

## **Casos de exámenes de convocatorias anteriores sobre el IVA (con soluciones actualizadas a 10 de abril de 2016)**

Sumario con hipervínculos:

1. IVA devengado en entregas de bienes y prestaciones de servicios
  - 1.1. Sujeción al impuesto de entregas de bienes y prestaciones de servicios
    - A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales
    - B) Realización en el territorio de aplicación del impuesto
    - C) Autoconsumos
    - D) Operaciones no sujetas (art. 7 LIVA)
  - 1.2. Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios
  - 1.3. Base imponible en entregas de bienes y prestaciones de servicios
  - 1.4. Devengo del impuesto en entregas de bienes y prestaciones de servicios
  - 1.5. Sujeto pasivo en entregas de bienes y prestaciones de servicios
  - 1.6. Repercusión del impuesto
2. IVA devengado en adquisiciones intracomunitarias de bienes
3. IVA devengado en importaciones de bienes
4. Tipo impositivo
5. Deducciones y devoluciones
6. Regímenes especiales

### **1. IVA devengado en entregas de bienes y prestaciones de servicios**

#### **1.1. Sujeción al impuesto de entregas de bienes y prestaciones de servicios**

##### **A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales**

[¿Está el arrendamiento de una plaza de garaje sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas? \[Junio 2014\]](#)

El supuesto de hecho alude al arrendamiento de una plaza de garaje, sin que en la pregunta aparezcan indicios de que junto a ella se haya arrendado algún otro inmueble (por ejemplo, una vivienda). Con esta premisa necesaria, el arrendamiento de una plaza de garaje NO está sujeto al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP). Esta conclusión se fundamenta en varios argumentos:

a) El primero de ellos resulta de la aplicación del artículo 5, Uno, c) LIVA, según el cual se reputan empresarios o profesionales a los efectos del impuesto a los arrendadores de bienes.

b) El segundo deriva de la constatación de que el arrendamiento que nos ocupa no está incluido en ninguna de las exenciones que existen en el IVA. En particular, no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.uno.23º LIVA, porque, como el propio precepto señala, la exención no comprende «*Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos*».

c) Y el tercero, corolario de los anteriores, se encuentra en el artículo 7.5 TRLITP que establece que no están sujetas al ITP «*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*».

Un funcionario público arrienda una plaza de garaje que ha heredado. ¿Está gravado por el IVA este arrendamiento?

La respuesta es afirmativa: el arrendamiento de una plaza de garaje está gravado por el IVA.

De acuerdo con el artículo 5.uno.c) LIVA, los arrendadores se reputan empresarios o profesionales a los efectos del IVA. En consecuencia, el arrendamiento constituye siempre una operación sujeta al IVA.

Además, el arrendamiento de una plaza de garaje no queda exento del impuesto. En efecto, el artículo 20.uno.23.º LIVA señala en la letra e') que no quedan exentos «*Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos*»

Un abogado de profesión ha arrendado una plaza de garaje de su propiedad situada en Madrid a un empleado de Telefónica. ¿Están gravados estos arrendamientos en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD? [Junio 2013]

Los arrendadores de bienes son empresarios o profesionales a los efectos del IVA en virtud del art. 5.uno.c) LIVA. Por lo tanto, los arrendamientos están sujetos al IVA.

No resulta aplicable ninguna exención al arrendamiento de la plaza de garaje [art. 20.uno.23.º, a) LIVA]. Por lo tanto, por esta operación se devenga el IVA.

Un abogado de profesión ha arrendado una vivienda que tiene en Barcelona a un Profesor de Universidad. ¿Están gravados estos arrendamientos en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD? [Junio 2013]

Los arrendadores de bienes son empresarios o profesionales a los efectos del IVA en virtud del art. 5.uno.c) LIVA. Por lo tanto, los arrendamientos están sujetos al IVA.

El arrendamiento de una vivienda está exento en el IVA de acuerdo con el art. 20.uno.23 LIVA. De acuerdo con el art. 7.5 TRLITP esta operación quedará sujeta al ITPO. No resulta aplicable ninguna exención al arrendamiento de la plaza de garaje [art. 20.uno.23.º a) LIVA].

Un abogado de profesión ha arrendado una plaza de garaje de su propiedad situada en Madrid a un empleado de Telefónica. ¿Están gravados estos arrendamientos en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD? [Junio 2013]

Los arrendadores de bienes son empresarios o profesionales a los efectos del IVA en virtud del art. 5.uno.c) LIVA. Por lo tanto, los arrendamientos están sujetos al IVA.

No resulta aplicable ninguna exención al arrendamiento de la plaza de garaje [art. 20.uno.23.º, a) LIVA]. Por lo tanto, por esta operación se devenga el IVA.

Un abogado ha arrendado un local que había heredado. ¿Qué trascendencia tienen este negocio a efectos de la imposición indirecta? [Septiembre 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno.c) LIVA, se reputan empresarios o profesionales a los efectos de esta ley a los arrendadores de bienes. El **arrendamiento** constituye, por lo tanto, una operación sujeta al IVA de acuerdo con el precepto citado y con el artículo 4.uno LIVA. Se trata, en particular, de una prestación de servicios (art. 11.2.2.º LIVA) sujeta.

No resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.uno.23.º LIVA, al tener el arrendamiento por objeto un local y no una vivienda. En consecuencia, la operación provoca el devengo del IVA y el arrendador repercutirá éste al arrendatario.

Al tratarse de una operación sujeta y no exenta en el IVA, no está sujeta al ITPO (artículos 4.cuatro LIVA y 7.5 TRLITP).

Una SA ha alquilado un apartamento incluyendo en el precio del alquiler el servicio de limpieza y de manutención. ¿Qué trascendencia tiene el negocio mencionado en el IVA? [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos.a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*». Las operaciones realizadas por la SA están, por lo tanto, sujetas al impuesto.

No resulta aplicable al **alquiler con servicios hoteleros** ningún supuesto de exención. En particular, no resulta aplicable la exención prevista en la letra b) del artículo 20.uno.23 LIVA, toda vez que la letra e') de este precepto señala que la exención no comprenderá «*Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amuebladas cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos*».

En suma, el alquiler está sujeto y no exento en el IVA.

Varios médicos han constituido una sociedad anónima profesional. La sociedad constituida ha adquirido diversos aparatos médicos mediante contratos de arrendamiento financiero. ¿Qué tratamiento tiene esta adquisición en la **imposición indirecta**? [Septiembre 2012]

La persona que cede en **arrendamiento financiero** los aparatos médicos tendrá la consideración de empresario o profesional a los efectos del IVA [art. 5.uno.c) LIVA]. El arrendamiento financiero estará, por lo tanto, sujeto al IVA.

El contrato de arrendamiento financiero o *leasing* tiene, en principio, la consideración de **prestación de servicios** (art. 11.dos.2.º LIVA). Mientras tenga la consideración de prestación de servicios, el devengo del impuesto en el contrato de leasing se produce, al tratarse de una operación de tracto sucesivo, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (art. 75.uno.7.º LIVA). La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación, incluyéndose en la misma cualquier crédito efectivo a favor del arrendador (art. 78.uno y primer párrafo del art. 78.dos, 1.º, LIVA). Se incluyen en ella los intereses exigibles con el pago de cada cuota, toda vez que dichos intereses no se devengan como consecuencia del aplazamiento del pago a un momento posterior al de la correspondiente prestación del servicio, sino que se devengan en el mismo momento en que se devengan dichas prestaciones de servicios (no resultando por ello aplicable el segundo párrafo del art. 78.dos.1.º LIVA).

Si el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra y adquirir la propiedad mediante el ejercicio de dicha opción, el arrendamiento financiero pasa a tener la consideración de **entrega de bienes** (art. 8.dos.5.º LIVA). En tal caso, si el bien ya está en posesión del arrendatario, en el momento de formalizarse el compromiso se producirá el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega. La base imponible estará formada por la parte de contraprestación total acordada cuya exigibilidad se produzca a partir del citado momento, incluido el importe correspondiente a la propia opción de compra, pero con exclusión de los intereses por aplazamiento en el pago que correspondan a un período de tiempo posterior (segundo párrafo del art. 78.dos.1.º LIVA).

Las **cuotas de IVA soportadas por la sociedad no serán deducibles**, toda vez que los aparatos médicos arrendados se destinan a la realización de operaciones exentas del Impuesto, como es la prestación de servicios médicos (artículos 20.uno.3.º y 94 LIVA).

Varios médicos han constituido una sociedad anónima profesional. ¿Qué tratamiento tiene esta operación en la **imposición indirecta**? [Septiembre 2012]

La **constitución de una sociedad anónima** constituye una operación sujeta al **IOS** según el artículo 19.1.1.º LIVA, salvo que se trate de una operación de reestructuración (por tratarse, por ejemplo, de una aportación subsumible en el art. 94 TRLIS). Si está sujeta al Impuesto se aplicará la exención prevista en el artículo 45.I.B), 11, TRLITP.

Si los médicos han aportado entregado bienes no dinerarios afectos a la actividad médica a la sociedad, esta transmisión estará sujeta al **IVA** en virtud de lo previsto en los artículos

4, 5.uno.a) y 8.dos.2.º LIVA. Debería analizarse la posible aplicación a esas entregas de la exención prevista en el artículo 20.uno.24 LIVA, toda vez que la prestación de servicios médicos constituye una operación exenta según el artículo 20.uno.3.º LIVA.

Un abogado ha disuelto una comunidad de bienes que tenía con otras personas (físicas y jurídicas) para el ejercicio en común de su profesión. ¿Qué trascendencia tiene este hecho en la imposición indirecta? [Septiembre 2012]

A los efectos del IOS, las comunidades de bienes constituidas por actos inter vivos para el ejercicio de actividades empresariales se equiparan a las sociedades (art. 22.4.º TRLITP). Por tanto, la disolución de dicha comunidad se considera una operación societaria sujeta al impuesto indicado (artículos 19.1.1.º TRLITP y 61.1 RITP). Serán sujetos pasivos los comuneros por los bienes o derechos recibidos [art. 23.b) TRLITP]. La base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas (art.25.4 TRLITP).

Si en la disolución de la comunidad de bienes en cuestión se producen excesos de adjudicación evitables, éstos deberán tributar por el ITPO, siendo sujeto pasivo el comunero que reciba el exceso de adjudicación.

Por otro lado, la adjudicación de los bienes de la comunidad a los comuneros tiene la consideración de una entrega de bienes a los efectos del IVA, según establece el artículo 8.dos.2.º LIVA. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que la comunidad de bienes, al realizar operaciones sujetas al impuesto, tiene la consideración de sujeto pasivo de éste (art. 84.tres LIVA).

Con motivo de su liquidación, una sociedad reparte entre sus socios varios bienes no dinerarios. ¿Está sujeto este reparto al IVA?

El reparto estará **sujeto al IVA**.

De acuerdo con el **artículo 4.uno LIVA**, están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, *«incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen»*.

En el caso planteado se cumplen todas las condiciones establecidas en ese artículo 4.uno:

- Las sociedades mercantiles se reputan por regla general **empresarios o profesionales** a los efectos de la Ley del IVA [art. 5.uno.b) LIVA].
- Las operaciones realizadas por sociedades mercantiles se entienden **efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional** [art. 4.dos.a) LIVA]. En el mismo sentido debe tenerse en cuenta que se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos»* [art. 4.dos.b) LIVA].

Como ya se ha indicado, la sujeción se produce aunque las operaciones se efectúen en favor de los socios [art 4.uno LIVA].

La conclusión alcanzada se ve confirmada por el artículo 8 LIVA. Este precepto, que delimita qué operaciones sujetas al impuesto tienen la **consideración de entregas de bienes**, cita en el apartado dos.2.º las adjudicaciones no dinerarias que se producen con ocasión de liquidación de sociedades.

Una sociedad anónima se ha escindido en dos sociedades, una dedicada a la fabricación de productos y otra a la prestación de ciertos servicios. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en el ámbito del IVA? [Junio 2012]

1) Según el artículo 5.uno. b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

2) Según la letra a) del artículo 4.dos LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional»*. En la letra b) del mismo precepto se añade que *«Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto»*.

Por lo tanto, la aplicación de los artículos 4 y 5 LIVA nos conduce a afirmar, al menos en línea de principio, que las transmisiones patrimoniales que tienen lugar con ocasión de la escisión están sujetas al IVA.

3) Ahora bien, debemos tener en cuenta que el artículo 7.1.º LIVA establece que *«La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, 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»*.

4) En conclusión, la aplicación del último precepto citado supone que la transmisión de cada una de las fracciones en que se divide el patrimonio de la sociedad escindida estará no sujeta al IVA, siempre que la fracción transmitida constituya una *«unidad económica autónoma»*.

Una SA ha vendido a una SA una vivienda que promovió y que ha tenido alquilada a una persona física durante tres años. ¿Qué trascendencia tiene el negocio mencionado en el IVA? [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos.a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la*



*condición de empresario o profesional*». Las operaciones realizadas por la SA están, por lo tanto, sujetas al impuesto.

De acuerdo con el artículo 20.uno.22.<sup>a</sup> A) LIVA, están exentas del impuesto las **segundas y ulteriores entregas de edificaciones**. El segundo párrafo de ese precepto aclara que las entregas realizadas por el promotor no tienen la consideración de primera entrega *«después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años [...] en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo»*. En nuestro caso, el adquirente (otra SA) no es *«quien utilizó la edificación»* (una persona física). En consecuencia, se trata de una segunda entrega de edificación exenta del impuesto.

Esta exención es renunciable si concurren las circunstancias previstas en el artículo 20.dos LIVA, y tal renuncia conlleva la sujeción a este tributo.

Nota sin relevancia para la calificación de la solución: En el caso de que no se dieran tales circunstancias, la venta estaría sujeta al ITPO (art. 7.5 TRLITP).

Una SA que se dedica al transporte de viajeros y mercancías ha obtenido una concesión de transporte regular entre dos ciudades de la península. ¿Qué trascendencia tiene este dato en la **imposición indirecta**? [Junio 2012]

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.uno. b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se consideran empresarios o profesionales las **sociedades mercantiles**, salvo prueba en contrario. Por su parte, el artículo 4.dos. a) LIVA indica que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional»*.

Por lo que se refiere a las concesiones administrativas, la regla general es que no están sujetas al IVA, salvo los casos a que hace alude de forma expresa el artículo 7.9º LIVA. Como en esta relación no está indicada la **concesión de transporte regular**, la contestación es que esta concesión no está sujeta al IVA.

Por el contrario, la concesión está sujeta al ITPO, según lo dispuesto en el artículo 7.1.B) TRLITP. La cuota se calcularía con arreglo a lo previsto en el artículo 13 TRLITP.

Una sociedad anónima que promovió una vivienda ha conseguido venderla a una persona que no es empresario ni profesional al cabo de 10 años. Durante estos 10 años la vivienda no ha sido utilizada. ¿Está gravada por el IVA esa venta? [Junio 2014]

De acuerdo con lo previsto en el artículo 5.Uno.b) LIVA, las sociedades mercantiles se reputan empresarios o profesionales a los efectos de la LIVA, salvo prueba en contrario. Por su parte, el artículo 4.Dos.a) LIVA establece que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la*

*condición de empresario o profesional*». De la aplicación conjunta de ambos preceptos cabe concluir que **la venta descrita en la pregunta está sujeta al IVA**.

Por otro lado, **no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.22 LIVA**: la venta a que se refiere el supuesto no es una segunda o ulterior entrega de edificación, ya que para ello habría sido necesario que la vivienda hubiera sido utilizada por el sujeto pasivo durante un periodo ininterrumpido de dos o más años [letra A), párrafo segundo del precepto citado].

En suma, la operación está **gravada por el IVA**.

Un Profesor de Universidad vende un vehículo nuevo que ha comprado hace un mes y que ha recorrido 1.000 kilómetros, al estar descontento con su funcionamiento. El destinatario es un empresario o profesional establecido en Alemania. Precise el régimen aplicable en el IVA a esta venta. [Junio 2012]

El **vehículo** es ciertamente «nuevo» a los efectos del IVA, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 13.2.<sup>a</sup> LIVA.

El Profesor de Universidad tienen la consideración de empresario o profesional a los efectos del IVA, pues el artículo 5.uno.e) LIVA establece que la tienen «*Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley*».

En consecuencia, la entrega del vehículo estará sujeta al IVA y será aplicable la exención prevista en el artículo 25 LIVA. En concreto, será aplicable la exención prevista en el apartado uno de este artículo, salvo que las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el empresario o profesional destinatario no estén sujetas al IVA en Alemania en virtud de los criterios previstos en los apartados uno y dos del artículo 14 LIVA, en cuyo caso será aplicable la exención prevista en el apartado dos del citado artículo 25 LIVA.

Juan, profesor de un colegio público y residente en Madrid, ha vendido a un profesor amigo suyo que reside en Múnich un coche que compró hace dos meses. Juan se encarga del transporte del vehículo a Alemania. ¿Queda esta venta sujeta al IVA? En caso de estar sujeta, ¿es aplicable alguna exención?

De acuerdo con el artículo 2 RIVA, los vehículos terrestres accionados a motor se consideran medios de transporte nuevos cuando su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio. En el caso planteado el coche se considera, por lo tanto, medio de transporte nuevo.

El artículo 5.uno.e) LIVA establece que se reputan empresarios o profesionales a los efectos del impuesto «*Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley*».



De acuerdo con el artículo 25.dos LIVA, las entregas de medios de transporte nuevos cuando los adquirentes en destino sean personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales están exentas.

En suma, la entrega está sujeta al IVA, pero queda exenta en virtud de lo previsto en el artículo 25.dos LIVA.

### **B) Realización en el territorio de aplicación del impuesto**

Una SA ha prestado servicios de tierra (handling) en el aeropuerto de Barajas para una compañía aérea dedicada a transportes internacionales de viajeros. Señale si estas operaciones están sujetas al IVA y, en caso de estar sujetas, si están o no exentas. [Septiembre 2013]

Deben hacerse dos observaciones previas en relación con las operaciones a que se refiere el caso:

1.<sup>a</sup> Según el artículo 5.Uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Según la letra a) del artículo 4.Dos LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional». Además, no resulta aplicable ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 7 LIVA. En consecuencia, las operaciones a que se refiere el caso estarán sujetas al impuesto si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.<sup>a</sup> Las operaciones constituyen prestaciones de servicios en virtud de los artículos 11.Uno LIVA («*toda operación sujeta a IVA que, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes*»).

En relación con el lugar de realización de los servicios de tierra deben hacerse las siguientes observaciones:

- Entre esos servicios figuran los de restauración y catering. De acuerdo con la letra b) del artículo 70.Uno.5.º, A), LIVA, estos servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto «cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto».
- En relación con los demás servicios resultará aplicable la regla general del artículo 69.Uno.1.º LIVA. Por lo tanto se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto «Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual».

De cumplirse las condiciones señaladas las operaciones se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, estarán sujetas a este impuesto.

De estar sujetas las operaciones al IVA deberá analizarse si resulta aplicable alguna exención. A este respecto deben tenerse en cuenta los apartados seis y siete del artículo 22 LIVA, que se refieren a ciertos servicios prestados a las aeronaves que desarrollan la actividades que quedan exentas en virtud del apartado cuatro del mismo artículo 22 LIVA, entre las que se encuentran las realizadas por «compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros». Los apartados señalados hacen referencia en concreto a los siguientes servicios:

- Entregas de productos de avituallamiento, cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves (apartado seis y art. 10.1.6.º RIVA).
- Prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores, realizadas para atender las necesidades directas de las aeronaves, o para atender las necesidades del cargamento de ellas (apartado siete y art. 10.2 RIVA).

De acuerdo con estos preceptos, cabe afirmar que los servicios de *handling* estarán exentos en el IVA siempre que el destinatario sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.

Una SA ha prestado servicios de transporte de viajeros a y desde el aeropuerto de Barajas (Adolfo Suárez) en el que actúa. Señale si estas operaciones están sujetas al IVA y, en caso de estar sujetas, si están o no exentas. [Septiembre 2013]

Deben hacerse dos observaciones previas en relación con las operaciones a que se refiere el caso:

1.<sup>a</sup> Según el artículo 5.Uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Según la letra a) del artículo 4.Dos LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional». Además, no resulta aplicable ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 7 LIVA. En consecuencia, las operaciones a que se refiere el caso estarán sujetas al impuesto si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.<sup>a</sup> Las operaciones constituyen prestaciones de servicios en virtud del artículo 11.Dos.8.º («los transportes»).

Según el artículo 70.Uno.2º LIVA se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto. Puesto que la compañía presta servicios de transporte de pasajeros a y desde Barajas, la parte de este transporte que transcurra por el territorio de aplicación del IVA estará sujeta al impuesto.

El enunciado del supuesto no aclara si se refiere al transporte aéreo o, como parece más probable, al traslado de pasajeros por carretera desde y al Aeropuerto. En el segundo caso no operaría ninguna exención. En el primer caso debería tenerse en cuenta que, a tenor del artículo 22.Trece LIVA, están exentos «*Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto*».

Un abogado establecido en Madrid presta servicios a un matrimonio residente en las Islas Canarias en un caso de adopción. ¿Está sujeta esta prestación al IVA? [Junio 2014]

La operación descrita en la pregunta es **una prestación de servicios sujeta al IVA**. A esta conclusión se llega utilizando los siguientes argumentos:

a) Nos encontramos ante una prestación de servicios realizada por un profesional residente en el territorio de aplicación del impuesto (Madrid) que tiene como destinatario un matrimonio que, por el objeto del servicio, es razonable pensar que no es un empresario o profesional que actúe como tal. De acuerdo con la regla del artículo 69.Uno.2.º LIVA, la prestación de servicios se entendería por lo tanto realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

b) No se puede aplicar la excepción contenida en el artículo 69.Dos porque el destinatario de los servicios reside en las Islas Canarias, y los servicios descritos son propios de la abogacía [letra d) del precepto mencionado].

Un abogado residente en Madrid ha asesorado a dos sociedades situadas en las Islas Canarias en relación con la fusión realizada entre ambas. ¿Está sujeta esta prestación de servicios al IVA? [Junio 2013]

No está sujeta, al no entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto [art. 69.uno.1.º LIVA].

Un abogado residente en Madrid ha asesorado a un matrimonio que reside en Francia en relación con la adopción de un menor. ¿Están sujetas estas prestaciones de servicios al IVA? [Junio 2013]

Sí estará sujeta, al entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto en virtud del art. 69.uno.2.º LIVA.

Un abogado establecido en Madrid presta servicios de asistencia jurídica a un matrimonio que reside en Brasil en su proceso de separación matrimonial. Precise el régimen aplicable en el IVA a esta operación. [Junio 2012]

Las **prestaciones de servicios** realizadas por un empresario o profesional quedan sujetas al IVA cuando se realicen en el territorio de aplicación del impuesto (art. 4.uno LIVA). El artículo 69.uno.2.º LIVA establece como regla general que las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se entienden realizadas en este territorio «*Cuando el destinatario*

*no sea un empresario o profesional actuando como tal*». Ahora bien, el artículo 69.dos LIVA establece que esta regla no se aplica a los servicios que menciona cuando el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad [salvo que lo tenga en Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios mencionados en las letras a) a l)]. Entre esos servicios figuran los de abogacía [letra d)].

En el caso planteado, el destinatario no actúa como empresario o profesional y reside fuera de la Comunidad. En consecuencia, la prestación de servicios no se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 69.dos LIVA. En conclusión, la prestación de servicios no está sujeta al IVA.

Un abogado establecido en Estados Unidos presta servicios a un empresario establecido en Madrid. ¿Está sujeta al IVA esta prestación de servicios? [Septiembre 2014]

La operación planteada constituye indudablemente una prestación de servicios realizada por un profesional. La única duda sobre su sujeción al IVA versa, por lo tanto, sobre el lugar en que se entiende realizada esa prestación.

Según el número 1.º del artículo 69.uno LIVA, las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto *«Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste»*.

De acuerdo con este precepto la operación planteada se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, en consecuencia, quedará sujeta a éste.

Un abogado establecido en Francia ha asesorado a un empresario establecido en Madrid en relación con la compra de un edificio situado en esta misma ciudad. Señale si esta prestación de servicios está gravada por el IVA y, caso de estarlo, quién es el sujeto pasivo. [Septiembre 2013]

No cabe duda de que el asesoramiento prestado por un abogado es una operación sujeta al IVA si se entiende realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, toda vez que se trata de una prestación de servicios realizada por un profesional (artículos 4 y 5 LIVA).

Al tratarse de un servicio relacionado con un bien inmueble situado en Madrid, el asesoramiento se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, de acuerdo con el artículo 70.Uno.1.º LIVA. Aunque no se entendiera aplicable este precepto, la regla general del artículo 69.Uno.1.º LIVA llevaría a la misma conclusión, toda vez que el destinatario del servicio es un empresario establecido en ese territorio. La operación está, por lo tanto, sujeta al IVA.

No concurre ninguno de los supuestos recogidos en el artículo 20.Uno LIVA, de modo que la operación no estará exenta del impuesto.

En lo concerniente al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.2.º LIVA dispone que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto cuando «las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto». Dado que el profesional que presta el servicio no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, sino en Francia, se produce la inversión del sujeto pasivo, siendo éste el empresario establecido en Madrid.

Un banco residente en Suiza ha prestado dinero a una sociedad residente en España. Precise la trascendencia en la **imposición indirecta** de este acto. [Septiembre 2012]

Cabe presumir que el Banco residente en Suiza y que la sociedad destinataria del **préstamo** tienen la consideración de sociedades mercantiles. De acuerdo con el artículo 5.uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos.a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*».

Por otro lado, la operación de préstamo se entiende realizada en el territorio (español) de aplicación del impuesto, al tener como destinatario un empresario o profesional aquí establecido (art. 69.uno.1.º LIVA).

En suma, **el préstamo está sujeto al IVA.**

**Resulta aplicable la exención** prevista en el artículo 20.uno18, c), LIVA.

Al tratarse de una operación realizada por un empresario o profesional y no concurrir alguna de las excepciones previstas en el artículo 7.5 TRLITP, el préstamo no está sujeto al ITPO.

Una SA que se dedica al transporte de viajeros y mercancías ha transportado una mercancía desde Madrid a un destinatario que reside en Canadá y que no es empresario ni profesional. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en la **imposición indirecta**? [Junio 2012]

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.uno. b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se consideran empresarios o profesionales las **sociedades mercantiles**, salvo prueba en contrario. Por su parte, el artículo 4.dos. a) LIVA indica que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*».

En principio, la prestación del servicio de **transporte de la mercancía** que se menciona en el supuesto debería entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto (esto es, en la Península y en las islas Baleares) y, por tanto, sujeta al IVA. A esta conclusión se llegaría mediante la aplicación conjunta de lo dispuesto en los artículos 70.uno.2º, b), y 72 LIVA.

Ahora bien, en este caso la prestación del servicio de transporte de mercancías estará exenta de acuerdo con el artículo 21.5º LIVA, toda vez que se trata de un transporte directamente relacionado con la exportación de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Una persona física que NO realiza actividades empresariales ni profesionales y que reside en Madrid ha adquirido un vehículo de segunda mano en Alemania. El concesionario alemán que se lo ha vendido se ha hecho cargo del transporte. Indique si esta compraventa está sujeta al IVA o a alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD y señale cuál es el sujeto pasivo del impuesto. [Junio 2013]

No existe una adquisición intracomunitaria sujeta, al no tratarse de una de las operaciones señaladas en el artículo 13 LIVA.

En la entrega de los vehículos usados se cumplen las condiciones previstas en los números 1.º y 2.º del artículo 68.tres LIVA. En efecto, la expedición o el transporte de los vehículos se efectúa por el vendedor o por su cuenta (número 1.º) y el destinatario de la entrega no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA (número 2.º).

El requisito previsto en el número 3.º de ese artículo 68.tres LIVA consiste en que «los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: (a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2º de esta Ley. (b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2º del presente artículo. (c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes».

El bien no es un medio de transporte nuevo, según el enunciado. Tampoco se trata de un bien objeto de instalación o montaje. No se aclara en el enunciado si la entrega del vehículo ha tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en Alemania.

El requisito previsto en el número 4.º del citado artículo 68.tres LIVA consiste en que el importe total de las entregas efectuadas por el concesionario desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos señalados, haya superado la cantidad de 35.000 € durante el año natural precedente o en la parte transcurrida del año corriente. Aunque no se haya superado esta cantidad, el precepto resultaría aplicable si, dándose las anteriores condiciones, el concesionario hubiese optado en Alemania por tributar en el territorio de aplicación del impuesto.

Si se cumplen todos los requisitos mencionados, la entrega del coche de segunda mano se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por lo tanto, estará sujeta al IVA. Sería sujeto pasivo el concesionario (art. 84.uno.1.º LIVA).

De no cumplirse los requisitos señalados en los números 3.º y 4.º del artículo 68.tres LIVA, la entrega no se entendería realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por lo tanto, no quedaría sujeta al IVA. Pese a no estar sujeta al IVA, la operación tampoco quedaría gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al ser realizada por un empresario o profesional (el concesionario alemán). En efecto, de acuerdo con el primer inciso del artículo 7.5 TRLITP, «*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*».

Nota sin relevancia para la calificación: No resulta aplicable el artículo 68.cinco LIVA. Es cierto que los vehículos están sujetos a un impuesto especial (el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), pero debe tenerse en cuenta que, según el primer párrafo de la disposición adicional cuarta de la LIVA, «Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales», entre los que no se encuentra el impuesto especial indicado.

Una Sociedad Anónima ha vendido vehículos nuevos en Francia. Sólo parte de los compradores son empresarios o profesionales. ¿Qué trascendencia tienen en el IVA las ventas a los empresarios y profesionales, por un lado, y a los demás clientes, por otro? [Septiembre 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos.a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*».

Por otro lado, las entregas de los vehículos a que se refiere el supuesto se entienden realizadas en el territorio (español) de aplicación del impuesto, ya que cabe suponer que la expedición o transporte para su puesta a disposición se ha iniciado en ese territorio (art. 68.dos.1.º LIVA). Téngase en cuenta a estos efectos que el régimen de ventas a distancia previsto en el artículo 68.cuatro LIVA no resulta aplicable a los medios de transporte nuevos.

**En suma, las entregas de los vehículos nuevos realizados por la sociedad están sujetas al IVA.**

**Las entregas señaladas estarán exentas** por aplicación del artículo 25 LIVA. En particular, las ventas a empresarios o profesionales establecidos en Francia están exentas en virtud de lo previsto en el artículo 25.uno LIVA, mientras que las ventas destinadas a



personas que no tienen la consideración de empresarios o profesionales y que residen en Francia están exentas en virtud de lo previsto en el artículo 25.dos LIVA.

Se trata de exenciones plenas, esto es, que no limitan el derecho a deducir, de acuerdo con la letra c) del artículo 94.uno.1.º LIVA.

Un estadounidense que ha estado veraneando en Málaga. Ha adquirido el billete de avión de vuelta a los Estados Unidos en España. ¿Está gravada por el IVA la prestación del transporte del viajero y su equipaje? [Junio 2013]

De acuerdo con el artículo 70.uno.2.º LIVA, se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de transporte de pasajeros por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del Impuesto, cualquiera que sea su destinatario. De acuerdo con el artículo 22.trece LIVA, están exentos los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto, entre otros. Por lo tanto, esa prestación de transporte no queda gravada por el IVA.

Una librería situada en Alemania vende libros a personas físicas residentes en Madrid que no son empresarios ni profesionales, haciéndose cargo del transporte. En 2014 el volumen de envíos ascendió a 1.200 € y en 2015 no superará los 4.500 €. ¿Están sujetas esas ventas al IVA? [Junio 2015]

De acuerdo con el artículo 68.tres LIVA, como el importe de las entregas destinadas al territorio de aplicación del impuesto no ha superado en el año 2014 ni superará en el año 2015 la cantidad de 35.000 €, las ventas realizadas en el año 2015 por la librería no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Ahora bien, de acuerdo con el mismo precepto, la librería puede optar por tributar en España.

De ejercitarse esta opción, las ventas estarán sujetas al IVA. En caso contrario, no lo estarán.

Un empresario establecido en China vende por Internet un libro electrónico (e-book) a una persona residente en Madrid que no es empresario ni profesional. ¿Queda sujeta al IVA esta operación? [Septiembre 2015]

La venta de libro electrónico se considera un **servicio prestado por vía electrónica** (artículo 69.tres.4.º LIVA). **Este servicio se entiende prestado en el territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, queda sujeto al impuesto**, en virtud de lo dispuesto en el artículo 70.uno.4º LIVA, que en realidad constituye una excepción a la regla general del artículo 69.uno.2.º LIVA.

En indiferente que el servicio se haya prestado antes o después de la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificó la ley del impuesto, pues en ambos casos la operación está sujeta al IVA:

a) En la redacción anterior a la ley mencionada, el precepto citado entendía realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica que cumplieran los siguientes requisitos:

- Que el servicio se prestase desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encontrase fuera de la Comunidad Europea.
- Que el destinatario no fuera un empresario o profesional actuando como tal, siempre que se encontrase establecido o tuviera su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) En la redacción hoy vigente, el precepto citado entiende realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica *«cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto»*. Es decir, al contrario de lo establecido antes, ahora ya no es necesario que el prestador del servicio se encuentre fuera de la Comunidad.

### C) Autoconsumos

Una droguería regala unas muestras de ciertos productos cosméticos a sus mejores clientes. ¿Constituye esta operación un autoconsumo sujeto al IVA? [Junio 2014]

Los regalos de muestras sobre los que se pregunta son **operaciones asimiladas a las entregas de bienes que no están sujetas al IVA**. Ello se deduce de lo dispuesto en el artículo 7.2º LIVA, según el cual no están sujetas al impuesto *«Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales»*.

Hay que señalar que, a los efectos del IVA, el precepto que se acaba de citar añade que *«se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción»*.

Un zapatero adquiere unos zapatos para su negocio por 1.000 €, pero pasada una semana decide quedárselos para su uso propio. ¿Está gravado por algún impuesto indirecto el destino de los zapatos al uso propio? En caso de respuesta afirmativa indique de qué impuesto se trata y cuál es su base imponible [Junio 2014].

La pregunta contempla un supuesto de autoconsumo de bienes previsto en el artículo 9.1.ª, letra a) LIVA, que considera como tal *«La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo»*.

Según indica el párrafo primero del artículo citado, el autoconsumo de bienes se considera una operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso, lo que significa que el supuesto contemplado en la pregunta **está sujeto al IVA**.

Por lo que se refiere a la base imponible de la operación debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 79.Tres LIVA. De acuerdo con la regla 1.<sup>a</sup> de este precepto, *«Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes»*.

Por su parte, la regla 3.<sup>a</sup> del mismo artículo y número aclara que *«si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega»*.

Dado el escaso periodo de tiempo transcurrido entre la adquisición del producto y la transferencia al uso particular (una semana) parece razonable pensar que no se ha producido una alteración de su valor. En consecuencia, **la base imponible será 1.000 €**.

Una SA, que se dedica a fabricar automóviles, ha destinado uno de los vehículos fabricados al desplazamiento de sus trabajadores entre las instalaciones de la fábrica. [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno. b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos. a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional»*.

**Al destinarse uno de los vehículos fabricados al desplazamiento de los trabajadores entre las instalaciones de la fábrica** se está produciendo el cambio de afectación de un bien producido en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bien de inversión. Se trata, en efecto, de bienes del activo corriente (mercaderías) que se destinan a ser utilizados como bienes de inversión.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 9.1.º d) LIVA, esta operación debe calificarse como autoconsumo y se considera asimilada a las entregas de bienes a título oneroso salvo que *«al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza»*.

La cuestión a resolver es, entonces, si resulta aplicable esta salvedad a nuestro caso. El artículo 95.tres.2. LIVA establece que los vehículos automóviles de turismo se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. No obstante, esta presunción es *iuris tantum*, por lo que puede destruirse

acreditando suficientemente que los vehículos no están destinados, ni siquiera parcialmente, a satisfacer necesidades privadas de los empleados, ajenas a la actividad empresarial, sino que quedan afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

Un odontólogo destina a su uso personal un utensilio que había adquirido para su consulta privada. ¿Está realizando un autoconsumo sujeto al IVA?

De acuerdo con la letra a) del artículo 9.1.º LIVA, se considera autoconsumo de bienes «La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo». El destino al uso personal de un utensilio que había adquirido para la consulta privada constituye, por lo tanto, un autoconsumo a los efectos del IVA.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el primer párrafo del artículo 7.7.º LIVA establece la no sujeción del autoconsumo «siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones». Pues bien, como los servicios prestados por el odontólogo estarán exentos en virtud de lo previsto en el artículo 20.uno.5.º LIVA, no habrá podido deducir la cuota de IVA soportada en la adquisición del utensilio.

En suma, el autoconsumo al que se refiere el enunciado no quedará sujeto al IVA.

#### D) Operaciones no sujetas (art. 7 LIVA)

Un tendero ha donado todo su negocio a uno de sus hijos. Entre los bienes transmitidos figura la plena propiedad del inmueble donde está situada la tienda. ¿Queda la transmisión del negocio o de alguno de sus elementos sujeta al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas?

La transmisión del negocio no está sujeta al IVA de acuerdo con el art. 7.1.º LIVA. Por otro lado, no resulta aplicable el artículo 7.5 TRLITP a la entrega del inmueble, al producirse esta entrega con motivo de una donación. En suma, la transmisión no queda sujeta ni al IVA ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Una sociedad anónima se ha escindido en dos sociedades, una dedicada a la fabricación de productos y otra a la prestación de ciertos servicios. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en el ámbito del IVA? [Junio 2012]

Solución.

Una SA que se dedica al transporte de viajeros y mercancías ha obtenido una concesión de transporte regular entre dos ciudades de la península. ¿Qué trascendencia tiene este dato en la **imposición indirecta**? [Junio 2012]

Solución.

Una droguería regala unas muestras de ciertos productos cosméticos a sus mejores clientes. ¿Constituye esta operación un autoconsumo sujeto al IVA? [Junio 2014]

Solución.

Un odontólogo destina a su uso personal un utensilio que había adquirido para su consulta privada. ¿Está realizando un autoconsumo sujeto al IVA?

Solución.

## 1.2. Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios

Una sociedad anónima que promovió una vivienda ha conseguido venderla a una persona que no es empresario ni profesional al cabo de 10 años. Durante estos 10 años la vivienda no ha sido utilizada. ¿Está gravada por el IVA esa venta? [Junio 2014]

Solución.

Una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles alquila una vivienda de su propiedad. Conteste las dos preguntas siguientes: a) ¿Qué impuesto estatal indirecto grava este arrendamiento? b) ¿Qué medios de pago se pueden utilizar para satisfacer el gravamen? [Junio 2014]

a) Los posibles impuestos aplicables son el IVA y el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP).

En principio, la operación descrita en la pregunta está sujeta al IVA porque se realiza por una sociedad que se presume que es un empresario o profesional a los efectos del IVA (salvo prueba en contrario), y el arrendamiento tiene siempre la consideración de operación empresarial a los efectos del impuesto [artículo 5.Uno.c) LIVA]

Ahora bien, **el arrendamiento de una vivienda está exento del IVA** según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23 LIVA.

Como consecuencia de ello, **el arrendamiento de una vivienda está sujeta al ITP**, ya que, de acuerdo con el artículo 7.5 TRLITP, quedan sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas los arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA.

b) En cuanto a la forma de pago, el artículo 12.1 TRLITP establece que la deuda tributaria en los arrendamientos de fincas urbanas podrá satisfacerse «*mediante la utilización de efectos timbrados*».

Un funcionario público arrienda una plaza de garaje que ha heredado. ¿Está gravado por el IVA este arrendamiento?

Solución.

Un Profesor de Universidad vende un vehículo nuevo que ha comprado hace un mes y que ha recorrido 1.000 kilómetros, al estar descontento con su funcionamiento. El destinatario es un empresario o profesional establecido en Alemania. Precise el régimen aplicable en el IVA a esta venta. [Junio 2012]

Solución.

Juan, profesor de un colegio público y residente en Madrid, ha vendido a un profesor amigo suyo que reside en Múnich un coche que compró hace dos meses. Juan se encarga del transporte del vehículo a Alemania. ¿Queda esta venta sujeta al IVA? En caso de estar sujeta, ¿es aplicable alguna exención?

Solución.

Una SA ha vendido a una SA una vivienda que promovió y que ha tenido alquilada a una persona física durante tres años. ¿Qué trascendencia tiene el negocio mencionado en el IVA?

Solución.

Una SA ha alquilado un apartamento incluyendo en el precio del alquiler el servicio de limpieza y de manutención. ¿Qué trascendencia tiene el negocio mencionado en el IVA? [Junio 2012]

Solución.

Una SA que se dedica al transporte de viajeros y mercancías ha transportado una mercancía desde Madrid a un destinatario que reside en Canadá y que no es empresario ni profesional. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en la **imposición indirecta**? [Junio 2012]

Solución.

Una persona física que se dedica a la fabricación de leche y derivados vende sus productos en Francia y China. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en la **imposición indirecta**? [Junio 2012]

a) Venta de productos en Francia

Se trata de una entrega de bienes que se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que se encuentre este territorio el lugar de inicio de la expedición o transporte con destino al adquirente (art. 68.dos.1º LIVA).

Estará exenta si el destinatario es un empresario o profesional (o una persona jurídica que no actúe como tal) identificado a los efectos del IVA en Francia (art. 25.uno LIVA). Se trata de una exención plena (esto es, se trata de una exención que no limita el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas).

b) Venta de productos en China

Se trata de una entrega de bienes que se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que se encuentre este territorio el lugar de inicio de la expedición o transporte con destino al adquirente (art. 68.dos.1. LIVA).

No obstante, la exportación estará exenta de acuerdo con el artículo 21 LIVA. Se trata de una exención plena (esto es, se trata de una exención que no limita el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas).

Un abogado de profesión ha arrendado una plaza de garaje de su propiedad situada en Madrid a un empleado de Telefónica. ¿Están gravados estos arrendamientos en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD? [Junio 2013]

Solución.

Un abogado de profesión ha arrendado una vivienda que tiene en Barcelona a un Profesor de Universidad. ¿Están gravados estos arrendamientos en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD? [Junio 2013]

Solución.

Un médico privado establecido en Barcelona ha vendido una camilla de su consulta (cuyo valor es de 1.000 €) a otro médico establecido también en Barcelona. Indique si esta venta está exenta en el IVA y, en su caso, en qué precepto está prevista esta exención.

La venta de la camilla estará exenta en virtud del art. 20.uno.24 LIVA. No es aplicable la exención del art. 20.uno.3 LIVA, pues no se trata de la prestación de un servicio médico.



Un estadounidense que ha estado veraneando en Málaga. Ha comprado en esta ciudad y se ha llevado a Estados Unidos un ordenador para su uso personal que le ha costado 2.000 €. ¿El vendedor del ordenador debe repercutir el IVA en esta operación a pesar de que el adquirente pretende llevarse el ordenador a Estados Unidos? Si esto fuera así, indique si el estadounidense podría obtener el reembolso del IVA que habría soportado y, en su caso, qué debería hacer para obtenerlo. [Junio 2013]

El vendedor del ordenador debe repercutir el IVA en la operación. El viajero puede obtener el reembolso en los términos previstos por el artículo 21.2.º LIVA.

Un estadounidense que ha estado veraneando en Málaga. Ha adquirido el billete de avión de vuelta a los Estados Unidos en España. ¿Está gravada por el IVA la prestación del transporte del viajero y su equipaje? [Junio 2013]

Solución.

Una persona física que NO es empresario ni profesional ha vendido su vivienda a una compañía que se dedica a realizar operaciones de arrendamiento financiero (leasing). Indique si es aplicable alguna exención del artículo 20 de la Ley del IVA. [Junio 2013]

No es aplicable ninguna exención. La venta no está sujeta al IVA, pues el transmitente no es empresario ni profesional.

La compañía de leasing ha arrendado el inmueble con opción de compra a un empresario que pretende utilizarlo como local de su negocio. ¿Está gravada por el IVA la entrega que tiene lugar al cabo de once años al ejercitar el arrendatario la opción de compra? [Junio 2013]

De acuerdo con la letra A) del artículo 20.uno.22.º LIVA, la exención en él regulada no se aplica a las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. La entrega señalada estará, en consecuencia, gravada por el IVA.

Una entidad de crédito le ha concedido un préstamo a BETA, S.A. ¿Está gravada esta operación por el IVA? [Junio 2015]

La entidad de crédito tiene la consideración de empresario o profesional a los efectos del IVA (art. 5 LIVA). En consecuencia, el préstamo constituye una prestación de servicios sujeta al IVA.

Ahora bien, resulta aplicable la exención prevista en la letra c) del artículo 20.uno.18.º LIVA. Por lo tanto, **la operación no queda gravada por el IVA.**

Una sociedad anónima transmite una vivienda usada a otra sociedad anónima que se dedica exclusivamente al arrendamiento de viviendas. ¿Puede la primera sociedad anónima renunciar a la exención del IVA aplicable?

En la redacción hoy vigente (dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre) se señala que la renuncia será posible *«cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción»*.

En el caso planteado **la renuncia no será viable**. En efecto, el arrendamiento de viviendas es una operación exenta en virtud de la letra b) del artículo 20.uno.23.º LIVA y, por lo tanto, no origina el derecho a la deducción (art. 94.uno.1.º LIVA).

Una Sociedad Anónima ha vendido vehículos nuevos en Francia. Sólo parte de los compradores son empresarios o profesionales. ¿Qué trascendencia tienen en el IVA las ventas a los empresarios y profesionales, por un lado, y a los demás clientes, por otro? [Septiembre 2012]

Solución.

Un banco residente en Suiza ha prestado dinero a una sociedad residente en España. Precise la trascendencia en la **imposición indirecta** de este acto. [Septiembre 2012]

Solución.

Un odontólogo vende un utensilio que había adquirido para su consulta privada ¿Está exenta en el IVA esta venta? En caso de respuesta afirmativa, indique qué apartado del artículo 20.uno de la Ley del IVA resulta aplicable. [Septiembre 2015]

Cuando compró el utensilio, el odontólogo no pudo deducir la cuota de IVA soportada porque uno de los requisitos para poder hacerlo es que se destinase a la realización de actividades sujetas y exentas [artículo 94.uno.1.º a) LIVA], y las prestaciones de servicios realizadas por odontólogos están exentas del impuesto (según el artículo 20.uno.5.º LIVA).

Como consecuencia de ello, **la venta de este utensilio por el odontólogo quedará exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.24.º LIVA**. En efecto, en este precepto se establece la exención de las *«entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes»*.

Una SA ha prestado servicios de tierra (*handling*) en el aeropuerto de Barajas para una compañía aérea dedicada a transportes internacionales de viajeros. Señale si estas operaciones están sujetas al IVA y, en caso de estar sujetas, si están o no exentas. [Septiembre 2013]

Solución.

Una SA ha prestado servicios de transporte de viajeros a y desde el aeropuerto en el que actúa. Señale si estas operaciones están sujetas al IVA y, en caso de estar sujetas, si están o no exentas. [Septiembre 2013]

Solución.

Una SA ha permutado una parcela urbana con otra propiedad de un Ayuntamiento, esta última de naturaleza rústica. Señale si la SA deberá repercutir y/o soportar alguna cuota de IVA por esta operación.

En la permuta se producen dos transmisiones cuya tributación debe analizarse separadamente.

1.<sup>a</sup> Entrega de la parcela urbana por la SA. La entrega realizada por la SA está sujeta al impuesto por los argumentos señalados en soluciones anteriores. No resulta aplicable a esta entrega ninguna exención. En particular, no es aplicable la exención prevista en el artículo 20.uno.20.º LIVA, toda vez que el inmueble transmitido es una parcela urbana. En consecuencia, la sociedad deberá repercutir la correspondiente cuota del IVA por esta entrega.

2.<sup>a</sup> Entrega de la parcela rústica por el Ayuntamiento. El artículo 5 define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. El enunciado del caso no proporciona datos suficientes para determinar si la transmisión se realiza en el ámbito de una actividad empresarial y, por tanto, sujeta a IVA. En cualquier caso, si la entrega de la parcela rústica estuviera sujeta al IVA, resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º LIVA, salvo que se renuncie a ella bajo las condiciones previstas por el artículo 20.Dos LIVA. En consecuencia, cabe concluir que la sociedad no soportará IVA por la adquisición de la parcela rústica, salvo que la operación esté sujeta al IVA y se renuncie a la exención citada.

Nota sin relevancia para la calificación del examen: La Dirección General de Tributos, en reiterada doctrina, ha establecido que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos: (a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública. (b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad. (c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto

de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

### 1.3. Base imponible en entregas de bienes y prestaciones de servicios

Una SA, que se dedica a fabricar automóviles, ha obtenido una subvención pública para la fabricación de vehículos eléctricos que venderá en Barcelona. La subvención se ha establecido en función del número de vehículos entregados. [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 5.uno. b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De acuerdo con el artículo 4.dos. a) LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*».

La **entrega de vehículos** es una operación sujeta al IVA. La base imponible será la contraprestación obtenida. En ella se incluirá el importe correspondiente de la subvención, al estar establecida en función del número de unidades entregadas y considerarse, por lo tanto, vinculada directamente al precio de las operaciones (art. 78.dos.3º LIVA).

Varios médicos han constituido una sociedad anónima profesional. La sociedad constituida ha adquirido diversos aparatos médicos mediante contratos de arrendamiento financiero. ¿Qué tratamiento tiene esta adquisición en la **imposición indirecta**? [Septiembre 2012]

#### Solución.

Una SA con un volumen de negocios de 300.000 € ha prestado un servicio a un cliente que no es empresario ni profesional, repercutiéndole el correspondiente IVA. (a) Transcurridos seis meses desde la prestación del servicio, el cliente todavía no ha satisfecho el importe de la factura. ¿Qué puede hacer la SA en relación con el IVA ante este impago? (b) Pasados seis meses más, el cliente satisface la mitad del importe facturado. ¿Qué debe hacer la SA en relación con el IVA al recibir este pago parcial? [Septiembre 2013]

a) De acuerdo con el artículo 80.Cuatro LIVA, la sociedad puede reducir la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos, un crédito se considera incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido el plazo establecido por ese precepto desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. El plazo es de seis meses «Cuando el titular del derecho de crédito

cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros», como sucede en nuestro caso.

El plazo de seis meses se computa desde el devengo del impuesto. A este respecto debe tenerse en cuenta que el devengo de esta operación se produce en el momento de la prestación del servicio, al no concurrir ninguna de las circunstancias en recogidas en el artículo 75.Uno.2º LIVA y siguientes.

- 2.<sup>a</sup> Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.
- 3.<sup>a</sup> Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 €. Como en nuestro caso, el destinatario no es empresario ni profesional, será necesario que la base imponible de la operación sea superior a 300 €.
- 4.<sup>a</sup> Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

Si se procede a la modificación de la base imponible deben rectificarse las cuotas repercutidas en los términos previstos por el artículo 89 LIVA.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa [artículos 80.Cuatro.B) LIVA y 24 RIVA].

b) El artículo 80.Cuatro.C) LIVA establece lo siguiente: *«Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida».*

Como en nuestro caso el destinatario no es empresario ni profesional, la sociedad debe modificar al alza la base imponible. A estos efectos deberá tener en cuenta que el IVA se entiende incluido en las cantidades percibidas en la misma proporción de la parte de la contraprestación percibida (esto es, en el 50 por ciento).

#### 1.4. Devengo del impuesto en entregas de bienes y prestaciones de servicios

Un empresario ha percibido en febrero un anticipo del precio de una mercancía que entregará en mayo. ¿Cuándo se devenga el IVA en esta operación?

En principio, el devengo del IVA en las entregas de bienes se produce cuando estos se ponen a disposición del adquirente (artículo 75.Uno.1.º LIVA). Ahora bien, de acuerdo con el artículo 75.dos LIVA, «en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».

De todo ello hay que deducir que, en el caso planteado, **el IVA se ha devengado por el importe del anticipo en el momento en que se ha percibido, esto es, en febrero.**

Si no vuelven a existir anticipos, el IVA debido por el resto del precio de las mercancías se devengará en mayo según la regla general, antes transcrita.

#### 1.5. Sujeto pasivo en entregas de bienes y prestaciones de servicios

Un constructor factura al promotor de un local comercial las obras realizadas. ¿Debe el constructor repercutir al promotor el IVA que se devenga por estas obras de construcción del inmueble? [Septiembre 2014]

En la operación señalada se produce la inversión del sujeto pasivo del IVA. En efecto, de acuerdo con la letra f) del artículo 84.uno.2.º LIVA, en las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tenga por objeto la construcción de edificaciones será sujeto pasivo el empresario o profesional para quien se realicen las operaciones, esto es, el promotor. En consecuencia, el constructor no repercutirá la cuota del IVA al promotor.

Una sociedad civil sin personalidad jurídica ha realizado operaciones sujetas al IVA. Indique si el sujeto pasivo del IVA relativo a esas operaciones es la sociedad civil o si, por el contrario, lo es cada uno de sus socios a título individual. [Septiembre 2015]

De acuerdo con el artículo 84.tres LIVA, «Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto». Por lo tanto, en el caso planteado **la sociedad civil será el sujeto pasivo del impuesto.**

Un abogado establecido en Francia ha asesorado a un empresario establecido en Madrid en relación con la compra de un edificio situado en esta misma ciudad. Señale si esta prestación de servicios está gravada por el IVA y, caso de estarlo, quién es el sujeto pasivo. [Septiembre 2013]

Solución.

## 1.6. Repercusión del impuesto

Un proveedor concede un descuento a un cliente por razón del elevado volumen que han tenido sus pedidos a lo largo del año (“rappel” sobre ventas). ¿Qué repercusión tiene esta circunstancia sobre el IVA repercutido en las ventas realizadas a tal cliente? [Junio 2015]

Procede la **rectificación de la cuota repercutida**. En efecto, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 89.uno LIVA cuando «*se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible*» que los sujetos pasivos deben efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. Pues bien, el número 2.º del artículo 80.uno LIVA establece que la base imponible se reducirá en los «*descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado*».

Un constructor factura al promotor de un local comercial las obras realizadas. ¿Debe el constructor repercutir al promotor el IVA que se devenga por estas obras de construcción del inmueble? [Septiembre 2014]

Solución.

Una SA con un volumen de negocios de 300.000 € ha prestado un servicio a un cliente que no es empresario ni profesional, repercutiéndole el correspondiente IVA. (a) Transcurridos seis meses desde la prestación del servicio, el cliente todavía no ha satisfecho el importe de la factura. ¿Qué puede hacer la SA en relación con el IVA ante este impago? (b) Pasados seis meses más, el cliente satisface la mitad del importe facturado. ¿Qué debe hacer la SA en relación con el IVA al recibir este pago parcial? [Septiembre 2013]

Solución.



## 2. IVA devengado en adquisiciones intracomunitarias de bienes

Una persona física que NO realiza actividades empresariales ni profesionales y que reside en Madrid ha adquirido un vehículo nuevo en Alemania. El concesionario alemán que se lo ha vendido se ha hecho cargo del transporte. Indique si esta compraventa está sujeta al IVA o a alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD y señale cuál es el sujeto pasivo del impuesto. [Junio 2013]

El concesionario alemán es un empresario o profesional a los efectos del IVA, de acuerdo con la definición general de los artículos 5.uno.a) y 5.dos LIVA.

La compra del vehículo nuevo se trata de una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA en virtud del artículo 13.2 LIVA. El sujeto pasivo es el adquirente (art. 85 LIVA).

Una persona física que NO realiza actividades empresariales ni profesionales y que reside en Madrid ha adquirido un vehículo de segunda mano en Alemania. El concesionario alemán que se lo ha vendido se ha hecho cargo del transporte. Indique si esta compraventa está sujeta al IVA o a alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD y señale cuál es el sujeto pasivo del impuesto. [Junio 2013]

### Solución.

ALFA, S.A., adquiere unos productos de un proveedor establecido en Francia. ¿Está gravada esta operación por el IVA?

La operación señalada constituye una adquisición intracomunitaria de bienes (art. 15.uno LIVA). Al tratarse de una adquisición realizada por un empresario o profesional [art. 5.uno.b) LIVA] a otro empresario o profesional, esta operación estará por lo general **sujeta al IVA y no exenta** (art. 13 LIVA).

Una persona residente en Madrid que no es empresario ni profesional se desplaza a Francia y adquiere un ordenador en un establecimiento comercial situado en ese país. Al introducir ese ordenador en territorio español, ¿está realizando una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA? [Septiembre 2014]

El artículo 15.uno LIVA define la adquisición intracomunitaria como «*la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores*». En el caso planteado se produce, por lo tanto, una adquisición intracomunitaria.

Ahora bien, esa adquisición intracomunitaria no queda sujeta al IVA. En efecto, del artículo 13 LIVA se deduce que las adquisiciones intracomunitarias sólo pueden quedar

sujetas al IVA en dos casos: 1.º Cuando el adquirente es un empresario, un profesional o una persona jurídica que no actúe como tal (siempre que el transmitente sea un empresario o profesional) y 2.º Cuando el bien adquirido es un medio de transporte nuevo.

### 3. IVA devengado en importaciones de bienes

Una persona que no es empresario ni profesional importa una cámara de fotos con un valor de 2.000 € desde Estados Unidos. ¿Está gravada esta importación por el IVA? [Junio 2014]

La importación de una cámara de fotos está gravada en el IVA.

El hecho de que la persona que haya importado la máquina fotográfica no sea empresario o profesional no tiene ninguna transcendencia, pues, de acuerdo con el artículo 17 LIVA, «Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador».

Por otro lado, a la importación de la que se trata no se le aplica ninguna de las exenciones previstas en los artículos 27 a 67 LIVA.

Un médico privado establecido en Barcelona ha importado de Estados Unidos un ecógrafo para su consulta. Indique si esta importación está gravada en el IVA y, en su caso, quién es el sujeto pasivo. [Junio 2013]

La importación queda sujeta al IVA de acuerdo con el art. 17 LIVA. No resulta aplicable ninguna exención y, por lo tanto, la importación está gravada por el IVA y el sujeto pasivo será el médico importador (art. 86 LIVA).

### 4. Tipo impositivo

Un fontanero ha arreglado el grifo de la cocina de un cliente. El cliente, que no es empresario ni profesional, utiliza la vivienda en la que está esa cocina para su uso particular desde hace diez años. ¿Qué tipo de gravamen se aplica para determinar la cuota de IVA que deberá repercutir el fontanero por este servicio? [Junio 2014]

Según establece el artículo 91.Uno.2.10.º LIVA, las ejecuciones de obra (que es la calificación que tiene la operación realizada por el fontanero) estarán sujetas al tipo de gravamen reducido del 10 por ciento, siempre que concurran los requisitos siguientes:

- a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
- b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

- c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

En el caso planteado es evidente que se dan los dos primeros requisitos, por lo que resultará aplicable el tipo reducido del 10 por ciento si, además, el fontanero no ha aportado materiales para su ejecución o si, en el caso de haberlos aportado, el coste de tales materiales no excede del 40% de la base imponible. En el supuesto de que este requisito no se dé, la ejecución de obra estará sujeta al tipo ordinario del 21 por ciento.

Una persona física que se dedica a la fabricación de leche y derivados vende sus productos en España. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en la imposición indirecta? [Junio 2012]

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.uno. a) LIVA, se reputan empresarios o profesionales a los efectos del IVA las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el artículo 5.dos LIVA. Según este precepto, son actividades empresariales «*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*», teniendo esa consideración, entre otras, las actividades de fabricación y ganaderas.

La persona física a que se refiere el enunciado tiene, por lo tanto, la consideración de empresarios o profesionales a los efectos del IVA.

La venta de productos se trata de una entrega de bienes sujeta al impuesto. El tipo aplicable será el 4 por 100 si el producto vendido es leche de algún tipo de los previstos en la letra c) del apartado 1º del artículo 91.dos.1 LIVA. Para otros productos susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal sería aplicable el tipo del 10 por 100 (número 1.º del art. 91.uno.1 LIVA)

Suponga que ha adquirido una vivienda nueva del promotor. ¿Qué tipo de gravamen se aplica para determinar la cuota de IVA devengada? [Septiembre 2014]

De acuerdo con el primer párrafo del número 7.º del artículo 91.uno.1 LIVA, se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas de «*Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente*». El tipo aplicable a la operación planteada será, por lo tanto, el 10 por ciento.

## 5. Deducciones y devoluciones

En la autoliquidación del IVA, una SA ha deducido una cuota soportada por la adquisición de ciertos materiales. El proveedor no le ha remitido todavía la correspondiente factura. ¿Ha procedido correctamente la citada SA? [Junio 2012]

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 97.uno LIVA, «*Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho*». El mismo precepto señala a continuación que, a estos efectos y con carácter general, únicamente se considerará como documento justificativo la factura.

Por lo tanto, la sociedad no ha procedido correctamente al deducir la cuota correspondiente a la adquisición de los materiales, puesto que no ha recibido la factura correspondiente a la operación efectuada.

En la autoliquidación del IVA, una SA ha deducido el IVA soportado en varias comidas con clientes. ¿Ha procedido correctamente la citada SA? [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 96.uno.5. LIVA, no es deducible el IVA soportado por los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes.

Ahora bien, el artículo 96.uno.6.º LIVA señala que el IVA soportado por los **servicios de restauración** sí será deducible cuando el importe de estos servicios tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades [artículo 15.e), segundo párrafo de su Ley reguladora], circunstancia que puede concurrir en el supuesto planteado.

Un tendero ha donado todo su negocio a uno de sus hijos. ¿Puede el hijo deducir las cuotas de IVA que ha soportado su padre en el mes anterior a la donación y que éste no había deducido todavía? [Junio 2013]

Sí puede, de acuerdo con la subrogación a la que se refiere el último párrafo art. 7.1.º LIVA, en relación con el art. 92 LIVA.

Una Sociedad Anónima que se dedica a la venta de libros ha adquirido un ordenador por un precio de 2.000 € para gestionar los pedidos. La sociedad ha vendido el ordenador a los dos años de comprarlo. ¿Procede practicar en relación con ese ordenador la regularización de la deducción a que se refiere el artículo 110 de la Ley del IVA? [Junio 2015]

No procede. El artículo 110 LIVA se refiere a la regularización de las deducciones de bienes de inversión. Pues bien, de acuerdo con el artículo 108.dos.5.º LIVA, no tienen la consideración de bienes de inversión los bienes «*cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas*» (3.005,06 euros).

Una sociedad anónima se dedica tanto al arrendamiento de viviendas como a la venta de ordenadores, actividades que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. ¿Qué método deberá utilizar para determinar las cuotas de IVA deducibles? [Junio 2015]

Deberá aplicar el método de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional regulado en el artículo 101 LIVA.

El arrendamiento de viviendas y la venta de ordenadores constituyen sectores diferenciados de la sociedad anónima, al reunir las condiciones previstas en la letra a') de la letra c) del artículo 9.1.º LIVA. De acuerdo con este precepto se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que sean distintos (1) las actividades económicas realizadas y (2) los regímenes de deducción aplicables.

(1) Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Este requisito se cumple en nuestro caso, como se ha indicado en el enunciado.

(2) Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

En el caso planteado el porcentaje de deducción aplicable en relación con las ventas de ordenadores será del 100 por ciento, puesto que se trata de operaciones sujetas y no exentas que, por lo tanto, generan derecho a deducir todo el IVA soportado.

En cambio, el porcentaje de deducción aplicable en relación con los arrendamientos de viviendas será el 0 por ciento, toda vez que estas operaciones están exentas en virtud de la letra b) del artículo 20.uno.23.º LIVA y, por lo tanto, no generan derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.

¿Puede un dermatólogo que se limita a prestar servicios médicos deducir las cuotas de IVA que soporta por bienes y servicios que destina a su actividad? [Septiembre 2014]

La asistencia a personas físicas por profesionales médicos está exenta del IVA en virtud del número 3.º del artículo 20.uno LIVA. Del artículo 94 LIVA se deduce que las operaciones exentas en virtud del artículo 20 LIVA no originan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, con ciertas excepciones entre las que no se encuentra la operación citada. En consecuencia, el dermatólogo al que se refiere el caso no podrá deducir las cuotas de IVA que soporta.

Un abogado ha adquirido un iPad por un importe de 2.000 €. En horario laboral lo utiliza en su actividad profesional. En horario no laboral y durante los fines de semana sus hijos lo utilizan para jugar al *Call of Duty*. Indique si, de acuerdo con la Ley del IVA, el empresario puede deducir la cuota del IVA soportada por la adquisición de la tableta.

El artículo 95 LIVA establece ciertas limitaciones al derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por los empresarios o profesionales cuando los bienes o servicios adquiridos «no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional» (art. 95.Uno LIVA).

El mismo precepto enumera los supuestos en los que los bienes no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, incluyendo, entre otros, los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos (art. 95.Dos.1.º LIVA). Así ocurre en el caso planteado pues el iPad es destinado, tanto a fines relacionados con la actividad profesional, como a otros de naturaleza no empresarial ni profesional.

No obstante, el propio artículo 95 LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional bajo el cumplimiento de ciertas reglas. En relación con los bienes de inversión distintos de los vehículos, se permite la deducción «en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional» (art. 95.Tres.1.ª LIVA), esto es, en la proporción en que se destine a la actividad empresarial o profesional.

Debemos, por ello, analizar si el iPad constituye un bien de inversión. El artículo 108.1 LIVA define los bienes de inversión como aquellos «bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación». El artículo 108.2 LIVA completa la delimitación de ese concepto negando tal calificación a ciertos bienes, entre los que se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros). El valor del iPad no supera esta cuantía de modo que no puede ser considerado como un bien de inversión.

Podemos concluir, por ello, que, de acuerdo con la Ley del IVA, las cuotas soportadas en la adquisición del iPad no serían deducibles en ninguna cuantía, al no estar el bien directa y exclusivamente relacionado con la actividad empresarial y no constituir un bien de inversión.

## 6. Regímenes especiales

Una persona física que se dedica a la fabricación de leche y derivados presenta, ha comprado leche a ganaderos residentes en España y Portugal. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en la **imposición indirecta**?

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.uno. a) LIVA, se reputan empresarios o profesionales a los efectos del IVA las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el artículo 5.dos LIVA. Según este precepto, son actividades empresariales «*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*», teniendo esa consideración, entre otras, las actividades de fabricación y ganaderas.

La persona física y los ganaderos a que se refiere el enunciado tienen, por lo tanto, la consideración de empresarios o profesionales a los efectos del IVA.

En lo que se refiere a las compras, deben diferenciarse **dos grupos de operaciones**:

### a) Compra de leche a ganaderos residentes en España

En principio, las entregas de los ganaderos están sujetas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por lo que la persona física a que se refiere el supuesto deberá satisfacer a esos ganaderos la compensación del 10,5 por 100 del precio de venta prevista en el artículo 130, cinco, 2º LIVA. Esta compensación será deducible del mismo modo que las cuotas de IVA soportadas (art. 134.Uno LIVA).

Si los ganaderos no estuvieran sujetos a este régimen especial (por ejemplo, si fueran una sociedad mercantil), la persona física podrá deducir las cuotas de IVA que le hubieran repercutido. El tipo impositivo aplicable en este caso será el superreducido del 4 por 100 si el tipo de leche adquirido es alguno de los previstos en la letra c) del apartado 1.º del artículo 91.Dos.1, LIVA.

### b) Compra de leche a ganaderos residentes en Portugal

Esta compra es una adquisición intracomunitaria de bienes (artículo 13, 1º LIVA) y, por tanto, sometida a tributación en este impuesto. Las condiciones de tributación, en especial el tipo de gravamen, son las que hemos mencionado en el apartado a) anterior.