excepto productos alcohólicos, perfumes y tabaco, cuyo límite vendrá determinado cuantitativamente.
- Importaciones en régimen de viajeros.
- Importaciones de pequeños envíos.
- Importación de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación.
- Bienes importados en beneficio de personas con discapacidad o de víctimas de catástrofes.

En cualquier caso, será el importador el que deberá acreditar fehacientemente el cumplimiento de los requisitos que se establecen para cada una de las exenciones previstas para las importaciones¹⁴⁸.

4.2.4. Devengo

La LIVA dedica un solo artículo al devengo de las importaciones, el artículo 77, señalando que se producirá en el momento en que se originen los derechos de importación, en atención a lo que en la legislación aduanera se establezca y aunque las importaciones no estén sujetas a los mencionados derechos de importación. Pero, ¿qué son los derechos de importación? Dicho en otras palabras, los derechos de importación son la deuda aduanera, la cuota tributaria que se debe ingresar en el momento en el que se produce la importación de los bienes, es lo que se conoce como el arancel con que se gravan la entrada de bienes en el territorio comunitario¹⁴⁹, cuota o deuda que será determinada por las autoridades del lugar donde se produzca la importación¹⁵⁰.

Para el supuesto en que los bienes se encuentren en régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se dará en el momento en que se abandone dicho régimen.

Por otro lado, el devengo de las operaciones asimiladas se producirá en el momento en que se cumplan o se den las circunstancias que en las mismas operaciones se indican, en base a lo expuesto en el artículo 19 de la LIVA.

¹⁴⁸ Art. 67 de la LIVA.

¹⁴⁹ Art. 5.18) y 20) del CAU.

¹⁵⁰ Art. 101.1 del CAU.

5. EXENCIONES PLENAS. EL DERECHO A DEDUCCIÓN. REQUISITOS

Uno de los fenómenos que, a nivel personal, no dejan de asombrar respecto del IVA es el de las exenciones plenas, que se traduce en el derecho a deducir y, en su caso, a la devolución que gozan los sujetos pasivos que realizan operaciones de comercio exterior e intracomunitarias, concretamente en lo que a las exportaciones y entregas de bienes entre EEMM, respectivamente, se refiere.

Como ya se ha apuntado, las entregas de bienes entre EEMM que forman parte de la Unión Aduanera y las exportaciones son hechos o actos que se encuentran exentos¹⁵¹, es decir, la realización de las citadas operaciones o actos no suponen una operación jurídica a efectos de la LIVA. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con las exenciones (limitadas) que se contemplan en las operaciones interiores, en que aquéllas suponen un coste de más para los empresarios, al perder con la exención el derecho a repercutir el IVA que soportan en las operaciones realizadas por los mismos con anterioridad; las exenciones previstas para las citadas operaciones (entregas intracomunitarias y exportaciones) son conocidas por la doctrina como exenciones plenas, en las que, a pesar de que el empresario no repercute IVA en la realización de sus operaciones, aquél tiene un derecho frente al *Fisco*, que es el de la deducción y, en su caso, devolución.

Eso sí, para que los empresarios o profesionales que realicen dichas operaciones puedan gozar de este derecho deberán cumplir con unos requisitos o condiciones que se establecen de forma reglamentaria, ajustados a la legislación aduanera¹⁵².

¹⁵¹ Arts. 21 a 25 de la LIVA.

¹⁵² El término deducción y devolución van ligados, y el primero hace referencia, como cita la doctrina, a un derecho potestativo, “es una mera facultad” que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que marca la ley (4 años desde que nace el derecho, en virtud del artículo 99.Uno de la LIVA), representando un derecho de crédito frente al Estado, permitiendo al sujeto pasivo compensar en su deuda tributaria lo satisfecho en la fase anterior y, subsidiariamente, si efectuada esta operación aún resultase un exceso en su favor, se encuentra legitimado para ejercitar un derecho de restitución frente a la AEAT, solicitando su devolución.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2006. pp. 15-16. ISBN: 84-9767-335-2

A nivel normativo interno, la habilitación legal que permite a los empresarios o profesionales tener en su abanico de derechos ante Hacienda, el derecho a deducir las cuotas soportadas y, en su caso, devolución en dichas operaciones, se encuentra en el artículo 94, apartado Uno, número 1º, letra c) de la LIVA.

Las deducciones son el primer momento legal donde los empresarios pueden ejercer el derecho a la restitución del importe soportado en exceso por operaciones relacionadas con su actividad empresarial que llevaban acoplado el IVA en todas aquéllas; mientras que *“la devolución del Impuesto es la última figura que permite evitar el gravamen de los sujetos intermedios de la cadena de transmisiones¹⁵³”*.

Otro aspecto que establece una diferencia entre las exenciones limitadas y las exenciones plenas, es el derecho a renuncia de la exención que gira en torno a una de ellas, a las limitadas. De esta forma, cuando se habla de renuncia a las exenciones del IVA *“nos estamos refiriendo a las exenciones limitadas, o sea, las que no otorgan el derecho a deducir el impuesto soportado, y no a las exenciones plenas, que sí confieren ese derecho y que son propias de las operaciones exteriores¹⁵⁴”*

Antes de entrar a analizar de forma jurisprudencial las diversas exenciones plenas que se establecen, es preciso tener en cuenta como se interpretan las normas tributarias. Para ello, estaremos a lo que se dispone en el artículo 12.1 de la LGT, por el que las normas tributarias se interpretaran conforme a lo dispuesto en el apartado 1º del artículo 3 del Código Civil¹⁵⁵; y en el apartado 2º de la norma tributaria se preve que los términos empleados en sus normas se entenderían conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. Por tanto, las normas tributarias, atendiendo a lo que prevé la norma general,

¹⁵³ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero. I. Derecho tributario: parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*. 18ª. ed. Navarra: Thomson Reuters Civitas, 2014. p. 493. ISBN: 978-84-470-4863-2

¹⁵⁴ BANACLOCHE PALAO, Carmen. *La Renuncia a las Exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2004. p. 33. ISBN: 84-9767-903-2

¹⁵⁵ Art. 3.1 del Código Civil: *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Publicación BOE: núm. 206, de 25 de julio de 1889. Ref. BOE-A-1889-4763

deberán ser interpretadas conforme a su sentido estricto. Además de que se prohíbe de forma expresa la analogía, en el artículo 14 de la LGT, respecto de las exenciones con la finalidad de ampliar sus términos estrictos¹⁵⁶.

El objetivo del presente apartado no es más que el análisis de los requisitos que más polémica crean a la hora de que los sujetos se beneficien de tales exenciones, no haciendo mención de todos requisitos previstos.

- **Exenciones en las exportaciones de bienes**

La primera de las exenciones de carácter pleno que se regulan en la LIVA es la correspondiente a las exenciones relativas a las exportaciones de bienes¹⁵⁷, vistas con anterioridad.

- **Salida efectiva**

En los dos primeros supuestos que se prevén, correspondientes a entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la de la Comunidad, se supedita el derecho a la exención plena a lo que se señale reglamentariamente. Así, se exige como requisito principal la salida efectiva del bien del TAI¹⁵⁸. Por su parte, se establece un límite temporal para hacer efectiva esta salida (3 meses o 90 días), y al respecto se ha pronunciado el TJUE disponiendo que: *“Los artículo 146.1 y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo [...] deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la UE abandonen el territorio de la UE dentro de un plazo fijo de 3 meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar*

¹⁵⁶ STSJ de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia núm. 564/2014, de 29 de mayo (JT\2014\1775).

¹⁵⁷ Art. 21 de la LIVA.

¹⁵⁸ Art. 9 del RIVA

definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega¹⁵⁹; por su parte la DGT, tomando como referencia la doctrina sentada por el TJUE, asienta, en relación a una empresa que exporta moldes fuera del plazo establecido, que: *“Las exportaciones de los moldes fuera del límite temporal que prevén la Ley y el Reglamento del Impuesto no debe impedir la aplicación de la exención cuando se pruebe que se ha cumplido con el requisito de salida de dichos bienes con posterioridad a dicho plazo y, siempre dentro del plazo de prescripción del impuesto¹⁶⁰”*. Como puede verse, con estas dos resoluciones, el principio de interpretación estricta que marca la LGT, se rompe, al permitir, de cierta manera, una flexibilización en los requisitos que se establecen.

- Transporte

Otro conflicto que se establece en torno a esta excepción es la relativa al transporte por el que se expide la mercancía o el bien fuera de la Comunidad, cuando en él no interviene un solo acto de transporte, sino sucesivos. Un caso que se plantea es el de una empresa española que vende mercancías a una empresa francesa que luego procede a exportarlas/transpotarlas a sus clientes, cuestionando si la entrega interior efectuada por la empresa española esta sujeta a la exención, así el TS¹⁶¹ acogándose a la doctrina administrativa de la DGT, la cual dispone que: *“La doctrina de este Centro [...] ha determinado que existiendo dos o más entregas sucesivas de los mismos bienes (operación en cadena) y un único transporte con destino a país o territorio tercero, dependiendo de a cuál de las entregas se vincule el transporte resultará o no exento el primer hecho imponible [...] cuando el transporte de los bienes al territorio tercero esté vinculado a la primera entrega de bienes, entre la empresa española transmitente inicial y el primer destinatario o adquirente, podrá aplicarse las exenciones previstas*

¹⁵⁹ STJUE (Sala Quinta), asunto C-563/12 (Caso BDV Hungary Trading Kft.), de 19 de diciembre de 2013 (TJCE\2014\68).

¹⁶⁰ DGT, núm. consulta V3251-14, de 3 de diciembre de 2014.

¹⁶¹ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 2821/2011, Sentencia de 8 de abril de 2013 (RJ 2013\2841).

en el artículo 21”, debiendo existir una vinculación directa con la exportación y las anteriores operaciones diversas operaciones¹⁶².

Por el contrario, “*Cuando esta cadena de comunicación exportador-transportista se rompe y los documentos justificativo de que la exportación de la mercancía transportada se ha llevado a término no llegan a poder del transportista o se encuentran defectuosamente formulados, el efecto que deriva de tal incumplimiento es la obligación que tiene el transportista de liquidar y repercutir IVA [...] teniendo el exportador que estar y pasar por las consecuencias de esa repercusión*¹⁶³”¹⁶⁴.

- Documentos acreditativos

En todo caso se exige, de forma reglamentaria¹⁶⁵, la presentación del Documento Único Administrativo (DUA), como documento fedatario de la salida de los bienes fuera de la Comunidad, al que deberán adjuntarse copias de facturas, contratos, notas de pedidos, documentos de transporte, etc., para hacer efectiva la exención prevista. Sin embargo, recayó sentencia del TSJ de Catalunya que decretó que la presentación del DUA en Aduana constituía prueba suficiente de la declaración de exportación, pero que si esta exportación podía ser acreditada por otros medios, el DUA no era requisito fundamental: “*La vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación. De ahí no cabe deducir que la formalización del DUA sea el principal requisito*¹⁶⁶”; apoyándose, además, en otra

¹⁶² “*La vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el primer vendedor de los bienes (en quien se inicia la cadena) o su cliente no establecido, quienes además deberán haber efectuado el transporte por cuenta propia, o a través de un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos*”: DGT, Consulta núm. V1911-10, de 2 de septiembre de 2010.

¹⁶³ STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 236/2010, de 5 de abril (JUR\2012\349260).

¹⁶⁴ Art. 9.2 del RIVA

¹⁶⁵ Art. 9 de la RIVA.

¹⁶⁶ STSJ de Catalunya (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 993/2010, de 28 de octubre (JT\2011\514).

sentencia emitida por la misma Sala y Tribunal años atrás¹⁶⁷. Hasta el momento, dicha sentencia no ha sido recurrida.

A juicio de este último Tribunal, conforme a una interpretación estricta dada al artículo 106.2 de la LGT, relativo a la los medios y valoración de la prueba, el cual dispone en su apartado tercero que la ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria, concluye que una norma de rango reglamentario no puede imponer requisitos *ad solemnitatem*, conllevando a una carga tributaria que estiman contraria al principio de proporcionalidad del sistema tributario.

A mi modo de entender, no es correcta dicha interpretación, ya que los reglamentos, en este caso de carácter ejecutivo, tienen como función principal la de desarrollar, complementar y precisar los preceptos de una ley, o bien preparan su ejecución; por ello se encuentran directamente vinculados, y es en función del grado de colaboración que ofrece la ley y su reglamento el que determinará la aplicabilidad directa e imperativa de este último¹⁶⁸. Por su parte, el TS, ya se pronunció al respecto, y dista mucho de coincidir en lo previsto por el TSJ de Catalunya: el Supremo señala que en ningún caso un precepto reglamentario puede imponer requisitos de primera clase, aún así reconoce la función de colaboración que desarrolla, en este caso, el RIVA respecto de la ley principal, por el hecho de que simplemente aclara o detalla lo expuesto en la LIVA, así lo que se hace es optimizar o desarrollar técnicamente la norma legal¹⁶⁹.

¹⁶⁷ STSJ de Catalunya (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 568/2008, de 29 de mayo (JUR 2008\274779).

¹⁶⁸ MARTÍN NÚÑEZ, Esther. El Reglamento administrativo. AA. Aparicio Pérez, Miguel, A. (dir.); Barceló i Serramalera, Mercè (Coord.). *Manual de Derecho constitucional*. Barcelona: Atelier, 2009. pp. 422 a 424. ISBN: 978-84-96758-95-7

¹⁶⁹ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 4447/1998, Sentencia de 5 de abril del 2003 (RJ\2003\3674).

- **Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones**

La segunda exención plena, relativa a las operaciones asimiladas a la exportación¹⁷⁰, comprende: las operaciones relacionadas con buques y aeronaves, operaciones en relaciones internacionales y otras operaciones asimiladas a la exportación (entregas de oro al Banco de España, transporte de viajeros y sus equipajes, transporte de bienes con destino a las Islas azores o Madeira y prestaciones de servicio relacionadas con intermediarios que se relacionen con operaciones asimiladas a la exportación). A destacar:

- **Buques y aeronaves**

En cuanto a la primera, en concreto a la operación referida a buques que sean aptos para navegar afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los servicios turísticos, de forma reciente, la Audiencia Nacional ha dictaminado que, en relación a un buque destinado a la actividad de crucero: *“En ningún caso el precepto identifica tales actividades, lo que ocurre es que establece la exención sobre buques considerando su destino. Ni acudiendo a un criterio objetivo [...] ni finalista, puede identificarse la actividad de crucero con la de transporte de viajeros, y ello, porque como sostiene la Administración, la actividad de crucero encierra prestaciones y servicios que la diferencian de la de transporte de viajeros - criterio objetivo - , y tampoco la finalidad del crucero es trasladar a los pasajeros de un punto a otro geográfico - criterio finalista -, sino ofrecer unas prestaciones más complejas que el simple transporte¹⁷¹”*. Por tanto, lo que impera a la hora de determinar si existe o no exención plena es el destino final de los buques y aeronaves; en el caso visto, teniendo en cuenta que el crucero realiza un circuito rotatorio, que tiene el mismo punto de partida que de destino, no tiene la consideración de exención a efectos del IVA¹⁷².

¹⁷⁰ Art. 22 de la LIVA

¹⁷¹ SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso Contencioso-Administrativo núm. 277/2002, Sentencia de 2 de junio de 2014 (JT\2014\1277).

¹⁷² Según el Art.10.3.2º del RIVA, no se considerará exención el transporte que habiendo iniciado su camino en la península o en las Islas Baleares terminen su recorrido en el mismo punto

Exigiéndose, la exención prevista, que los buques naveguen por alta mar, en cuyo defecto, tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las importaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.Uno.1º de la LIVA¹⁷³.

- Operaciones en relaciones internacionales

En relación al segundo grupo de exenciones previstas en el artículo 22 de la LIVA, operaciones en relaciones internacionales, en cumplimiento del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre¹⁷⁴ y a raíz de la ORDEN EHA/1729/2009, de 25 de junio¹⁷⁵, para poder la operación tener el carácter de exención deberá formalizarse un Certificado, en el que se reconozca el carácter internacional del sujeto a favor del que se realice la operación por parte del Estado¹⁷⁶.

No obstante, aunque quede formalizado este documento o certificado, no todas las operaciones efectuadas en relación a operaciones internacionales son consideradas como exentas, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 3485/2000. Un ejemplo de operaciones que resultan excluidas son los servicios de asesoría prestados por un abogado¹⁷⁷ y la prestación de servicios consistentes en la organización general de una reunión de un organismo internacional, que no tiene NIF a efectos del IVA, pero si reconocimiento¹⁷⁸; ambas operaciones no tienen la consideración de exenciones por no estar previstas en el citado Real Decreto; de esta forma, en este caso, a pesar de que la ley deja abiertas las puertas a cualquier servicio, el

¹⁷³ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 92/2009, Sentencia de 24 de junio de 2011 (RJ\2011\5559).

¹⁷⁴ Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Publicación BOE: núm. 313, de 30 de diciembre de 2000. Ref. BOE-A-2000-24368

¹⁷⁵ Orden EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares y en las destinadas a organizaciones internacionales o a las fuerzas armadas de Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte, distintos de España, y se aprueba el sobre de envío de autoliquidaciones del IVA. Publicación BOE: núm. 157, de 30 de junio de 2009. Ref. BOE-A-2009-10753

¹⁷⁶ Vid. Anexo 5º, Modelo 363 de la AEAT, para el reconocimiento previo de la exención en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y de Organismo Internacionales.

¹⁷⁷ DGT, Consulta núm. V2772-14, de 14 de octubre de 2014.

¹⁷⁸ DGT, Consulta núm. V3252-14, de 3 de diciembre de 2014.

principio de especialidad que rige en el Derecho en general hace que la exención no sea aplicable.

- **Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos**

Siguiendo la sistemática de la LIVA, el tercer grupo de exenciones plenas son aquellas referidas a las zonas francas y depósitos francos (o áreas exentas)¹⁷⁹. Concretamente estarán exentas las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zonas o depósitos francos o conducidos a la Aduana para ser colocados en situación de depósito temporal, así como las entregas de bienes con destino al mar territorial para ser incorporados a plataformas de perforación o exploración para unos fines concretos; las prestaciones de servicio relacionadas directamente con las operaciones anteriores; las entregas de bienes que se encuentren en los lugares citados mientras se mantengan en las situaciones indicadas y las prestaciones allí realizadas. Exige, de forma reglamentaria¹⁸⁰, que los bienes se introduzcan de forma efectiva en las zonas y depósitos francos o en depósitos temporales, y las operaciones relativas a bienes y servicios sólo estarán exentas mientras permanezcan en dichas zonas y, por último, los adquirentes o destinatarios de los servicios deberán entregar al transmitente o prestador una declaración suscrita por el primero en la que se ponga de manifiesto la situación de los bienes justificando, de esta forma, la exención.

- **Operaciones en plataformas de perforación o exploración**

En relación a las operaciones relacionadas con bienes que tengan como destino ser incorporados en plataformas de perforación o exploración, con la finalidad de ser incorporados a procesos de construcción, reparación, mantenimiento, transformación o

¹⁷⁹ Reguladas en el art. 23 de la LIVA. De acuerdo con SOLÉ ESTALELLA, las zonas francas son “zonas del territorio que gozan de un estatuto de cuasi-extraterritorialidad, para favorecer la instalación en ellas de industrias y de procesos de fabricación esencialmente destinados a la exportación [...] La ley del IVA declara exentas, como casi-exportaciones, las entregas de bienes destinadas a estas áreas o situaciones, y todas las operaciones relativas a los bienes, mientras estén en ellas”. SOLÉ ESTALELLA, Jordi. *El IVA inteligible*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. p. 122. ISBN: 84-9768-222-X

¹⁸⁰ Art. 11 del RIVA.

equipamiento o para unir dichas plataformas al continente, como ejemplo de los demás supuestos previstos en el artículo de la ley, prevé la DGT que la aplicación de las exenciones contempladas vienen determinadas por la exigencia de una relación directa con la operación, resultando exentas, solamente, cuando la entrega tenga como destinataria, en el supuesto contemplado, la empresa constructora o la empresa que vaya a explotar las citadas instalaciones¹⁸¹. En el caso planteado una empresa entregaba patas de una plataforma petrolífera a una empresa, que a su vez, la entregará a la constructora real de la plataforma, se considera dicha entrega sujeta y no exenta del IVA.

Así, pues, a diferencia de lo que sucede con las exenciones a las exportaciones, en que se incluye como parte de las mismas las actividades accesorias a la actividad principal, quedando las primeras exentas del IVA, que es lo que antes hemos citado como operaciones en cadena o sucesiva, en este caso, se exige una relación directa, englobando dentro de la exención, las posibles operaciones accesorias a las que constituyen la relación principal, aplicándose de esta forma, un criterio de interpretación estricto, en atención a que se trata de exenciones, en que se conceden privilegios a los sujetos pasivos.

- Depósito temporal

El RIVA nada menciona sobre el depósito temporal; por su parte, la DGT establece que hasta que las mercancías no reciban un destino aduanero, tendrán el estatuto de mercancías de depósito temporal, pudiendo permanecer en dichos lugares con autorización de las autoridades aduaneras y en las condiciones que éstas fijen¹⁸².

- Abandono de las zonas exentas

Otra cuestión que se suscita es lo que ocurre cuando los bienes abandonan dichas zonas, a ello se refiere el artículo 19.5º de la LIVA, disponiendo que las salidas

¹⁸¹ DGT, Consulta núm. V2254-10, de 20 de octubre de 2010.

¹⁸² DGT, Consulta núm. 2038-04, de 29 de noviembre de 2004.

de las zonas exentas, cuyos bienes se hubiesen beneficiado de la exención o hubiesen sido objeto de entrega o prestaciones de servicio igualmente exentas por dichos artículos (la exención alcanza a los servicios prestados a los bienes que allí se encuentren), constituirán hecho imponible con la consideración de operaciones asimiladas a las importaciones; es en el momento de la salida cuando se produce el hecho imponible y el devengo del IVA. Además de ello, las prestaciones que de forma accesoria se hubiesen prestado a los bienes que en dichas áreas se encontraban, también pasarán a tener el estatuto de operaciones asimiladas a las importaciones, por lo que las mismas formarán parte, desde la salida, a la base imponible del IVA¹⁸³.

Señalar que, la aplicación de las exenciones contempladas en el artículo 23 de la LIVA requiere que los bienes no se usen o se destinen al consumo final en dichas áreas, salvo usos permitidos por las normas, y que el proveedor de los bienes o servicios presente una declaración suscrita por el adquirente o destinatario de los servicios en la que se justifique la recepción de los bienes o servicios y se ponga de manifiesto el destino o situación que es lo que justificará la exención.

- **Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales**

Por último, en cuanto a las exenciones plenas relativas a las operaciones de exportación, ya que aún se contempla un supuesto más de aquéllas, pero no referentes a al comercio exterior, el artículo 24 de la LIVA establece las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, que contempla el supuesto de que los bienes entren en el territorio comunitario, pero bajo un régimen aduanero. Éstos permiten la entrada o salida de las mercancías del territorio aduanero comunitario, sin que les resulte de aplicación las normas y tributos propios del comercio exterior¹⁸⁴.

De este modo, la LIVA contempla la exención a las entregas de bienes en 3 supuestos: cuando los bienes se destinen a ser utilizados en el régimen aduanero o fiscal

¹⁸³ RTEAC, Resolución de 20 de setiembre de 2000 (JT\2000\1865).

¹⁸⁴ SOLÉ ESTALELLA, Jordi; *ob.cit.*, pp. 123 y 124.

de perfeccionamiento activo¹⁸⁵ o de transformación en aduana¹⁸⁶ o cuando las entregas se produzcan mientras los bienes estén vinculados a estos regímenes; cuando se encuentren vinculados al régimen de tránsito externo o interno¹⁸⁷, o al régimen aduanero fiscal de importación temporal con exención total de los derechos de importación¹⁸⁸; y cuando estén destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero o distinto del aduanero¹⁸⁹, o se produzcan mientras los bienes estén vinculados a los mismos. Asimismo, están exentas las prestaciones directamente relacionadas con los distintos regímenes que se acaban de enunciar.

- **Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro**

El último supuesto de exención plena que comprende la LIVA es el relativo a las entregas de bienes destinados a otros EEMM, es decir, las entregas intracomunitarias, reguladas por el artículo 25 de la LIVA, que establece tres supuestos de exención:

- Las entregas de bienes, en sentido estricto, expedidas o transportadas por el vendedor, el adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de los anteriores, al territorio de un EEMM.

¹⁸⁵ Supone la entrada de bienes o mercancías al territorio comunitario a fin de que sean “transformadas”, pasando a ser un producto final o terminado, para su posterior re-exportación y, consecuente, comercialización.

¹⁸⁶ Por el contrario, el régimen de transformación en aduana permite que, en un momento previo a la importación del bien o mercancía en la Comunidad, sean modificadas, a fin de que se les aplique un tipo de gravamen inferior al que supondría el arancel comunitario común.

¹⁸⁷ El tránsito externo supone la circulación de bienes o mercancías no comunitarias desde un punto de la Comunidad a otro punto de la misma y el tránsito interno permite la circulación de bienes o mercancías comunitarias de un punto a otro de la Comunidad, pasando por Estados terceros, sin que se altere su estatus.

¹⁸⁸ Permite que las mercancías entren en el territorio aduanero de la Comunidad, que sean utilizadas, pero que posteriormente sean re-exportadas. STSJ de las Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 695\2012, de 24 de octubre (JT\2012\1245).

¹⁸⁹ El régimen de depósito distinto al aduanero también es conocido como régimen suspensivo, por el hecho de que la operación que supondría el hecho imponible queda en suspenso mientras los bienes o mercancías se encuentren allí depositados y, consecuentemente, se producirá el devengo del impuesto una vez dichos bienes abandonen el régimen suspensivo; se trata de una exención temporal: se trata de restablecer el equilibrio fiscal respecto de los productos que abandonan el régimen, exigiéndose en el momento del abandono la cuota correspondiente a las operaciones beneficiadas por la exención si no lo hubieran estado. Vid. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 107/2009, Sentencia de 18 de julio de 2011 (RJ\2011\6623); SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso Contencioso-Administrativo núm. 203/2014, Sentencia de 21 de enero de 2015 (JUR\2015\27965); DGT, Consulta núm. V1142-12, de 25 de mayo de 2012.; DGT, Consulta núm. V3450-13, de 26 de noviembre de 2013.; STSJ de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 557/2009, de 15 de diciembre (JT\2010\254).

- Las entregas de medios de transporte nuevos, a cualquier tipo de adquirente.
- Las entregas de bienes en el supuesto de autoconsumo interno, es decir, transferencia de bienes de un patrimonio empresarial a otro EEMM para la satisfacción de las necesidades de la empresa en el Estado de destino; siendo necesario que el Estado de destino le haya atribuido un NIF a efectos del IVA.

- NIF comunitario

En el primero de los supuestos contemplados en esta exención, es la propia ley la que establece los requisitos que habrán de cumplirse para dar lugar a dicha exención: que se trate de una entrega en la que se produzca la transmisión del poder de disposición sobre el bien; que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional o que se trate de una persona jurídica que no actúe como tal, sin embargo, ambas, deberán disponer de un NIF a efectos del IVA, o NOI (número de operadores intracomunitarios) o, lo que es lo mismo, que se encuentren inscritos en el ROI; y que los bienes sean transportados a otro Estado miembro por el vendedor, adquirente o un tercero que actúe por cuenta de los anteriores.

En cuanto al NIF intracomunitario, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 del Real Decreto 1065/2007, la Comunidad europea ha creado un sistema informático (VIES), mediante el cual los empresarios que vayan a efectuar una entrega comunitaria, con carácter previo deberán validar el número que le haya dado el adquirente, sin perjuicio del cumplimiento de los otros requisitos¹⁹⁰.

En relación a esta cuestión, la de los medios de prueba para que los sujetos pasivos puedan acogerse a la exención del IVA, es competencia de los Estados miembros. Sin embargo, en base al principio de neutralidad fiscal, la exención contemplada podrá ser reconocida siempre que se cumplan los requisitos materiales, aunque no los formales, siempre que se aprecie buena fe y no pueda presumirse que alguna de las partes implicadas haya actuado en fraude de ley, poniendo en peligro el

¹⁹⁰ RTEAC, Resolución de 17 de octubre de 2013 (JUR\2014\165452).

funcionamiento del sistema común del IVA; en fin, la no aportación del NOI, no es requisito indispensable para el reconocimiento de la exención, si la condición del sujeto pasivo pudiera acreditarse por otros medios de prueba admitidos en Derecho, siendo improcedente denegar la exención por no presentar dicho número¹⁹¹.

- Transporte

En referencia al requisito de transporte se preven dos supuestos, en caso de que sea el vendedor el que realiza el transporte, en cuyo caso se acreditará mediante los correspondientes contratos o facturas expedidas por el transportista, y el caso de que el transporte corra a cargo del comprador, por el que se necesitará un acuse de recibo, duplicado de factura y copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación¹⁹². Los medios de prueba que se preven son suficientes para acreditar la existencia de transporte de un Estado a otro, pero no son acertados en el sentido de que no detallan el contenido de cada documento a aportar, y éstos deberían justificar que el proveedor asume el compromiso de trasladar las mercancías, que el mismo ha puesto a disposición del adquirente la mercancía y, más importante y determinante del otorgamiento de la exención, que los bienes han abandonado el territorio del Estado de origen o entrega. En este sentido, el acuse de recibo debe suponer que las mercancías han estado trasladadas al lugar de destino, debiendo identificar el lugar de destino y mediante una declaración del adquirente conforme las ha recibido¹⁹³. Por tanto, es necesario que se acredite que las mercancías han sido trasladadas a un Estado miembro distinto de España, no pudiendo acreditarse dicha condición la operación deberá liquidarse como operación interior, simple entrega de bienes¹⁹⁴.

¹⁹¹ STJCE (Sala Cuarta), asunto C-587/10 (Caso VSTR), de 27 de noviembre de 2012 (TJCE\2012\265).

¹⁹² Art. 13 del RIVA.

¹⁹³ SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso Contencioso-Administrativo núm. 217/2011, Sentencia de 24 de enero de 2013 (JT\2013\529).

¹⁹⁴ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación 2029/2011, Sentencia de 28 de marzo de 2014 (RJ\2014\2552).

- Sujetos pasivos

Una particularidad de las entregas intracomunitarias de bienes respecto de los supuestos de exención previstos para las exportaciones, es que en las primeras el hecho de que las ventas de artículos de consumo se efectúen en favor de particulares, entendidos como consumidores finales, no tendrán la consideración de tal, por no cumplir con el requisito de que el adquirente sea un empresario o profesional, adquiriendo la operación la consideración de ventas a distancia, operación que podrá tributar, bien en el Estado de origen, bien en el Estado de destino, atendiendo al volumen de operaciones o la opción del empresario de elegir el lugar de tributación (artículo 22 del RIVA)¹⁹⁵.

Una vez acreditada la exención, en cuyo caso, quien debió repercutir IVA, no lo hizo en virtud de las mismas, tiene derecho a deducirse la cuota soportada en las operaciones previas a la operación o acto que otorga la exención plena¹⁹⁶.

¹⁹⁵ DGT, Consulta núm. V3111-14, de 18 de noviembre de 2014.

¹⁹⁶ Vid. Anexo 6º, sobre modelo de declaración a fin de solicitar la deducción correspondiente.

6. CONCLUSIONES

1. Como ha quedado expuesto, el IVA se realiza por tres operaciones: la entrega de bienes y prestación de servicios, las AIB y las importaciones. En el primer caso hablamos de cuando el IVA opera solamente a nivel nacional, en el segundo cuando su ámbito de actuación se refiere a los EEMM de la UE y en el caso de las importaciones estas se producen cuando el IVA grava operaciones que se efectúan a nivel internacional o conocidas como operaciones de comercio exterior.

2. Concretamente, en lo referente a las operaciones realizadas a nivel intracomunitario, cabe destacar que, lo mismo que ocurre con las efectuadas a nivel interior, para que de lugar al devengo del IVA, entre otros requisitos, será necesario que el sujeto pasivo sea un profesional o empresario. Otra peculiaridad del sistema intracomunitario es que no resulta de aplicación a todos los EEMM, excluyendo ciertos territorios de los mismos, por lo que las operaciones que se realicen con éstos tendrán el carácter de operaciones de comercio exterior, incluso si la operación se realiza entre el EEMM al que pertenece dicho territorio.

Así, por ejemplo, las adquisiciones de bienes por parte de un sujeto pasivo situado en España que adquiere de otro situado en Francia tendrá el carácter de operación intracomunitaria; sin embargo, si se adquiriera de un sujeto situado en las Islas Canarias o en las ciudades de Ceuta y Melilla, dicho acto tendría la consideración de operación de comercio exterior

3. Consecuentemente, las operaciones de comercio exterior son definidas como adquisiciones de bienes entre sujetos pasivos, uno de los cuales no pertenece a un EEMM, es decir, el objeto del comercio exterior son las importaciones. A diferencia de lo que sucede con las relaciones interiores e intracomunitarias, la condición de que el sujeto pasivo sea un empresario o profesional no constituye un requisito subjetivo que condiciona el nacimiento del hecho imponible.

De forma general sólo constituyen operaciones a efectos del IVA, a nivel supranacional, las adquisiciones, quedando excluidas las entregas. Es decir, no constituye hecho imponible del IVA ni las entregas de bienes entre EEMM o intracomunitarias, ni las exportaciones. Esta exclusión es lo que la doctrina llama exenciones plenas o totales, en contraposición de las exenciones limitadas o simples.

4. En el caso de las exenciones plenas, que es, de forma más concreta, el estudio de este trabajo, las mismas vienen motivadas por el hecho de que gravar los casos expuestos, contemplados por la LIVA en los artículos 21 a 25, daría lugar a un hecho de doble tributación, y como sabemos, esto está prohibido, constituyendo un principio general de tributación a nivel internacional, por lo que estas exenciones se aplican, principalmente, en el comercio exterior, pero también en las operaciones intracomunitarias. La preservación del principio de prohibición de doble imposición, contemplado en el artículo 1.2 de la LGT, expresado como asistencia mutua, se consigue mediante tratados de bilaterales o multilaterales de doble imposición, es decir, mediante convenios celebrados por la UE, de los que resultarán objeto de transposición las directivas que se desarrollen, y convenios internacionales, en los que se contempla los supuestos de exención y con la transposición de dichos supuestos en las normas nacionales de los Estados.

5. Estas exenciones implican que los sujetos pasivos tendrán derecho a la deducción y, en su caso, devolución de las cuotas del IVA que soportaron con anterioridad a la entrega (respecto de las operaciones que guarden una estrecha relación con la operación exenta), debiendo cumplirse los requisitos legales que se establezcan para que pueda darse lugar dicha exención. Este tipo de exenciones constituyen un privilegio que gozan los sujetos que realizan entregas a nivel supranacional, es decir, entregas intracomunitarias y exportaciones, frente a las exenciones (limitadas) que son de aplicación a las entregas de bienes y prestaciones de servicio a nivel interno, que tienen naturaleza limitada, por las cuales el sujeto pasivo asume como más coste el IVA que no puede repercutir y del que no tiene derecho de deducción y/o devolución de la cuota de IVA soportado ante la AEAT.

6. Para el acceso a dicho derecho es necesario cumplir todos los requisitos o presupuestos que se establecen de forma concreta y detallada en el RIVA, norma que viene a suponer el desarrollo de la ley, por lo tanto es de obligado cumplimiento, al igual que la principal. Constituyen exenciones plenas, siempre que se cumplan los requisitos reglamentariamente establecidos:

- Exenciones en las exportaciones de bienes: el principal requisito es que se produzca la salida efectiva del territorio de la UE, mediante la presentación del DUA u otro documento acreditativo de tal hecho, en un plazo determinado, en atención a cada hecho que constituye este tipo de exención, y de acuerdo con otros presupuestos de carácter muy particular para cada uno de aquéllos.
- Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones: los requisitos reglamentarios previstos para éstas giran en torno, básicamente, a las operaciones asimiladas relacionadas con buques y aeronaves, condicionando el reconocimiento de la exención, entre otros, a que la aeronave o buque se destine exclusivamente a actividades que exige la LIVA, como son las comerciales de transporte remunerado, de salvamento, o se trate de buques de guerra o que se acredite fehacientemente mediante un documento aduanero de embarque que las operaciones contempladas llevan como destino dichos buques o aeronaves. Otro requisito, en referencia a las operaciones relativas a relaciones internacionales, es que se reconozca la condición del ente público al que se destinan los bienes o servicios por parte del Estado. O que en caso de transporte de personas tenga como destino un territorio tercero.
- Exenciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos: reglamentariamente se exige que los bienes se introduzcan en dichas áreas o situaciones, hecho que deberá ser acreditado, que los bienes permanezcan en los lugares indicados y que el adquirente/destinatario de servicios entregue transmitente/prestador de servicios una declaración suscrita por él en el que manifiesta la situaciones de los bienes y/o el destino de estas prestaciones.
- Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales: como requisitos se establecen que los bienes se destinen a ser utilizados en procesos relacionados con regímenes aduaneros o fiscales y se mantengan en ellos, y que el adquirente

entregue al transmitente una declaración suscrita por él en que se manifiesta la situación de los bienes. El caso de régimen de depósito distinto del aduanero, que los bienes de que se trate sean objeto de gravamen de los Impuestos Especiales.

- Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro EEMM: se exige que el adquirente sea un empresario o profesional, o persona jurídica que no actúe como tal; que acredite dicha condición mediante la presentación del NIF intracomunitario a efectos del IVA (podrá ser un particular el sujeto pasivo en caso de entrega de transportes nuevos, acreditando la adquisición con facturas o otro justificante de la operación); y que en caso de transferencia de bienes corporales de una empresa con destino a un EEMM para afectarlos a las necesidades de la empresa en el Estado de destino, que se expidan efectivamente a otro EEMM, que el Estado de destino atribuya al sujeto pasivo un NIF a efectos del IVA y que justifique el gravamen de las AIB en el EEMM de destino.

Así, el RIVA, a pesar de que se trate de una norma con rango inferior, los Reglamentos tienen la función de ampliar, detallar y especificar el contenido de la Ley que desarrollan. Y es por ello que, aunque los requisitos se establezcan en este último cuerpo legal, los mismos son de obligado cumplimiento, debiendo, los sujetos pasivos alegar tal cumplimiento ante las autoridades correspondientes a fin de que éstas les reconozcan la exención de naturaleza plena.

De lo contrario, el hecho de no alegar el cumplimiento de los requisitos reglamentariamente prescritos supondrá que el acto será declarado como exención, pero mancando el carácter de pleno, por lo que el sujeto pasivo no podrá beneficiarse del citado privilegio, debiendo soportar las cuotas tributarias correspondientes al IVA soportado como más coste para él.

7. A mi parecer, las normas que atribuyen derechos o incluso privilegios, como es el caso de las exenciones plenas, que a pesar de tratarse de una exención por la que el sujeto pasivo debería asumir el coste de las cuotas de IVA que soportó y no puede

repercutir, el legislador concede el derecho a que sean deducidas a pesar de eso, de tratarse en sentido amplio de una exención, por ello no debería el Tribunal conceder estas prerrogativas a los sujetos pasivos, mas no alegando justa causa del incumplimiento de cualquiera de los requisitos.

No sólo por eso el Tribunal no debería flexibilizarse ante determinadas situaciones, sino que, también, como postula el Código Civil, no exime del cumplimiento de las normas el desconocimiento o la ignorancia de las mismas; y tomando de apoyo la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común¹⁹⁷, que establece, en este caso, respecto del silencio administrativo, que en caso de conceder derechos al solicitante aquél tendrá carácter negativo¹⁹⁸. Por todo lo expuesto, ahora y a lo largo del trabajo, en el supuesto que nos ocupa, el otorgamiento de la condición de plena de dichas exenciones no debería producirse sin que todos y cada uno de los requisitos fueran cumplidos en sus términos más absolutos, desde mi punto de vista.

¹⁹⁷ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Publicación BOE: núm. 285, de 27 de noviembre de 1992, páginas 40300 a 40319. Ref. BOE-A-1992-26318

¹⁹⁸ Art. 43 Ley 30/1992.

7. BIBLIOGRAFÍA

ADMINISTRACIÓN ESTATAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. *Manual práctico. IVA 2014*. ISBN: 978-84-96490-5

BANACLOCHE PALAO, Carmen. *La Renuncia a las Exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2004. ISBN: 84-9767-903-2

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero. I. Derecho tributario: parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario*. 18ª. ed. Navarra: Thomson Reuters Civitas, 2014. ISBN: 978-84-470-4863-2

CALVO VÉRGEZ, Juan. *La Tributación de las Operaciones de Importación y Exportación en el IVA a la Luz de la Doctrina Administrativa*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2007. ISBN: 978-84-8355-281-0

CERVERA OLIVER, Mercedes; González García, Ángel; Romano Aparicio, Javier. *Contabilidad financiera*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2012. ISBN: 978-84-454-2123-9

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2006. ISBN: 84-9767-335-2

CUBERO TRUYO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)*. A Pérez Royo, Antonio; et al. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. ISBN: 978-84-309-6332-4

CUBERO TRUYO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (II)*. A Pérez Royo, Antonio; *et al. Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. ISBN: 978-84-309-6332-4

CUBERO TRUYO, Antonio. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (III)*. A Pérez Royo, Antonio; *et al. Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 8ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. ISBN: 978-84-309-6332-4

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando; *et al. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*. Monografías, Practicum Fiscal. Editorial Aranzadi, S.A.; Enero de 2015. BIB 2015/64. ISBN: 978-9898-947-2 [en línea: Aranzadi Westlaw]

GASCÓ ORIVE, Alfaro. *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa Editorial, 2004. ISBN: 84-95748-46-0

MARTÍN NÚÑEZ, Esther. *El Reglamento administrativo*. AA. Aparicio Pérez, Miguel, A. (dir.); Barceló i Serramalera, Mercè (Coord.). *Manual de Derecho constitucional*. Barcelona: Atelier, 2009. ISBN: 978-84-96758-95-7

PORTILLO NAVARRO, María José. *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*. 6ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2013. ISBN: 978-84-309-5948-8

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Lecciones de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2014. ISBN: 978-84-309-6274-7

SOLÉ ESTALELLA, Jordi. *El IVA inteligible*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. ISBN: 84-9768-222-X

VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A. *Impuesto sobre el Valor Añadido: IVA manual práctico*. Ed. actualizada a 1 de septiembre de 2014. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014. ISBN: 978-84-9086-163-9

Web Oficial de la Unión Europea. *Aduanas* [En línea] [Fecha de consulta: 19 de febrero de 2015]. Disponible en: <http://europa.eu/legislation_summaries/customs/index_es.htm>

VICTORIA SÁNCHEZ, Antonio; *et al.* *Memento Práctico: IVA 2013*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor, 2013. ISBN: 978-84-15446-82-8

8. RELACIÓN DE SENTENCIAS, RESOLUCIONES Y CONSULTAS

A) Tribunal Superior de Justicia

STSJ de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia núm. 564/2014, de 29 de mayo (JT\2014\1775).

STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 236/2010, de 5 de abril (JUR\2012\349260).

STSJ de Catalunya (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 993/2010, de 28 de octubre (JT\2011\514).

STSJ de Catalunya (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 568/2008, de 29 de mayo (JUR 2008\274779).

STSJ de las Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 695\2012, de 24 de octubre (JT\2012\1245).

STSJ de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 557/2009, de 15 de diciembre (JT\2010\254).

B) Tribunal Supremo

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 2821/2011, Sentencia de 8 de abril de 2013 (RJ 2013\2841).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 4447/1998, Sentencia de 5 de abril del 2003 (RJ\2003\3674).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 92/2009, Sentencia de 24 de junio de 2011 (RJ\2011\5559).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación núm. 107/2009, Sentencia de 18 de julio de 2011 (RJ\2011\6623).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Recurso de Casación 2029/2011, Sentencia de 28 de marzo de 2014 (RJ\2014\2552).

C) Audiencia Nacional

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso contencioso-administrativo núm. 277/2002, Sentencia de 2 de junio de 2014 (JT\2014\1277).

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso Contencioso-Administrativo núm. 203/2014, Sentencia de 21 de enero de 2015 (JUR\2015\27965).

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), Recurso Contencioso-Administrativo núm. 217/2011, Sentencia de 24 de enero de 2013 (JT\2013\529).

D) Tribunal de Justicia de la Unión Europea / Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

STJUE (Sala Quinta), asunto C-563/12 (Caso BDV Hungary Trading Kft.), de 19 de diciembre de 2013 (TJCE\2014\68).

STJCE (Sala Cuarta), asunto C-587/10 (Caso VSTR), de 27 de noviembre de 2012 (TJCE\2012\265).

E) Tribunal Económico-Administrativo Central

RTEAC (Vocalía Quinta), Resolución de 23 de octubre de 2014 (JUR\2014\269516).

RTEAC, Resolución de 20 de setiembre de 2000 (JT\2000\1865).

RTEAC, Resolución de 17 de octubre de 2013 (JUR\2014\165452).

F) Dirección General de Tributos (consultas)

DGT, Consulta núm. V2472-14, de 23 de septiembre de 2014.

DGT, núm. consulta V3251-14, de 3 de diciembre de 2014.

DGT, Consulta núm. V1911-10, de 2 de septiembre de 2010.

DGT, Consulta núm. V2772-14 de 14 de octubre de 2014.

DGT, Consulta núm. V3252-14, de 3 de diciembre de 2014.

DGT, Consulta núm. V2254-10, de 20 de octubre de 2010.

DGT, Consulta núm. 2038-04, de 29 de noviembre de 2004.

DGT, Consulta núm. V1142-12, de 25 de mayo de 2012.

DGT, Consulta núm. V3450-13, de 26 de noviembre de 2013.

DGT, Consulta núm. V3111-14, de 18 de noviembre de 2014.

9. ANEXOS

1º) IVA multifásico

En la tabla que aparece a continuación se aprecia la naturaleza multifásica y a la vez instantánea del Impuesto. De esta forma el IVA se va devengando y repercutiendo, hasta llegar al consumidor final, que es sobre el que pesará la obligación final de satisfacer el precio del producto íntegramente, incluido el IVA sin posibilidad de repercutirlo sobre otro sujeto. Por otro lado, no siempre será un consumidor el que se encuentre al final de esta cadena, podrá ser también un empresario, en aquellos casos en que adquiera un bien sin que éste se encuentre directamente vinculado con la operación empresarial o cuando se trate de bienes no sujetos al hecho imponible del impuesto (art. 95 de la LIVA).

	Precio por el que compra	Precio por el que vende	Declaración del IVA
	Precio / IVA / Total	Precio / IVA / Total	IVAr / IVAs / IVAi
Productor	_____	100 / 21 / 121	21 / 0 / 21
Distribuidor	100 / 21 / 121	200 / 42 / 242	42 / 21 / 21
Vendedor	200 / 42 / 242	400 / 84 / 484	84 / 42 / 42
Comprador	400 / 84 / 484	_____	_____

Nota: el tipo de gravamen a tener en cuenta es el general, es decir, el 21%.

IVAr: IVA repercutido

IVAs: IVA Soportado

IVAi: IVA a ingresar a Hacienda Pública

Además se puede ver como la suma de los totales de IVAs a ingresar a Hacienda Pública (84 u.m.) coincide a su vez con el IVA final que paga el consumidor, ello será así con independencia del número de fases por las que atraviese un producto o operación que deba ser gravada con el Impuesto.

2º) Pagos anticipados: devengo del IVA diferido

- Pago completo

Imaginemos un supuesto en que un cliente acude a comprar unas mercancías, en aquel momento el empresario no goza de estas, sin embargo el cliente decide pagarlas por anticipado, teniendo el coste de las mercaderías 600 u.m. y estando gravadas dichas mercaderías a un tipo de IVA del 21%. Para que el empresario o profesional pueda repercutir IVA a sus clientes es necesario que emita una factura, y así lo hace, de modo que el Impuesto se devenga en este momento. El asiento contable referente al anticipo, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad vigente aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre¹⁹⁹, quedaría dispuesto de esta forma:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista	726	
438	Anticipos de clientes		600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (600 x 21%)		126

Cuando el empresario o profesional entregue las mercaderías al cliente ya no repercutirá IVA, a la vez que ya las gravo por su importe total en el anticipo, quedando el asiento contable del empresario, en el momento de la entrega de las mercaderías, de la siguiente forma (la cuenta de anticipos al haberse configurado como un pasivo ahora se cierra por el lado del debe):

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
438	Anticipos de clientes	600	
700	Venta de mercaderías		600

¹⁹⁹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Publicación BOE: núm. 278, de 20 de noviembre de 2007. Ref. BOE-A-2007-19884

- Pago parcial

Tomando de referencia el supuesto de hecho anterior, con la única salvedad de que el cliente en vez de abonar al empresario o profesional el importe total, abona sólo la mitad, es decir 300 u.m, el asiento del anticipo se establece de la siguiente forma:

En este caso, el IVA repercutido grava el importe del anticipo, pero no la totalidad del importe de las mercancías, por lo que en este caso, el anticipo de los clientes supone una minoración de la base imponible del Impuesto, y lo que resulte de esta diferencia será la nueva base imponible que gravará la entrega de los bienes, pero la suma de los dos IVAs repercutidos es la misma cantidad con la que se repercute de haber formulado el anticipo respecto de la totalidad del coste de las mercancías. De esta forma, la entrega de las mercancías y el pago del resto del importe de las mismas, desde un punto de vista contable, se registra de la siguiente forma:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista	363	
438	Anticipos de clientes	300	
700	Venta de mercaderías		600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido [(600-300) x 21%]		63

3º) Tipos impositivos de IVA a nivel comunitario

Estado	Tipo general	Tipo reducido	Tipo especial
Bélgica	21	6/12	-
Bulgaria	20	9	-
República Checa	21	10/15	-
Dinamarca	25	-	-
Alemania	19	7	-
Estonia	20	9	-
Gracia	23	6'5/13	-
España	21	10	4
Francia	20	5'5/10	2'1
Croacia	25	5/13	-
Irlanda	23	9/13'5	4'8
Italia	22	10	4
Chipre	19	5/9	-
Letonia	21	12	-
Lituania	21	5/9	-
Luxemburgo	17	8	3
Hungría	27	5/18	-
Malta	18	5/7	-
Países Bajos	21	6	-
Austria	20	10	-
Polonia	23	5/8	-
Portugal	23	6/13	-
Rumania	24	5/9	-
Eslovenia	22	9'5	-
Eslovaquia	20	10	-
Finlandia	24	10/14	-
Suecia	25	6/12	-
Reino Unido	20	5	-



Fuente: Taxud.c.1(2015) - EN
 <<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>> [En línea]
 [Fecha de consulta: 22 de febrero de 2015]

4º) Operaciones intracomunitarias

A continuación se expondrán diversos supuestos prácticos, reflejados de forma contable, por los cuales se puede ver de forma más visual de operaciones de entrega y adquisiciones intracomunitarias de bienes, siendo combinadas con anticipos de los importes a satisfacer, así como la suposición de que uno de los empresario no se encuentre inscrito en el ROI; siempre visto, claro está, desde el punto de vista de que el empresario es nacional del Estado español y es el quien contrata con otros empresarios o profesionales pertenecientes a territorios de la UE

- a) Se compra una máquina a Alemania por importe de 50.000 €, de los cuales se pagaron por anticipado 10.000 € el 5 de marzo. La máquina sale de Alemania el 25 de marzo, se factura con fecha de 30 de marzo y llega a Barcelona, que es el lugar de destino, el 26 de marzo. Ambas empresas están identificadas en el Registro de Operadores Intracomunitarios. El tipo de IVA alemán es del 19%.

Por el anticipo (05/03):

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
239	Anticipo para inmovilizaciones materiales	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito vista c/c		10.000

Por la recepción de la máquina y factura (31/03):

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
213	Maquinaria	50.000	
239	Anticipo para inmovilizaciones materiales		10.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista		40.000

Por la autorepercusión del IVA, ya que se tributa en el lugar de destino:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 x 21%)	10.500'00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		10.500'00

- b) Se han vendido a un cliente de Portugal 5.000 unidades de un producto a 5 euros, el transporte corre por su cuenta. El empresario portugués no se encuentra identificado en el Registro de Operadores Intracomunitarios. El tipo de IVA de Portugal es del 23%.

Se trata de una entrega intracomunitaria de bienes, en la que el cliente no se encuentra identificado como operador intracomunitario, de este modo, el empresario español debe repercutir el IVA del país de origen, es decir, el tipo de gravamen español del 21%:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
430	Clientes	30.250'00	
700	Venta de mercaderías (5.000 u. x 5€)		25.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (25.000 x 21%)		5.250'00

- c) Se ha vendido a un empresario francés 4.000 unidades de un producto a 6 euros más 500 por el transporte. Ambas sociedades están identificadas en el Registro de Operadores Intracomunitarios. Se anticipó un importe de 5.000 €. El tipo de IVA francés es del 20%.

En este caso nos encontramos ante una entrega a un empresario francés, que se encuentra exenta, ya que el empresario comunitario comunica el NIF a efectos del IVA, al encontrarse identificado el empresario español no repercute IVA, ya que las entregas “intracomunitarias” de bienes se gravan en el Estado de destino.

Por el cobro anticipado:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista	5.000	
438	Anticipos de clientes		5.000

Por la entrega de los productos y facturación:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
430	Clientes	19.500	
438	Anticipos de clientes	5.000	
700	Venta de mercaderías (4.000 u. x 6 €)		24.000
759	Ingresos por servicios diversos (transporte)		500

- d) Se ha enviado desde Barcelona a un almacén perteneciente al propio empresario sito en Lisboa productos por valor de 9.000 euros.

En este caso, se trata de una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (autoconsumo interno), y en consecuencia, esta operación de encuentra exenta de tributación del IVA español.

En cuanto a los servicios que se presten de forma intracomunitaria, existe un regla general de localización, y recordemos que es que las operaciones que se realicen entre empresarios o profesionales la se gravan en destino, invirtiendo el sujeto pasivo al no encontrarse el prestador en el lugar de realización, y que si el destinatario de la prestación, y por tanto quien lo contrata, es un particular, la operación gravará en el territorio de origen. De este modo podemos ver los siguientes ejemplos:

- a) Se contrata a una empresa de ingeniería española por parte de una sociedad francesa para automatizar una planta de tratamiento de residuos. Ambos se encuentran inscritos en el ROI.

Se aplica la regla general del artículo 69.Uno de la LIVA, por el cual los servicios prestados tributarán y gravarán en el país de destino, por lo que le empresario español declarará en Modelo Oficial una prestación de servicio intracomunitario exenta.

- b) Una empresa de publicidad italiana es contratada por una empresa española para diseñar la etiqueta de un producto, siendo el coste del proyecto de 10.000. La empresa española dispone de NIF, la italiana no.

Tomando como referencia lo expuesto en el ejemplo anterior, el servicio se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, pero al no estar la empresa italiana inscrita en el ROI, se produce la inversión del sujeto pasivo. Así:

Por la factura de la empresa italiana:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	10.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		10.000

Por la inversión del sujeto pasivo, autorepercusión del IVA:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
472	Hacienda Pública, IVA soportado (10.000 x 21%)	2.100	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		2.100

- c) Una empresa de Barcelona vende a un particular de Tenerife un programa de actualización tributaria por vía electrónica que se descarga directamente de la página web, siendo el coste de 1.200 €.

En este caso nos encontramos ante una regla especial, prevista en el artículo 69.Dos.m) de la Ley 37/1992, en relación con los servicios prestados por vía electrónica, de esta forma, el particular al encontrarse en Canarias (consideración de Estado Tercero perteneciente a la Unión Aduanera), el servicio se localiza en el territorio de residencia del destinatario, por lo que la empresa catalana no repercute IVA, sino que debe repercutir el Impuesto General Indirecto Canario.

- d) Un empresario de Bélgica va a Barcelona y contrata un alquiler de coche durante una semana, siendo el coste de 600 €.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 70.9º de la LIVA, el servicio contratado debe localizarse en el Territorio de Aplicación del Impuesto, a pesar de tratarse de un empresario el que contrata, ya que la norma exige que si el período de arrendamiento no es superior a 30 días deberá tributarse en el país donde se alquilen los vehículos, por lo tanto el empresario belga soportará el IVA español, sin embargo, podrá pedir su devolución mediante la solicitud de este en la AEAT competente en su Estado.

- e) Un galerista francés es contratado por el Museo Thyssen para organizar una exposición y sus honorarios ascienden a 12.000 €. El galerista dispone de número de identificación fiscal a efectos de IVA comunitario.

En el caso que nos ocupa, se aplica la regla general de inversión del sujeto pasivo, produciéndose así una autorepercusión del IVA.

Por la factura del galerista:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
623	Servicios profesionales independientes	12.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		12.000

Por la inversión del sujeto pasivo, autorepercusión del Impuesto:

Núm. Cuenta	Nombre de la cuenta	DEBE	HABER
472	Hacienda Pública, IVA soportado (12.000 x 21%)	2.520	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		2.520

5º) Modelo 363, de reconocimiento

Para obtener, las operaciones realizadas en el marco de una relación diplomática, consular y con Organismos Internacionales, la condición de exenciones plenas, es requisito previo solicitar el reconocimiento de tales Organismos por el Estado, mediante modelo, debiéndose rellenar tres copias: para el interesado, para el Ministerio de Asuntos Exteriores (el que se expone) y otro para la AEAT.

 Agencia Tributaria		Impuesto sobre el Valor Añadido Solicitud de reconocimiento previo de la exención en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y de los Organismos Internacionales reconocidos por España <small>(Artículo 10, apartado 1 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre)</small>		Modelo 363	
IDENTIFICACIÓN	Espacio reservado para la etiqueta identificativa			Ejercicio: <input type="text"/> Período: <input type="text"/> A	
	N.º: <input type="text"/> Apellido y nombre: <input type="text"/> Calle/Plaza/Calle: <input type="text"/> Número de la vía pública: <input type="text"/> Nombre: <input type="text"/> Escudo: <input type="text"/> País: <input type="text"/> Puesto: <input type="text"/> Código Postal: <input type="text"/> Municipio: <input type="text"/> Provincia: <input type="text"/> Nación: <input type="text"/>				
HECHO IMPONIBLE	De acuerdo con el artículo 10, apartado 1 del Real Decreto 3485/2000, se solicita el reconocimiento previo de la exención del IVA de la operación siguiente:				
	<input type="checkbox"/> Entrega o arrendamiento de edificios o parte de los mismos y de los terrenos anejos, adquiridos o arrendados por Estados Extranjeros para sede de su Representación diplomática o Oficina consular o como residencia del jefe de la Misión diplomática o de la Oficina consular cuando, en este último caso, se trata de funcionarios de carrera (artículo 3, apartado 1, letra b) del Real Decreto 3485/2000). <input type="checkbox"/> Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, directamente formalizadas entre el combatiente y el Estado extranjero, que tengan por objeto la construcción, reforma, rehabilitación o ampliación, reparación o conservación de los edificios a que se refiere el apartado anterior, cuando su importe, referido a cada operación aislada, exceda de 125.000 pesetas (751,27 euros), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3, apartado 1, letra b) del Real Decreto 3485/2000. <input type="checkbox"/> Entrega de vehículos automóviles a Estados extranjeros, Organismos Internacionales, Agentes diplomáticos, funcionarios con estatus diplomático de Organismos Internacionales, miembros del personal Mando-administrativo o empleados consulares (artículo 12, apartado 1, letras a) a e) del Real Decreto 3485/2000).				
Base imponible del IVA correspondiente a la operación esenta: <input type="text"/>					
CERTIFICACIÓN DE DESTINO	EDIFICIOS Dirección: <input type="text"/> Destino: (1) <input type="text"/> Tipo de Operación: (2) <input type="text"/>		VEHICULOS Marca y Modelo: <input type="text"/> N° bastidor: <input type="text"/> Titular: (3) <input type="text"/>		
	En calidad de: <input type="text"/> De Embajada/Consulado/Org. Int.: <input type="text"/>				
	CERTIFICO que la operación a que se refiere esta solicitud cumple los requisitos a que se refiere el artículo 3 del Real Decreto 3485/2000 (si se trata de edificios) o el artículo 12, apartado 1, letras a) a e) del citado Real Decreto (si se trata de vehículos) para gozar de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La presente certificación se expide a los efectos de solicitar el reconocimiento previo de la exención.				
	Fecha: <input type="text"/> Firma: <input type="text"/>				
FIRMA	Firma del solicitante: <input type="text"/>				
	Fdo. D. <input type="text"/> Cargo: <input type="text"/>				
<small>Este documento se archiva en la certificación recaudatoria, en su defecto, letra anterior</small>					
Ejemplar para el Mº de Asuntos Exteriores					

