

TRATADO
DE DERECHO
TRIBUTARIO

La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Manuel Lucas Durán

Irene Suberbiola Garbizu



© Autores, 2024

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es>

Primera edición: Mayo 2024

Depósito Legal: M-10342-2024

ISBN versión impresa: 978-84-19905-82-6

ISBN versión electrónica: 978-84-19905-83-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

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

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendój), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendój es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRESENTACIÓN	7
I. INTRODUCCIÓN. José Manuel de Bunes Ibarra	41
1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS	41
2. SISTEMA DE FUENTES.....	48
2.1. Normativa comunitaria.....	48
2.1.1. Breve referencia al derecho de la Unión Europea. Evolución y disposiciones aplicables	48
2.1.2. La aplicación del Derecho comunitario: La primacía del derecho comunitario. El efecto directo y los principios aplicables .	52
2.2. Normativa interna.....	56
2.3. Otras normas	61
3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	62
3.1. Ámbito territorial de aplicación.....	62
3.2. Régimen de territorios concretos.....	63
3.2.1. País Vasco y Navarra	63
3.2.2. Canarias, Ceuta y Melilla.....	63
II. HECHO IMPONIBLE DEL IVA. César García Novoa	65
1. HECHO IMPONIBLE. LAS SINGULARIDADES DEL IVA. ...	66
2. ENTREGAS DE BIENES.....	72
2.1. Supuestos singulares que constituyen entregas de bienes.....	73

2.1.1.	Ejecuciones de obra	73
2.1.2.	Aportaciones y adjudicaciones efectuadas a comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades	75
2.1.3.	Transmisiones de bienes por norma o por resoluciones administrativas o judiciales	76
2.1.4.	Cesiones de bienes mediante contratos de venta con reserva de dominio o condición suspensiva	77
2.1.5.	Transmisiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.	78
2.1.6.	Transmisiones entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio	79
2.1.7.	Suministro de productos informáticos normalizados	79
2.1.8.	Transmisión de valores que supongan la propiedad de un inmueble.	80
2.1.9.	Concesiones de obra	81
2.2.	Supuestos que no constituyen entregas de bienes	83
2.3.	Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital	83
3.	AUTOCONSUMO DE BIENES	86
3.1.	Transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo	87
3.2.	Autoconsumos externos	88
3.3.	Autoconsumo externo por transferencia a terceros del poder de disposición de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional	90
3.4.	Autoconsumo interno por cambio de afectación	92
4.	PRESTACIONES DE SERVICIOS	95
5.	ESPECIAL REFERENCIA AL AUTOCONSUMO DE SERVICIOS	99
6.	IVA TRANSFRONTERIZO. IMPORTACIONES Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES	103
6.1.	Adquisiciones intracomunitarias de bienes	107

6.2.	Algunos supuestos concretos de adquisiciones comprendidas y excluidas del concepto de adquisiciones intracomunitarias de bienes	110
7.	IMPORTACIONES DE BIENES	113
8.	BIBLIOGRAFÍA.....	117

III. LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS EN EL IVA. Francisco Javier Sánchez Gallardo

1.	LA RAZÓN DE SER DE LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LAS UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS. .	119
2.	DEFINICIÓN CONCEPTUAL: ¿QUÉ ES UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA?	123
3.	ELEMENTOS ADICIONALES A TENER EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA AUTONOMÍA DE FUNCIONAMIENTO .	131
4.	LA INTERACCIÓN CON OTROS TRIBUTOS.....	139
5.	CONSECUENCIAS DE LA NO SUJECIÓN	143
6.	UN ÁMBITO ESPECÍFICO Y POLÉMICO: LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES	149

IV. LA EXENCIÓN DE LAS OPERACIONES INTERIORES EN EL IVA. Juan Calvo Vérguez.....

1.	CONSIDERACIONES GENERALES	155
2.	PRINCIPALES CRITERIOS DE SISTEMATIZACIÓN DE LAS EXENCIONES DE IVA APLICABLES EN LAS OPERACIONES INTERIORES.....	158
3.	PRINCIPALES RASGOS CONFIGURADORES DEL CONJUNTO DE LAS EXENCIONES APLICABLES EN OPERACIONES INTERIORES	161
4.	LA ARTICULACIÓN DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN ..	180
5.	LA CONTRAPOSICIÓN DE LAS EXENCIONES APLICABLES EN OPERACIONES INTERIORES CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.....	181

V. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS ONEROSAS ENTRE EMPRESARIOS EN EL IVA.	Pablo Mejide Doval	187
1.	INTRODUCCIÓN	187
2.	ORIGEN OPERATIVA INTRACOMUNITARIA	191
2.1.	Inicios	191
2.2.	Territorio de aplicación del impuesto en operaciones intracomunitarias	195
3.	SITUACIÓN ACTUAL	197
3.1.	Estadísticas y evolución histórica	197
3.2.	Operaciones intracomunitarias entre empresarios a título oneroso	199
3.2.1.	Entregas intracomunitarias de bienes	201
3.2.1.1.	Introducción	201
3.2.1.2.	Régimen específico de exención	204
3.2.1.3.	Exclusiones	213
3.2.1.4.	Buena fe	214
3.2.2.	Adquisiciones intracomunitarias de bienes	215
3.2.2.1.	Concepto	215
3.2.2.2.	Sujeción	218
3.2.2.3.	Supuestos de exclusión y no sujeción	222
3.2.3.	Acuerdos de ventas en consigna	229
3.2.3.1.	Introducción	229
3.2.3.2.	Situación previa	229
3.2.3.3.	Requisitos	231
3.2.3.4.	Incumplimientos	232
4.	POSIBLES HORIZONTES TRIBUTARIOS EN LA OPERATIVA INTRACOMUNITARIA	233
4.1.	Introducción y fraude carrusel	233
4.2.	Nuevo régimen definitivo y proyecto ViDA	235
4.2.1.	Registro único. Reducción obligaciones formales	240

4.2.2.	Digitalización del sistema	243
4.2.3.	Adaptación a los modelos de mercado actuales. Plataformas.	248
VI.	EXPORTACIONES Y OTRAS EXENCIONES DEL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL IVA. Javier Bas Soria	251
1.	INTRODUCCIÓN: SIGNIFICADO DE LAS EXENCIONES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL MARCO GENERAL DEL IVA	252
1.1.	Exportaciones	252
1.2.	Operaciones asimiladas a las exportaciones	256
1.3.	Operaciones relativas a situaciones de depósito temporal y otras situaciones y regímenes aduaneros y fiscales	257
2.	EXPORTACIONES	258
2.1.	Exportaciones directas.	258
2.2.	Exportaciones indirectas	260
2.2.1.	Exportaciones indirectas en régimen comercial.	260
2.2.2.	Entregas en régimen de viajeros	262
2.2.3.	Entregas en las tiendas libres de impuestos	264
2.3.	Trabajos realizados sobre bienes muebles destinados a ser exportados	264
2.3.1.	Bienes a los que se vinculan los servicios exentos	266
2.3.2.	Contenido de los trabajos.	266
2.3.3.	Sujetos que pueden aplicar la exención	267
2.3.4.	Ámbito temporal de la exención	267
2.3.5.	Documentación de la exención	268
2.4.	Exportaciones por organismos reconocidos en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas.	269
2.5.	Servicios relacionados con las exportaciones	270
2.5.1.	Prestaciones de servicios incluidas en la exención	270

2.5.2.	Sujetos beneficiarios de la exención.	271
2.5.3.	Requisitos formales	272
2.6.	Servicios de mediación	272
2.7.	Entregas de bienes expedidos o transportados por el exportador	272
3.	OPERACIONES ASIMILADAS A LA EXPORTACIÓN	273
3.1.	Exenciones relativas a los buques	273
3.1.1.	Buques beneficiarios de la exención	273
3.1.2.	Operaciones que gozan de la exención	275
3.1.2.1.	Operaciones relativas a los propios buques.	275
3.1.2.2.	Objetos incorporados a los buques	276
3.1.2.3.	Productos de avituallamiento	277
3.1.2.4.	Otras prestaciones de servicios a los buques.	278
3.2.	Exenciones relativas a las aeronaves	279
3.2.1.	Entidades beneficiarias de la exención	279
3.2.2.	Operaciones que gozan de la exención	280
3.2.2.1.	Operaciones relativas a las propias aeronaves	280
3.2.2.2.	Objetos incorporados a las aeronaves	281
3.2.2.3.	Productos de avituallamiento	281
3.2.2.4.	Otras prestaciones de servicios a las aeronaves.	282
3.3.	Exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales.	283
3.4.	Exenciones para las fuerzas de la OTAN y otros de otros Estados miembros en el marco de la política común de seguridad y defensa	285
3.5.	Exenciones en la entrega de oro al Banco de España	286
3.6.	Exenciones en el transporte de viajeros.	286
3.7.	Transporte de mercancías intracomunitario a las islas Azores y Madeira.	287

3.8.	Prestaciones de servicios de intermediación	287
4.	SITUACIONES DE DEPÓSITO TEMPORAL Y OTRAS SITUACIONES, RÉGIMENES ADUANEROS Y FISCALES EXENTOS	288
4.1.	Significación de las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 LIVA	288
4.2.	Depósito temporal	292
4.3.	Plataformas de perforación o explotación	293
4.4.	Zonas francas	294
4.5.	Régimen aduanero de perfeccionamiento activo. . .	295
4.6.	Régimen aduanero de importación temporal.	296
4.7.	Régimen de tránsito	297
4.8.	Régimen aduanero de depósito aduanero	298
4.9.	Régimen fiscal de perfeccionamiento activo	299
4.10.	Régimen fiscal de importación temporal	300
4.11.	Régimen de depósito distinto del aduanero.	300
5.	BIBLIOGRAFÍA.	301

VII. IMPORTACIONES DE BIENES EN EL IVA. Enrique de Miguel Canuto. 303

1.	PREMISAS DE LA REGULACIÓN	303
2.	EXENCIONES EN LA EXPORTACIÓN.	304
3.	SERVICIOS INTERNACIONALES	307
3.1.	Transportes internacionales.	307
3.2.	Relaciones diplomáticas	311
4.	IMPORTACIONES DE BIENES	312
5.	IMPORTACIONES ASIMILADAS	314
6.	VENTAS A DISTANCIA EXTRACOMUNITARIAS	318
7.	DEPÓSITO TEMPORAL Y PLATAFORMAS DE PERFORACIÓN	320
8.	RÉGIMENES ADUANEROS Y FISCALES	321
9.	DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO.	324
10.	DEVENGO DEL IMPUESTO	328
11.	SUJETOS PASIVOS.	329

12.	RESPONSABLES TRIBUTARIOS	330
13.	«VALOR DECLARADO EN ADUANA»	332
14.	EXENCIONES EN EL IVA A LA IMPORTACIÓN	335
15.	EXENCIONES EN EL ÁMBITO COMERCIAL.	337
16.	EXENCIONES EN ACTIVIDADES PRIMARIAS.	339
17.	EXENCIONES EN RELACIÓN CON ACTIVIDADES SANITARIAS.	340
18.	EXENCIONES EN RELACIÓN CON ACTIVIDADES CULTURALES	341
19.	EXENCIONES EN CONEXIÓN CON LA FILANTROPÍA	342
20.	EXENCIONES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS.	344
21.	EXENCIONES EN RELACIÓN CON BIENES PERSONALES	345
22.	PREDOMINIO DE LA OPERACIÓN INTERIOR	346
23.	DEVOLUCIONES A ESTABLECIDOS EN ESTADOS TERCEROS	347
24.	REGULARIZACIÓN CON AUTOLIQUIDACIÓN	349
25.	BIBLIOGRAFÍA.	351

VIII. EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA. Alberto Monreal Lasheras 353

1.	INTRODUCCIÓN	354
2.	LA NORMATIVA DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA.	360
3.	DISPOSICIONES PREVIAS A LA CONCRECIÓN DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS	362
3.1.	Un concepto extendido de empresario o profesional	363
3.2.	La determinación del cliente y la localización de su sede, establecimiento o domicilio. El «establecimiento fijo de negocio»	364
3.3.	Concepto armonizado de bien inmueble	373
3.4.	La condición económica del cliente o destinatario del servicio	374

4.	LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ENTRE EMPRESAS Y PROFESIONALES.	377
5.	LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS A PARTICULARES. REFERENCIA AL RÉGIMEN ESPECIAL PREVISTO PARA SU PRESTACIÓN POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES «NO ESTABLECIDOS».....	378
6.	LOS SERVICIOS DE MEDIACIÓN PRESTADOS A PARTICULARES	382
7.	LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS A BIENES INMUEBLES.	384
8.	LAS PRESTACIONES DE TRANSPORTE DE PASAJEROS O DE BIENES, PARA PARTICULARES.	390
9.	LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS CULTURALES, ARTÍSTICOS, DEPORTIVOS, CIENTÍFICOS, EDUCATIVOS, RECREATIVOS O SIMILARES	392
10.	LOS SERVICIOS ACCESORIOS DE TRANSPORTE, TASACIÓN DE BIENES MUEBLES Y EJECUCIONES DE OBRA SOBRE DICHS BIENES, PRESTADOS A PARTICULARES	395
11.	LOS SERVICIOS DE RESTAURACIÓN Y <i>CATERING</i>	397
12.	EL ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE.	400
13.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS A PARTICULARES DE TELECOMUNICACIONES, RADIODIFUSIÓN, TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS	403
13.1.	Presunciones en la aplicación de la regla del domicilio del cliente en servicios contratados con línea fija o móvil. Excepciones aplicables a pequeñas empresas.	404
13.2.	Los servicios de telecomunicación prestados a particulares	407
13.3.	Los servicios de radiodifusión y televisión prestados a particulares	408
13.4.	Los servicios electrónicos prestados a particulares .	409
13.5.	Los servicios a través de portales web se presumen prestados en nombre propio	413
13.6.	Excepción a la regla de la sede o domicilio en servicios ocasionales.	415

14.	LA REGLA DEL USO O DISFRUTE EFECTIVO DE UN SERVICIO EN DETERMINADO TERRITORIO.	415
15.	BIBLIOGRAFÍA.	418
IX. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES EN EL IVA. Domingo Carbajo Vasco		419
1.	CONSIDERACIONES PREVIAS.	419
2.	EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES EN LA NORMATIVA ARMONIZADA	425
2.1.	Introducción	425
2.2.	Cuestiones generales.	428
3.	EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES EN LA LIVA Y SUS DISPOSICIONES DE DESARROLLO	435
3.1.	Nota introductoria.	435
3.2.	Estructura del art. 68 LIVA.	436
3.3.	Reglas de localización. Comentarios.	438
3.3.1.	Regla general.	438
3.3.2.	Bienes que son objeto de expedición o transporte.	439
3.3.3.	Importaciones sucesivas.	441
3.3.4.	Entregas de bienes con instalación o montaje	441
3.3.5.	Entregas de bienes inmuebles.	442
3.3.6.	Entregas de bienes a pasajeros	442
3.3.7.	Ventas a distancia	444
3.3.8.	Entregas de gas, electricidad, calor o frío	444
4.	BIBLIOGRAFÍA BÁSICA	445
	— Webgrafía.	446
X. EL DEVENGO EN EL IVA. Eduardo Verdún Fraile		447
1.	INTRODUCCIÓN Y CONSIDERACIONES PREVIAS.	448
1.1.	Devengo y exigibilidad	448
1.2.	Devengo y repercusión	450

1.3.	Facturación del IVA devengado	451
1.4.	Devengo y corriente financiera de cobro	452
2.	REGLAS DE DEVENGO EN OPERACIONES INTERIORES . .	453
2.1.	Estructura del artículo 75 LIVA	453
2.2.	El devengo de las entregas de bienes. Regla general	453
2.3.	El devengo de las prestaciones de servicios. Regla general	454
2.4.	Reglas especiales	454
2.4.1.	Entregas de bienes con legislación especí- fica y arrendamientos-venta	454
2.4.2.	Prestaciones complejas y prestación prin- cipal/prestaciones accesorias	456
2.4.3.	Ejecuciones de obra	458
2.4.4.	Contratos de obra pública	458
2.4.5.	Operaciones de comisión	460
2.4.6.	Autoconsumos de bienes y de servicios . .	462
2.4.7.	Operaciones continuas o de tracto sucesi- vo	463
2.4.8.	Devengo de entregas intracomunitarias exentas que no se califiquen como de tracto sucesivo	466
2.4.9.	Prestaciones de servicios de tracto sucesi- vo con inversión del sujeto pasivo	467
2.4.10.	Entregas de bienes realizadas por medio de interfaces digitales	468
2.4.11.	Devengo cuando es aplicable el régimen especial del criterio de caja	468
2.5.	Cobros anticipados	469
3.	REGLAS DE DEVENGO EN LAS ADQUISICIONES INTRA- COMUNITARIAS DE BIENES	471
4.	REGLAS DE DEVENGO EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES	472
4.1.	Introducción	472
4.2.	Regla general de devengo de derechos arancelarios. Nacimiento de la deuda aduanera	472

4.3.	Abandono de régimen de depósito distinto del aduanero e importaciones asimiladas	473
5.	CONCLUSIÓN.	474
XI.	BASE IMPONIBLE EN EL IVA. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES. Antonio Durán-Sindreu Buxadé.	475
1.	REGLA GENERAL.	475
1.1.	Concepto de base imponible.	475
1.2.	Conceptos que se incluyen en la base imponible	477
1.2.1.	Gastos accesorios.	478
1.2.2.	Intereses por aplazamiento.	478
1.2.3.	Subvenciones vinculadas directamente al precio	479
1.2.4.	Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas.	497
1.2.5.	Otros conceptos que se incluyen en la base imponible	498
1.3.	Conceptos que no se incluyen en la base imponible	498
1.3.1.	Indemnizaciones	498
1.3.2.	Descuentos y bonificaciones	503
1.3.3.	Pagos por cuenta del cliente	509
1.4.	Cuotas de IVA no repercutidas expresamente en factura.	511
2.	REGLAS ESPECIALES	512
2.1.	Operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero.	513
2.2.	Entrega de bienes y/o prestación de servicios de diversa naturaleza con precio único.	516
2.3.	Autoconsumo y transferencias de bienes.	516
2.4.	Operaciones vinculadas	519
2.5.	Otras operaciones.	522

XII. LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA. Carlos Gómez Barrero.	525
1. INTRODUCCIÓN	525
2. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CURSO NORMAL DE LAS RELACIONES COMERCIALES	527
2.1. Devolución de envases y embalajes	527
2.2. Descuentos y bonificaciones.	529
2.3. Particular referencia a los descuentos de mayoristas y fabricantes a consumidores finales.	533
2.4. Fijación provisional de la base imponible.	535
3. OPERACIONES QUE QUEDAN SIN EFECTO Y ALTERACIÓN DEL PRECIO	537
4. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR IMPAGO	544
4.1. Requisitos y condiciones de la recuperación del IVA impagado en la normativa española.	547
4.2. Análisis de la normativa y jurisprudencia de la UE	550
4.3. Algunas consideraciones sobre la compatibilidad de la norma española con la Directiva 2006/112/CE	557
4.4. Requisitos formales de la modificación de la base imponible	566
5. BIBLIOGRAFÍA.	569
XIII. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES EN EL IVA. Marcos Álvarez Suso	571
1. INTRODUCCIÓN	571
1.1. La normativa española sobre sujetos pasivos y responsables	572
1.2. La normativa europea sobre sujetos pasivos y responsables en el IVA	572
1.2.1. La Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, del Consejo (Directiva IVA).	573
1.2.2. El Reglamento de Ejecución 282/2011, de 15 de marzo de 2011, del Consejo	574

1.3.	Necesidad de análisis global de la normativa del IVA en materia de sujetos pasivos y responsables . .	575
2.	SUJETOS PASIVOS.	575
2.1.	Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general	575
2.2.	La inversión del sujeto pasivo	577
2.2.1.	Los supuestos de inversión del sujeto pasivo (ISP) legalmente establecidos.	578
2.2.1.1.	Proveedores o prestadores no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Art. 84.Uno.2.º, letra a) LIVA	578
2.2.1.2.	Supuestos de inversión del sujeto pasivo como medida de prevención del fraude fiscal . .	583
2.2.1.3.	Otros supuestos de inversión del sujeto pasivo	599
2.3.	Entidades sin personalidad jurídica	600
2.4.	Adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) . . .	602
2.5.	Importaciones de bienes	603
2.6.	Representantes del sujeto pasivo ante la Hacienda Pública	604
3.	RESPONSABLES DEL IMPUESTO	606
3.1.	Supuestos de responsabilidad establecidos en la LIVA	606
3.1.1.	Supuestos generales establecidos en el art. 87 LIVA	606
3.1.2.	Supuesto específico: titulares de depósitos distintos del aduanero (DDA)	612
3.2.	Un supuesto especial de deudor en el IVA. El artículo 203 de la directiva del IVA	613
4.	BIBLIOGRAFÍA.	615
XIV. REPERCUSIÓN Y TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Ricardo Álvarez Arroyo		617
1.	INTRODUCCIÓN	618

1.1.	La repercusión en el IVA y el control tributario	618
1.1.1.	La repercusión y los tipos impositivos . . .	618
1.1.2.	La repercusión y el control tributario	622
1.1.3.	La repercusión y la base imponible de las operaciones	623
2.	LA REPERCUSIÓN EN EL IVA	624
2.1.	La obligación y el derecho a la repercusión	624
2.1.1.	La obligación de la repercusión	624
2.1.2.	El derecho a la repercusión	625
2.2.	Forma de y plazo de efectuar la repercusión	627
2.2.1.	Forma de efectuar la repercusión	627
2.2.2.	Plazo para efectuar la repercusión	628
2.3.	La rectificación de la repercusión	629
2.3.1.	Obligación de rectificación de la repercusión	629
2.3.2.	Plazo para efectuar la rectificación de la repercusión	630
2.3.3.	Prohibición de la rectificación de la repercusión	630
2.3.4.	Forma de efectuar la rectificación de la repercusión	631
2.3.5.	La rectificación determina la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas . .	632
2.3.6.	La rectificación determina el aumento de las cuotas inicialmente repercutidas. . . .	634
3.	LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA	635
3.1.	Tipo único frente a tipos reducidos	635
3.2.	La nueva regulación de los tipos derivada de la Directiva (UE) 2022/546	636
3.3.	Los tipos impositivos en la LIVA	638
3.4.	Análisis categorías de la Directiva 2006/112/CE y LIVA	640
3.4.1.	Agua y alimentos	640
3.4.1.1.	Alimentos	641
3.4.1.2.	Bebidas excluidas	642

3.4.1.3.	Alimentos de primera necesidad.	643
3.4.2.	Medicamentos, productos y equipamiento sanitario; bienes y servicios destinados a discapacitados	645
3.4.2.1.	Medicamentos de uso veterinario	647
3.4.2.2.	Productos farmacéuticos	647
3.4.2.3.	El apartado octavo del Anexo de la LIVA	648
3.4.2.4.	Medicamentos, anticonceptivos y productos de higiene femenina.	650
3.4.2.5.	Bienes y servicios para superar situaciones de discapacidad.	651
3.4.3.	Transporte de pasajeros	653
3.4.4.	Libros, periódicos y revistas	654
3.4.5.	Servicio de acceso a espectáculos culturales y recreativos	658
3.4.5.1.	Acceso a espectáculos culturales	659
3.4.5.2.	Exposiciones y ferias comerciales	660
3.4.6.	Radiodifusión, televisión y acceso a internet	660
3.4.7.	Servicios de artistas y derechos de autor	661
3.4.8.	Entrega, construcción, renovación de viviendas y edificios públicos e instalación de paneles solares en edificaciones	664
3.4.8.1.	Entregas de viviendas	665
3.4.8.2.	Entregas de viviendas de promoción pública	667
3.4.8.3.	Ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de viviendas.	668
3.4.8.4.	Servicios de reparación o reforma de viviendas.	669

3.4.9.	Bienes y servicios destinados a la agricultura y equitación	671
3.4.10.	Hoteles y restaurantes	672
3.4.11.	Servicio de acceso a instalaciones y manifestaciones deportivas	674
3.4.12.	Asistencia social.	675
3.4.13.	Servicios funerarios	676
3.4.14.	Asistencia sanitaria y termal.	677
3.4.15.	Servicios de limpieza y tratamiento de residuos	677
3.4.16.	Reparación de aparatos domésticos, ropa y calzado.	678
3.4.17.	Servicios de asistencia doméstica y cuidados personales	679
3.4.18.	Peluquería	679
3.4.19.	Electricidad, calefacción, gas y madera para leña	679
3.4.20.	Plantas ornamentales	680
3.4.21.	Ropa y calzado infantil	681
3.4.22.	Bicicletas	681
3.4.23.	Obras de arte, antigüedades y objetos de colección.	681
3.4.24.	Asistencia jurídica gratuita.	682
3.4.25.	Equipos de rescate	682
3.4.26.	Ayuda a la navegación y salvamento marítimo.	682
4.	BIBLIOGRAFÍA.	683
XV. EL DERECHO DE DEDUCCIÓN: CUESTIONES ACTUALES Y CONFLICTIVAS DE LA OTRA CARA DEL IVA. Antonio Vázquez del Rey Villanueva.		
685		
1.	FUNDAMENTO E INCIDENCIA DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LA CONFIGURACIÓN DEL IVA.	685
2.	OBJETO	689
3.	REQUISITOS MATERIALES.	692

3.1.	Elemento subjetivo funcional	693
3.1.1.	Empresario o profesional	693
3.1.2.	Actuación en ejercicio de la actividad económica.	696
3.2.	Elemento objetivo funcional	699
3.2.1.	Operaciones que dan derecho a la deducción	699
3.2.2.	Relación directa e inmediata: costes directos y gastos generales	701
3.3.	Alcance del derecho de deducción. Restricciones y exclusiones	705
3.3.1.	Regla general	705
3.3.2.	Bienes de inversión	707
3.3.2.1.	Regla general	707
3.3.2.2.	Vehículos	709
3.3.2.3.	Bienes y servicios directamente relacionados con los bienes de inversión	712
3.3.3.	Bienes de consumo final no integrados en el proceso productivo	712
3.4.	Situaciones particulares.	721
3.4.1.	La regla de la prorrata	721
3.4.1.1.	La prorrata general	723
3.4.1.2.	La prorrata especial	726
3.4.2.	Sujetos que realizan actividad empresarial y una actividad de otra naturaleza	727
4.	REQUISITOS FORMALES	728
5.	NACIMIENTO, EJERCICIO Y CADUCIDAD DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN	734
5.1.	Nacimiento	734
5.2.	Ejercicio	734
5.3.	Caducidad	736
6.	BIBLIOGRAFÍA	737

XVI. REGULARIZACIONES Y RECTIFICACIÓN DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN EL IVA.	Gonzalo García de Castro	739
1.	INTRODUCCIÓN	740
2.	REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN	741
2.1.	Concepto de bien de inversión en la DIVA y marco general de las regularizaciones	742
2.2.	Concepto de bien de inversión en la normativa española.	744
2.3.	Determinación del valor de los bienes de inversión de ciertos casos particulares: Gastos de montaje y puesta en funcionamiento, gastos de reparación, conservación, ampliación y mejora.	747
2.3.1.	Montaje y puesta en funcionamiento de bienes de inversión	747
2.3.2.	Reparación de bienes de inversión.	748
2.3.3.	Mejora, acondicionamiento o rehabilitación de bienes de inversión	749
2.3.4.	Reversión de mejoras durante el período de regularización	750
2.4.	Momentos temporales de los bienes de inversión	752
2.5.	Utilización de los bienes de inversión: consecuencias de la afectación parcial y deducción de los suministros	754
2.6.	Cambio de destino previsible de un bien de inversión doctrina del TJUE y concreción para el caso español por la DGT.	757
2.7.	Regularización para bienes de inversión	762
2.7.1.	Motivos de regularización	763
2.7.2.	Períodos de regularización.	764
2.7.3.	Supuestos excepcionales regulados y algunas situaciones extraordinarias.	765
2.7.4.	Regularización única y supuestos fronterizos con el abuso de derecho: El asunto Centralan.	767

	2.7.5.	Regularización y cese de actividad con baja en el registro de IVA.	767
	2.7.6.	Procedimiento de regularización	770
	2.7.7.	Regularización por transmisión de bienes de inversión.	771
3.		DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS ANTES DEL INICIO DE LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.	774
	3.1.	Antecedentes remotos de la deducibilidad del IVA soportado en la fase previa	775
	3.2.	La doctrina del TJUE: neutralidad y deducción inmediata del IVA soportado antes del comienzo de las operaciones activas	777
	3.3.	Situación actual de la normativa española: concepto de empresario o profesional; momento de inicio de la actividad y requisitos para ejercer el derecho a deducción en la fase previa	784
	3.4.	Configuración actual de las deducciones anteriores al comienzo de actividades.	788
	3.5.	Requisitos materiales y procedimentales de las deducciones previas	788
	3.5.1.	Requisitos materiales	788
	3.5.2.	Reglas procedimentales	790
	3.6.	Regularización de las deducciones de cuotas soportadas antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.	791
	3.6.1.	Regularización general para todo tipo de bienes, excepto los de inversión.	792
	3.6.2.	Regularización adicional para bienes de inversión	793
4.		RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES	794
	4.1.	Aproximación a la normativa comunitaria y a la normativa nacional.	794
	4.2.	La incorrecta determinación de las deducciones.	796
	4.3.	Rectificación de deducciones consecuencia de la previa rectificación de repercusiones: causas, procedimiento y plazos de rectificación.	798

4.4.	El derecho a deducir y su rectificación en caso de incremento de deducciones: su relación con los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT	800
5.	BIBLIOGRAFÍA.....	808
XVII.	LAS DEVOLUCIONES DEL IVA. Clemente Checa González	811
1.	SUPUESTOS GENERALES DE DEVOLUCIÓN DEL IVA: DEVOLUCIÓN EN LA AUTOLIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE AL ÚLTIMO PERÍODO DEL AÑO, Y DEVOLUCIÓN MENSUAL	811
1.1.	Devoluciones mensuales: inscripción en el REDEME y requisitos exigidos para ello	821
2.	DEVOLUCIÓN A EXPORTADORES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS	826
3.	DEVOLUCIÓN A EMPRESARIOS O PROFESIONALES ESTABLECIDOS EN EL TAI, ISLAS CANARIAS, CEUTA Y MELILLA POR LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS POR OPERACIONES EFECTUADAS EN LA COMUNIDAD, CON EXCEPCIÓN DE LAS REALIZADAS EN EL TAI	829
4.	GARANTÍAS DE LAS DEVOLUCIONES	834
5.	DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TAI.....	836
5.1.	Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero sí en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla	837
5.2.	Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla	844
6.	BIBLIOGRAFÍA.....	848
XVIII.	LOS REGÍMENES ESPECIALES EN EL IVA. M. ^a Teresa Mata Sierra	853
1.	CONSIDERACIONES PREVIAS.....	853
2.	LOS REGÍMENES ESPECIALES EN EL IVA.....	862
2.1.	Una posible sistematización	862

2.2.	Regímenes especiales de aplicación obligatoria . . .	865
2.2.1.	Régimen especial de las agencias de viajes	865
2.2.2.	Régimen especial del recargo de equivalencia.	868
2.3.	Regímenes de aplicación automática, salvo renuncia expresa	874
2.3.1.	Régimen simplificado.	874
2.3.2.	El régimen especial aplicable a agricultura, ganadería y pesca	881
2.3.3.	El régimen al que se sujetan las operaciones con oro de inversión	885
2.4.	Regímenes especiales de aplicación voluntaria . . .	889
2.4.1.	Criterio de caja	889
2.4.2.	Regímenes de ventanilla única.	896
	2.4.2.1. Régimen exterior de la Unión.	900
	2.4.2.2. Régimen de la Unión	901
	2.4.2.3. Régimen de importación	902
2.4.3.	Grupo de entidades	903
2.4.4.	Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.	908
3.	BIBLIOGRAFÍA.	912
XIX. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES EN EL IVA. David Gómez Aragón		917
1.	NORMATIVA BÁSICA	918
2.	FINALIDAD DEL REAV	919
3.	OBLIGATORIEDAD DEL REAV	922
4.	REQUISITOS QUE DEBEN CONCURRIR PARA QUE RESULTE APLICABLE EL REAV: ENUNCIADO.	924
5.	REQUISITO SUBJETIVO RELATIVO A LA EMPRESA QUE HABRÍA DE APLICAR EL REAV, Y EXIGENCIA DE QUE LA MISMA ACTÚE EN NOMBRE PROPIO.	926

5.1.	Procede la aplicación del REAV respecto de cualquier empresa que realice en nombre propio la operación de venta del viaje, tenga o no la misma la condición de agencia de viajes	926
5.2.	El requisito de la actuación en nombre propio de la agencia de viajes en la venta del viaje	929
6.	REQUISITO SUBJETIVO RELATIVO AL DESTINATARIO A QUIEN LA AGENCIA VENDE EL VIAJE	933
7.	REQUISITO OBJETIVO: EL VIAJE A EFECTOS DEL REAV Y LA ADQUISICIÓN POR LA AGENCIA A OTRAS EMPRESAS DE LOS SERVICIOS INTEGRANTES DEL MISMO.	936
7.1.	¿Es necesario que forme parte del viaje alguna clase de servicios en concreto y, en particular, un servicio de transporte o un servicio de alojamiento?.	937
7.2.	¿Resulta aplicable el REAV en el caso en el que lo que la agencia venda en nombre propio sea únicamente un servicio de transporte o un servicio de alojamiento, sin acompañarlo de servicio adicional alguno, por considerarse que tal servicio aislado es un viaje a efectos de dicho régimen especial?.	939
7.3.	El hecho de que esté incluido un servicio de alojamiento y/o un servicio de transporte dentro de un conjunto más amplio integrado también por otros servicios distintos de aquéllos, ¿determina necesariamente que ese conjunto de servicios, o al menos la parte de este constituida por el transporte y/o el alojamiento, deba ser calificada como viaje respecto del que procedería la aplicación del REAV?	943
7.4.	La previsión contenida en la LIVA, según la cual el REAV resultaría aplicable respecto de servicios que tuviesen carácter accesorio o complementario de los servicios de alojamiento y/o transporte cuando fuesen prestados conjuntamente con estos últimos	949
7.5.	¿Es necesario que el o los servicios que forman parte integrante del viaje y que le son suministrados por otras empresas a la agencia se consideren realizados a efectos del IVA, en su totalidad o en parte, en un territorio distinto de aquél en el que está radicada la agencia de viajes?	955

7.6.	El requisito de que los distintos servicios que integran el viaje le hayan sido prestados a su vez a la agencia de viajes por otra empresa. La exclusión del viaje de los servicios de transporte, alojamiento y otros accesorios o complementarios de aquellos cuando hubiesen sido prestados por la agencia con medios propios	956
7.7.	A modo de conclusión en lo que respecta al requisito objetivo para la aplicación del REAV	959
8.	CONTENIDO DEL REAV: ENUNCIADO DE LOS ASPECTOS QUE LO CONFIGURAN	960
9.	EL VIAJE COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS ÚNICA Y LA REGLA ESPECIAL PARA DETERMINAR EN LUGAR EN DONDE DEBE CONSIDERARSE EFECTUADA	961
10.	UN SUPUESTO ESPECÍFICO DE EXENCIÓN ESTABLECIDO A EFECTOS DEL REAV	968
11.	LA BASE IMPONIBLE DE UNA OPERACIÓN EN REAV	971
12.	TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE A UNA OPERACIÓN EN REAV	977
13.	INCIDENCIA DEL REAV EN EL DERECHO A DEDUCIR DE LAS EMPRESAS QUE APLICAN DICHO RÉGIMEN ESPECIAL	982
14.	REPERCUSIÓN DEL IVA POR LA AGENCIA AL DESTINATARIO DE UNA OPERACIÓN EN REAV	983
15.	LAS CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL REAV CUANDO EL DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN ES UNA EMPRESA CON DERECHO A DEDUCIR. LA POSIBILIDAD DE OPTAR POR NO APLICAR EL REAV EN ESTOS CASOS Y POR APLICAR EL RÉGIMEN GENERAL DEL IVA.	984
15.1.	Consecuencias de la aplicación del REAV cuando el destinatario de la operación es una empresa con derecho a deducir.	984
15.2.	La posibilidad de no aplicar el REAV: la opción por aplicar el régimen general.	987
15.2.1.	Requisitos que deben concurrir para que sea posible optar por no aplicar el REAV respecto de una operación a la que en principio le resultaría aplicable	987
15.2.2.	¿A quién corresponde la decisión de no aplicar el REAV?.	988

15.2.3.	Ejercicio de la opción: procedimiento y forma de llevarla a cabo.	988
15.2.4.	Contenido y consecuencias del ejercicio de la opción.	989
15.2.5.	¿Interesa ejercitar la opción por el régimen general en todos aquellos casos en los que se reúnan los requisitos exigidos para ello?	989
15.2.6.	Valoración y conclusiones respecto de la posibilidad de optar por el régimen general prevista en el artículo 147 de la LIVA .	990
16.	CONCLUSIONES	991
XX.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN EL IVA. Antonio Longás Lafuente.	997
1.	REGULACIÓN DE LOS GRUPOS EN EL IVA	998
1.1.	Tributación de los grupos en el Derecho de la Unión	998
1.2.	Incorporación al Derecho interno español	1000
1.2.1.	Normativa reguladora	1000
1.2.2.	Sistemas o niveles de aplicación del régimen especial	1001
1.3.	Análisis de la adecuación de la regulación interna a la Directiva 2006/112/CE	1002
1.4.	Independencia respecto del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades	1004
2.	REGLAS COMUNES A LOS DOS NIVELES DEL RÉGIMEN ESPECIAL	1005
2.1.	Voluntariedad en la aplicación del régimen	1005
2.1.1.	En acogerse al régimen y en la delimitación del perímetro subjetivo del grupo.	1006
2.1.2.	En la aplicación del nivel avanzado.	1008
2.2.	Ámbito de aplicación del régimen	1009
2.2.1.	Marco o perímetro subjetivo del grupo	1009
2.2.2.	Marco espacial del grupo.	1014

2.2.3.	Entidad dominante	1015
2.2.4.	Entidades dependientes	1017
2.3.	Causas de exclusión del régimen especial	1020
2.3.1.	Causas de exclusión que afectan al grupo	1020
2.3.2.	Causas de exclusión que afectan a las entidades del grupo	1021
2.3.3.	Efectos temporales de las causas de exclusión	1022
3.	EL NIVEL BÁSICO DE APLICACIÓN DEL REGE	1023
3.1.	Contenido básico: la compensación de saldos	1023
3.2.	Declaraciones-liquidaciones a presentar por las entidades que componen el grupo	1025
3.2.1.	Declaraciones-liquidaciones individuales a presentar por todas las entidades del grupo	1025
3.2.2.	Declaración-liquidación agregada a presentar por la entidad dominante	1026
3.2.3.	Obligaciones que deben cumplimentarse individualmente	1028
3.2.4.	Extensión de estas obligaciones cualquiera que sea el nivel de aplicación del régimen especial	1029
4.	NIVEL AVANZADO DE APLICACIÓN DEL REGE	1030
4.1.	Introducción: opción y finalidad del nivel avanzado	1030
4.2.	Contenido del nivel avanzado	1032
4.2.1.	Constitución de un sector diferenciado para las operaciones intragrupo realizadas por los miembros del grupo que tengan la condición de empresarios	1032
4.2.2.	Exenciones del art. 20.uno de la LIVA y opción por su renuncia	1034
4.2.3.	Base imponible de las operaciones intragrupo	1037
4.2.3.1.	Operaciones a las que se aplica esta regla especial y concepto de coste	1037

4.2.3.2.	Reglas de imputación de costes y especial referencia a bienes de inversión	1042
4.2.3.3.	Valoración de las operaciones conforme a los arts. 78 y 79 de la LIVA	1046
4.2.3.4.	Obligación de llevar un sistema de contabilidad analítica .	1047
4.2.4.	Tipo impositivo aplicable a las operaciones intragrupo	1048
4.2.5.	Deducibilidad de las cuotas soportadas en el sector diferenciado intragrupo	1048
4.2.5.1.	Sector diferenciado por cada entidad del grupo.	1048
4.2.5.2.	Afectación de bienes y servicios al sector diferenciado constituido por las operaciones intragrupo	1049
4.2.5.3.	Aplicación de la regla de prorrata	1050
4.2.5.4.	Regularización de bienes de inversión afectos al sector diferenciado intragrupo.	1051
4.2.6.	Deducciones de cuotas afectas al sector intragrupo y a otro u otros sectores diferenciados del sujeto pasivo	1051
4.3.	Obligaciones tributarias específicas en relación con el nivel avanzado: sistema de información analítica, facturación y suministro inmediato de información.	1053
5.	EL REGE Y SUS EFECTOS EN LA GESTIÓN DEL IVA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA: OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	1054
5.1.	La entidad dominante frente a la Hacienda Pública	1054
5.2.	Responsabilidad solidaria de las entidades integrantes del grupo por la deuda tributaria	1055
5.3.	Las actuaciones de comprobación por la Administración tributaria frente al grupo de entidades	1056
5.4.	Régimen de infracciones y sanciones	1058

5.4.1.	Infracciones tipificadas en la LIVA	1058
5.4.2.	Compatibilidad de las infracciones previstas en la LIVA y en la LGT	1059
5.4.3.	Sujeto infractor y responsabilidad solidaria	1059
5.5.	Régimen de recargos por presentación extemporánea de las autoliquidaciones	1061
6.	BIBLIOGRAFÍA	1062
XXI.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA. Salvador Ramírez Gómez	1065
1.	EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD DE CAJA EN EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO	1065
2.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN LA LEY 37/1992	1069
2.1.	Carácter voluntario	1071
2.2.	Ámbito subjetivo de aplicación	1071
2.3.	Ámbito objetivo de aplicación	1073
2.4.	Contenido del régimen especial	1076
2.4.1.	Respecto de las cuotas devengadas en las operaciones realizadas por el sujeto acogido al régimen especial	1076
2.4.1.1.	Devengo en el momento del cobro total o parcial del precio	1076
2.4.1.2.	Devengo el 31 de diciembre del año inmediato posterior a la realización de la operación	1078
2.4.1.3.	El devengo de las cuotas repercutidas en los casos de declaración de concurso o créditos incobrables	1081
2.4.2.	El derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo acogido al régimen especial	1083

2.4.3.	El derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo acogido al régimen especial en los supuestos de declaración del concurso	1084
2.4.4.	La deducción del IVA soportado por los destinatarios de las operaciones acogidas al régimen especial	1085
2.4.5.	Obligaciones específicas del régimen especial del criterio de caja en materia de facturación, registral e información	1087
3.	BIBLIOGRAFÍA.	1090
XII.	LOS RÉGIMENES ESPECIALES DE VENTANILLA ÚNICA EN EL IVA. Fernando Matesanz Cuevas	1091
1.	INTRODUCCIÓN	1091
2.	VENTAS INTRACOMUNITARIAS A DISTANCIA DE BIENES, VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS DE PAÍSES O TERRITORIOS TERCEROS Y ENTREGAS DE BIENES FACILITADAS A TRAVÉS DE UNA INTERFAZ DIGITAL	1092
3.	EL RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN.	1097
3.1.	Definiciones del régimen exterior de la Unión	1097
3.2.	Contenido del régimen exterior de la Unión	1097
3.3.	Obligaciones formales del régimen exterior de la Unión	1100
4.	EL RÉGIMEN DE LA UNIÓN	1103
4.1.	Definiciones del régimen de la Unión.	1103
4.2.	Contenido del régimen de la Unión	1104
4.3.	Obligaciones formales del régimen de la Unión	1108
5.	EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN.	1111
5.1.	Definiciones del régimen de importación	1111
5.2.	Contenido del régimen de importación.	1112
5.2.1.	La figura del intermediario.	1116
5.3.	Obligaciones formales del régimen de importación	1118
6.	OPCIÓN, RENUNCIA Y EXCLUSIÓN DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES	1121

6.1.	Opción por los regímenes especiales	1121
6.2.	Renuncia a los regímenes especiales.	1122
6.3.	Exclusión de los regímenes especiales.	1123

XXIII. LA GESTIÓN DEL IVA. OBLIGACIONES CENSALES, DE FACTURACIÓN Y DE REGISTRO, DE AUTOLIQUIDACIÓN Y DE DECLARACIONES INFORMATIVAS. Mercedes Jordán Valdizán 1127

1.	INTRODUCCIÓN	1128
2.	OBLIGACIONES CENSALES DEL IVA.	1131
2.1.	Obligación de presentar declaraciones censales de comienzo, modificación y cese de actividades sujetas a IVA	1131
2.1.1.	Declaración censal de alta.	1131
2.1.2.	Declaración censal de modificación	1132
2.1.3.	Declaración censal de baja	1133
2.2.	Obligación de disponer, comunicar y acreditar, cuando proceda, del número de identificación fiscal.	1133
3.	OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN.	1134
3.1.	Cuestiones principales sobre facturación previstas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación	1134
3.1.1.	Obligación de expedir factura	1135
3.1.2.	Excepciones a las obligaciones de facturación	1135
3.1.3.	Tipos de facturas	1136
3.2.	Obligaciones derivadas del artículo 29.2.j) de la LGT.	1137
3.3.	Obligaciones derivadas del artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información introducido por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas	1141
4.	OBLIGACIONES DE REGISTRO EN EL IVA	1143
4.1.	Libros registro y modalidades de llevanza.	1143

4.2.	Libro registro de facturas expedidas	1146
4.2.1.	Obligación de registro de las facturas expedidas	1146
4.2.2.	Contenido del libro registro de facturas expedidas	1147
4.2.3.	Asientos resúmenes en el libro registro de facturas expedidas	1149
4.2.4.	Plazos de registro en el libro registro de facturas expedidas	1150
4.3.	Libro registro de facturas recibidas	1151
4.3.1.	Obligación de registro de las facturas recibidas	1151
4.3.2.	Contenido del libro registro de las facturas recibidas	1152
4.3.3.	Asientos resúmenes en el libro registro de facturas recibidas	1154
4.3.4.	Plazos de registro en el libro registro de facturas expedidas	1154
4.4.	Libro registro de bienes de inversión	1155
4.4.1.	Contenido del libro registro de bienes de inversión	1155
4.4.2.	Plazos de registro en el libro registro de bienes de inversión	1156
4.5.	Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	1156
4.5.1.	Contenido del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	1156
4.5.2.	Plazos de registro en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	1157
4.6.	Requisitos formales y rectificaciones en los libros registros	1157
4.6.1.	Requisitos formales de llevanza de los libros registro	1157
4.6.2.	Rectificaciones en los libros registro	1158

5.	DECLARACIONES INFORMATIVAS SOBRE OPERACIONES ECONÓMICAS CON TERCERAS PERSONAS Y UNA DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	1159
5.1.	Declaración informativa relativa a operaciones con terceras personas.	1159
5.1.1.	Obligados a presentar el modelo 347 y contenido (art. 31 y 33 del RGAT)	1159
5.1.2.	Exclusiones de la obligación de declarar	1160
5.1.3.	Modelo de declaración y plazo de presentación	1162
5.2.	Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.	1162
5.2.1.	Obligados a presentar y contenido.	1162
5.2.2.	Modelo de declaración y plazo de presentación	1163
6.	OTROS REGISTROS. REGISTRO DE OPERACIONES DE LAS INTERFACES DIGITALES Y REGISTRO Y DECLARACIÓN DE PAGOS TRANSFRONTERIZOS.	1164
6.1.	Obligaciones de las interfaces digitales. Registro de operaciones	1164
6.2.	Obligaciones de mantenimiento y suministro de los registros de pagos transfronterizos por parte de los proveedores de servicios de pago	1165
7.	AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIÓN-RESUMEN ANUAL	1166
7.1.	Sistema de autoliquidación en el IVA	1166
7.2.	Autoliquidaciones en el IVA y modelos de declaración	1167
7.2.1.	Modelos de declaración del IVA periódicos.	1168
7.2.2.	Modelo de declaración-resumen de IVA (Modelo 390).	1170
7.2.3.	Supuestos generales de devolución	1171
7.2.4.	Autoliquidaciones rectificativas	1174
8.	OBLIGACIÓN DE NOMBRAR REPRESENTANTE.	1175
9.	BIBLIOGRAFÍA.	1175

PRESENTACIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es uno de los tributos más complejos de nuestro sistema jurídico. Ello es así porque, a pesar de su aparente simplicidad en el cálculo de la cuota a ingresar o devolver, existen multiplicidad de particularidades que lo hacen singularmente espinoso. En primer lugar, se trata de un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea, de manera que existen directivas que han de implementarse en el ordenamiento interno y no siempre tal incorporación resulta adecuada, como lo prueban la abundancia de sentencias dictadas al efecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y que han determinado defectos de transposición a la normativa nacional. Además, existe una pluralidad de hechos imponible (entregas de bienes, prestaciones de servicios, importaciones y adquisiciones intracomunitarias) con tratamientos normativos diversos y formas de liquidación del tributo que difieren entre sí; complejas reglas de localización del hecho imponible; conceptos (como el autoconsumo) de difícil aprehensión; una pléyade de exenciones para operaciones interiores que no implican para los sujetos pasivos (empresarios y profesionales) beneficio fiscal alguno sino, más bien, todo lo contrario, al limitar las posibilidades de deducción de las cuotas de IVA soportadas; criterios complejos en cuanto a la deducibilidad del impuesto; obligaciones formales (entre ellas, las relacionadas con la facturación) muy diversas, etc. Y a todo ello debe unirse, además, un conjunto de regímenes especiales que alteran las reglas generales hasta el punto de hacerlas casi irreconocibles.

Para el análisis de tales cuestiones se ha contado con un equipo de especialistas de auténtica excepción, con conocimientos probados en los diversos ámbitos estudiados y, además, procedentes de distintos sectores jurídico-tributarios: la Administración, la práctica profesional y la Academia. Tal diversidad de orígenes permite una visión mucho más cumplida de la normativa estudiada, con aportaciones derivadas de la experiencia y el estudio profundo que, sin duda, constituyen uno de los activos más destacables de la obra que se presenta. Además, se han recogido en las páginas que siguen,

al hilo de estudiar las distintas cuestiones tratadas, numerosas resoluciones que plasman tanto la doctrina administrativa como judicial de los más diversos tribunales (con especial mención de la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Supremo), con lo que la explicación de la normativa tributaria aparece aderezada con la problemática más actual en tanto que ha provocado conflictos diversos entre la Administración y los sujetos pasivos del impuesto.

El orden seguido en la obra coincide en gran medida con el seguido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, si bien, no se han estudiado individualizadamente todos los regímenes especiales del IVA sino solo los que se estimaron más relevantes o que más problemas plantean en la práctica. En efecto, y aun cuando existe un capítulo dedicado a los distintos regímenes especiales del IVA que se refiere a todos ellos, se han dedicado capítulos específicos a los regímenes especiales de agencias de viajes, de grupos de entidades, del criterio de caja o de ventanilla única.

Agradezco a los autores, en nombre propio y en el de los coordinadores Manuel Lucas Durán e Irune Suberbiola Garbizu, el compromiso con este proyecto editorial y las facilidades que han dado para llevarlo a cabo.

Isaac Merino Jara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea

Magistrado del Tribunal Supremo

III

LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS EN EL IVA

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista, Doctor en Derecho e Inspector de Hacienda del Estado

1. LA RAZÓN DE SER DE LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LAS UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS. 2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL: ¿QUÉ ES UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA?. 3. ELEMENTOS ADICIONALES A TENER EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA AUTONOMÍA DE FUNCIONAMIENTO. 4. LA INTERACCIÓN CON OTROS TRIBUTOS. 5. CONSECUENCIAS DE LA NO SUJECIÓN. 6. UN ÁMBITO ESPECÍFICO Y POLÉMICO: LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES.

1. LA RAZÓN DE SER DE LA NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LAS UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

Resultando la no sujeción al IVA de la transmisión de unidades económicas autónomas una de las cuestiones polémicas en la aplicación del impuesto, quizá merezca la pena comenzar su estudio elucubrando sobre la razón de ser de esta no sujeción, me temo que no siempre bien entendida.

Al margen de los supuestos en que pueda haber algún tipo de limitación en el derecho a la deducción en el adquirente, que tampoco son los más habituales, esta no sujeción pretende, sin más, evitar los perjuicios en tesorería que supondría la normal sujeción al tributo, acompañada de la subsiguiente deducción del IVA soportado, en caso de que las ventas de negocios en marcha estuvieran ordinariamente sujetas al impuesto. No es otra la pre-

tensión de la norma, como el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en adelante, ya explicó en su sentencia de 27-11-2003, asunto C-497/01, Zita Modes, y es conveniente que tengamos en cuenta.

En ausencia del dispositivo que nos disponemos a explicar, la venta de un negocio estaría ordinariamente sujeta y no exenta, resultando su destinatario obligado a soportar una cuota de IVA que, como cualquier otra, deduciría ordinariamente. Sabedor como lo es el legislador que el mecanismo de la deducción está lejos de funcionar de manera perfecta, especialmente si se complementa con la devolución, no siempre temporánea, de la devolución, se establece una norma de no sujeción que tiene como propósito principal, cuando no exclusivo, evitar el quebranto financiero que puede implicar el pago de una cuota de IVA que puede ser relevante, a pesar de que su posterior deducción evitará que este quebranto se convierta en definitivo.

En otras jurisdicciones este tratamiento se hace extensivo a las transmisiones de bienes de inversión. Es mejor no dar ideas. Basta pensar en la polémica que se podría generar en caso de que la calificación de cualquier activo como bien de inversión condujera a la no sujeción de su transmisión. La lógica, sin embargo, es la misma: si estamos tratando de cuotas deducibles, «castigar» al inversor con una cuota de IVA cuyo importe puede ser considerable y que, a la postre, será deducible, no parece especialmente interesante, sobre todo si lo que se pretende es el fomento de la inversión empresarial como palanca de crecimiento económico.

La no tributación en el IVA de la venta de unidades económicas autónomas o negocios en funcionamiento responde a una lógica similar, en este caso no tan direccionada al fomento de la inversión, sino a facilitar la reestructuración de la propiedad empresarial, o a no castigarla, evitando la liquidación y cobro de cuotas de IVA considerables que, antes o después, son ordinariamente deducibles.

Muchas de las controversias que ha suscitado la aplicación de la norma a la que se refiere este comentario tienen su origen en la escasa comprensión de los párrafos anteriores.

En particular, es chocante que una norma que tiene como propósito principal, declarado por la jurisprudencia, evitar un problema puramente financiero, venga de la mano de la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de los inmuebles incluidos en las unidades económicas autónomas no sujetas en su transmisión al IVA, así prevista en el artículo 7.5 de su Ley reguladora.

La generación de esta deuda tributaria anudada a una no sujeción que, como tal, no es más que una medida de neutralidad financiera, carece por completo de sentido.

Con estas premisas, lo que establece la normativa del IVA es la no sujeción de negocios en marcha, concepto que, en la Directiva comunitaria del IVA (Directiva 2006/112/CE, a la que nos referiremos en adelante como Directiva del IVA), en su artículo 19, se delimita como relativo a «universalidades totales o parciales de bienes» y en la Ley del IVA como «unidades económicas autónomas». En ambos casos, de lo que se trata es de relevar de la sujeción al IVA las ventas de negocios en funcionamiento, esto es, de organizaciones que, como tales, generan entregas de bienes y prestaciones, estas sí, que resultarán ordinariamente sujetas al impuesto, declarando la no sujeción de la transmisión de este negocio.

Se pretende con ello, como indicábamos, evitar los problemas de tesorería que, en otros términos, se podrían producir, propiciando que el cambio en la estructura de propiedad de la empresa sea inocuo en lo que al IVA se refiere.

No en vano, la venta de las acciones o instrumentos de patrimonio representativos del capital de una empresa es ajena igualmente a la exacción del IVA, aunque en este caso por la vía de su exención (y con consecuencias no siempre razonables en cuanto al derecho a la deducción). Cuando lo que ocurre es que el cambio en la titularidad de la actividad se sustancia de otro modo, entra en juego la no sujeción que venimos glosando. Supuesto que confluyan las dos (venta de un negocio mediante la transmisión del total de las acciones de la sociedad que lo desarrolla, se da preferencia a la no sujeción, lo que es preferible por su inocuidad en cuanto a la deducción del IVA soportado).

La no sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas se dispone por el artículo 7. 1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA en lo sucesivo.

El precepto comienza por la definición, en términos positivos, de las operaciones no sujetas: se trata de las transmisiones de conjuntos de bienes y derechos susceptibles de ser calificados como unidades económicas autónomas, requiriendo al efecto la capacidad de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Se necesita, pues, para la aplicación de la no sujeción la autonomía de funcionamiento, esto es, que el conjunto de bienes y derechos transmitidos constituya una unidad que,

por sus propios medios, si acaso con el concurso adicional de su titular, sea capaz de desarrollar una actividad que, como tal, se pueda calificar como económica a los efectos del IVA. De este aspecto nos ocupamos después.

El mismo artículo aclara el régimen de sujeción o no de ciertas operaciones, fundamentalmente de naturaleza inmobiliaria, que pudieran resultar controvertidas, y sobre las que después volveremos.

Finalmente, se especifican las consecuencias de la no sujeción y se regulan determinados aspectos relativos a la utilización posterior de los bienes incluidos en el patrimonio transmitido o a la continuidad en determinados aspectos de la actividad empresarial o profesional.

En el Derecho de la Unión, en la Directiva del IVA, la no sujeción de este tipo de operaciones se contempla en sus artículos 19 y 29. Conforme al primero de ellos, los Estados comunitarios están facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. El artículo 29 de la Directiva dispone que su artículo 19 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.

No es una regulación especialmente prolija, limitándose a condicionar la no sujeción a que el objeto de la operación sea una universalidad total o parcial de bienes, a la vez que se quita sustantividad a cualquier otro elemento en la operación.

La jurisprudencia comunitaria sobre la cuestión es, como era de esperar, más amplia. Se establece en ella, para comenzar, que la razón de ser de la no sujeción es evitar el castigo en tesorería de las empresas con cuotas de IVA deducibles pero que, por su importe, podrían dificultar la realización de las operaciones de reestructuración empresarial, como así lo indican las sentencias de 27-11-03, asunto C-497/01, Zita Modes, o de 10-11-11, asunto C-444/10, Schriever. Ya habíamos hablado de esta cuestión.

Cualquier operación que suponga la transmisión de un conjunto de bienes y derechos susceptibles de funcionar de manera autónoma debe poder acogerse a la norma de no sujeción. A estos efectos, carecen de relevancia aspectos tales como el hecho de que el adquirente se proponga continuar en la misma actividad que el transmitente o en otras, así como que disponga de las licencias necesarias para la continuidad en la actividad. Por el contrario, no sería aplicable la norma de no sujeción en caso de que el adquirente se

proponga la liquidación del patrimonio adquirido (sentencia de 27-11-03, asunto C-497/01, Zita Modes).

Se añade a lo anterior que la realización de este tipo de operaciones, por sí misma, no limita el derecho a la deducción (sentencias de 29-4-2004, asunto C-137/02, Faxworld, y 22-2-01, asunto C-408/98, Abbey National).

Por último, se extiende la no sujeción de la transmisión de negocios en marcha a las compraventas de negocios realizadas mediante transacciones con valores, siempre que los títulos transmitidos puedan ser considerados como una universalidad total o parcial de bienes constitutiva de una empresa (sentencias de 29-10-09, asunto C-29/08, SKF, en sentido positivo, y 30-5-13, asunto C-651/11, X, denegando la no sujeción en tanto en cuanto las acciones transmitidas no representaban el 100% del capital de la compañía).

La transposición al Derecho interno del concepto «universalidad total o parcial de bienes» al derecho interno pasa por la acuñación de un nuevo concepto, antes citado: la «unidad económica autónoma». La no sujeción al IVA se va a predicar de las transmisiones que tengan por objeto el conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo transmitente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Lo relevante para a la no sujeción es que el conjunto de elementos patrimoniales que se esté transmitiendo sea susceptible de desarrollar actividades empresariales o profesionales por sí mismo, sin necesidad de que se le añada nada más. En cuanto el patrimonio transmitido disponga de dicha aptitud, su transmisión quedará no sujeta al IVA.

2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL: ¿QUÉ ES UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA?

La no sujeción que analizamos se refiere por la Ley del IVA, en su artículo 7.1.º, que dispone la no sujeción de: *«la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios (...)»*.

La voluntad de la norma es clara: se procura la no sujeción de la venta de negocios que están en marcha o que, en atención al conjunto de bienes y derechos transmitidos, lo pueden estar, esto es, pueden funcionar por sí mismos. Obviamente, la concreción de lo anterior deberá apreciarse caso a caso, en atención a las características de la actividad de que se trate y de los elementos necesarios para ella.

Las dudas que se suscitan a partir de la dicción de la norma, así como de la doctrina y jurisprudencia que se han dictado en su interpretación, son diversas.

De entrada, y en una interpretación estricta, que parece que sería la más adecuada, en la medida en que nos encontramos ante una norma de excepción a la regla general de sujeción al tributo, la autonomía de funcionamiento parece que se debe referir a los bienes y derechos transmitidos, de forma que estos, por sí mismos, y sin adición de elementos adicionales, sean capaces de desarrollar una actividad empresarial o profesional a los efectos del IVA.

En esta interpretación literal, la autonomía de funcionamiento que se exige es total, de suerte que cualquier tipo de prestación realizada por terceros y que venga a completar el funcionamiento de los activos transmitidos o a aportar funciones adicionales para el desarrollo de la actividad inhabilitaría la no sujeción.

La doctrina y la jurisprudencia han flexibilizado esta interpretación, un tanto radical.

Para empezar, hemos de hacer referencia a la sentencia Schriver, antes mencionada, en la que el TJUE admitió que el local que ocupaba un negocio que se transmitía no se incluyera entre los elementos transmitidos, sustituyéndose su venta por el arrendamiento al nuevo titular de la actividad. Añadió el Tribunal que, de no admitirse esta interpretación, la no sujeción que comentamos no sería aplicable a la venta de actividades desarrolladas en inmuebles arrendados.

Es importante insistir en que lo que aceptado por el TJUE no fue únicamente la venta del negocio menos el local, sino la venta del negocio, con el conjunto de los bienes y derechos afectos a la actividad, acompañada por el arrendamiento del local al nuevo titular, de forma que este continuase en la citada actividad, aunque en un local arrendado. De este modo, el nuevo titular de la actividad recibía del anterior el total de elementos necesarios para su desarrollo, con la particularidad de que el local de negocio no se le

transmitía en propiedad, sino que se le cedía en virtud de un contrato de arrendamiento.

Más dudosa puede ser la situación en la que es el propio vendedor de la unidad económica autónoma quien presta servicios al adquirente del negocio. Esta prestación puede ser de carácter personal, relacionada con el anterior titular de la actividad como persona física, que puede colaborar con el nuevo en atención a su conocimiento del negocio, contactos personales, etc., como también institucional, relativa fundamentalmente a entidades mercantiles que pueden prestar servicios diversos a los compradores de negocios en marcha. Sobre este tema volveremos después.

Es de ver que en estos supuestos se viene a cuestionar un tanto la autonomía de funcionamiento de los elementos objeto de la transmisión, especialmente en el caso de prestaciones que, por su propia naturaleza, no son susceptibles de ser contratadas con terceros, ya que, en tal caso, bien podría considerarse que los bienes y derechos transmitidos no tienen la capacidad para el funcionamiento por sí mismos que venimos analizando, por cuanto necesitan prestaciones adicionales para su normal operativa.

Lo anterior, especialmente en situaciones en las que en el propio contrato de compraventa de la unidad de negocio ya se prevé la existencia de esta prestación y, de alguna forma, esta se puede considerar como imprescindible para su funcionamiento y consustancial al proveedor, imposible, por su naturaleza, de ser contratada con un tercero, bien podría conducir a la denegación de la no sujeción y a la normal tributación de la operación.

Esta aportación adicional, normalmente en forma de servicio, también puede tener su origen en el nuevo titular de la actividad. Esto es especialmente frecuente en personas físicas que adquieren un negocio que pasan a regentar personalmente (taxistas, bares y cafeterías, etc.).

En este caso, la DGT ha sido flexible, admitiendo la no sujeción en la venta de los activos utilizados en la actividad a pesar de que, en puridad, no eran capaces de funcionar por sí mismos si no era con el concurso del titular del negocio. Son ilustrativas a estos efectos las contestaciones relativas a las ventas de taxis con licencia, que se han admitido como no sujetas (entre otras, contestaciones de 25-9-2007, V2001-07, 31-1-2014, V0242-14, ó 26-3-2014, V0831-14).

Más llamativo, cuando no otra cosa, es el criterio establecido por el Tribunal Supremo, TS en adelante para la venta de licencias de taxi, respecto a

las cuales, sin mucha más explicación (por desgracia, ocurre cada vez más que las sentencias de nuestra más alta magistratura carecen del nivel de motivación que el mismo TS exige del resto de actores de nuestro sistema jurídico), se declara —que no argumenta— que, por necesarias para la actividad, las citadas licencias han de considerarse igualmente dentro del ámbito objetivo de la no sujeción.

La DGT, como no podía ser de otro modo, se ha alineado con este requisito, haciendo piruetas interpretativas no desdeñables para evitar su extensión a otros ámbitos más o menos cercanos, pero no equivalentes. Así lo explica la contestación de la DGT de 11-7-2022, V1663-22, en la que, siguiendo el criterio expresado en de 18-2-2021, V0282-21, se declara que en el supuesto específico de transmisión de una licencia de taxi o de VTC, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.1.º de la Ley del IVA, aun cuando no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos.

Por el contrario, la misma DGT añade que esta no sujeción de la transmisión de licencias de VTC o auto taxis, titularidad de empresas dedicadas a la explotación de flotas de vehículos cuyos conductores prestan sus servicios en régimen laboral y que disponen de otros medios materiales y humanos para el ejercicio de su actividad, deberá analizarse en cada caso, de conformidad con lo señalado en la Ley del IVA y la jurisprudencia, tanto del TJUE como del Tribunal Supremo.

En este contexto, se concluye que la exclusiva transmisión de licencias de VTC por personas o entidades titulares de flotas de vehículos que desarrollan la actividad de transporte de viajeros, sin verse acompañada de otros elementos materiales y humanos afectos a la actividad que determinen la transmisión de una empresa en funcionamiento, constituirá una mera cesión de derechos, sujeta, como tal, al IVA, esto es, fuera de la norma de no sujeción.

No por fácil la crítica puede ser menos contundente: confundir lo necesario con lo autónomo es faltar al primero de los elementos de interpretación que señala el artículo 3.1 del Código Civil, que es el de interpretar las normas «según el sentido propio de sus palabras». Que la licencia es necesaria para la actividad de taxi, como para otras muchas en nuestro país, es un hecho que no tiene discusión. Deducir de ahí la autonomía que exige la norma para la no sujeción es, sin necesidad de mucha más explicación, es un desvarío.

V

OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS ONEROSAS ENTRE EMPRESARIOS EN EL IVA

Pablo Mejide Doval
Inspector de Hacienda

1. INTRODUCCIÓN. 2. ORIGEN OPERATIVA INTRACOMUNITARIA. 2.1. Inicios. 2.2. Territorio de aplicación del impuesto en operaciones intracomunitarias. 3. SITUACIÓN ACTUAL. 3.1. Estadísticas y evolución histórica. 3.2. Operaciones intracomunitarias entre empresarios a título oneroso. 3.2.1. Entregas intracomunitarias de bienes. 3.2.1.1. Introducción. 3.2.1.2. Régimen específico de exención. 3.2.1.3. Exclusiones. 3.2.1.4. Buena fe. 3.2.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. 3.2.2.1. Concepto. 3.2.2.2. Sujeción. 3.2.2.3. Supuestos de exclusión y no sujeción. 3.2.3. Acuerdos de ventas en consigna. 3.2.3.1. Introducción. 3.2.3.2. Situación previa. 3.2.3.3. Requisitos. 3.2.3.4. Incumplimientos. 4. POSIBLES HORIZONTES TRIBUTARIOS EN LA OPERATIVA INTRACOMUNITARIA. 4.1. Introducción y fraude carrusel. 4.2. Nuevo régimen definitivo y proyecto ViDA. 4.2.1. Registro único. Reducción obligaciones formales. 4.2.2. Digitalización del sistema. 4.2.3. Adaptación a los modelos de mercado actuales. Plataformas.

1. INTRODUCCIÓN

En una sociedad cada vez más interconectada y globalizada como la actual, en la que se difuminan cada vez más las fronteras y se amplían los mercados en los que operar, se pone de relieve la importancia del comercio exterior, y en al ámbito de la Unión Europea, el comercio intracomunitario.

Por este motivo, y desde un prisma económico-fiscal, más concretamente, desde la óptica del IVA, el conocimiento y dominio de la tributación de la operativa intracomunitaria se constituye en un elemento crucial.

De hecho, y como se analizará en los siguientes apartados, su volumen e importancia relativa ha ido aumentando de forma progresiva desde la creación del mercado único europeo.

Adicionalmente la Comisión Europea cada vez dirige más el foco hacia esta operativa, tanto por su relevancia, como por su difícil control. Se empieza a convertir en una preocupante tendencia el VAT GAP o «déficit recaudatorio en IVA», es decir, la estimación de la diferencia entre el IVA potencial a ingresar por un Estado Miembro y el IVA realmente ingresado.

Según las últimas estimaciones publicadas por la Comisión Europea, la cifra asciende a 93.000 millones de euros en 2020 en toda la Unión europea, siendo una parte muy importante la debida a tramas en operaciones intracomunitarias, y más concretamente a operaciones intracomunitarias onerosas entre empresarios o B2B (Business to business).

En la propia página de la Comisión se puede profundizar en estos inquietantes datos, así como en otros tanto o más impactantes. Por destacar alguno, resulta alarmante reflexionar que el VAT GAP citado de 93.000 millones de euros, equivale a que cada segundo se pierde en la Unión Europea 3.000 euros de ingresos en IVA.

Del mismo modo, la Comisión Europea en un ejercicio de practicidad, convierten las frías cifras o importes económicos, en lo que podrían haber sido, al mostrar cómo los 93.000 millones de euros podrían haber permitido, por ejemplo, la creación de 185 hospitales de última generación o la construcción de una línea ferroviaria de alta velocidad entre Berlín y Bucarest (1.700 kilómetros).

Pero, ¿qué entendemos exactamente por operativa intracomunitaria?

Realmente no contamos con una precisa y expresa definición legal sobre lo que es la operativa intracomunitaria en su totalidad. Lo más próximo a esto, lo podemos encontrar en la exposición de motivos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA, lógicamente del año 1992, contando ya con cierta solera.

En la citada exposición de motivos, se define de forma vaga las operaciones en el marco del régimen Transitorio (se analiza en el siguiente apartado).

Por un lado, nos encontramos con las Entregas Intracomunitarias de bienes (EIB) y las Adquisiciones Intracomunitarias de bienes (AIB) y sus asimiladas, que conforman el núcleo central y régimen general de la operativa intracomunitaria. El presente Capítulo se destinará exclusivamente al estudio de este tipo de operaciones cuando se realizan a título oneroso.

Por otro lado, contamos con los regímenes particulares, que serán objeto de análisis en otros Capítulos. Estos regímenes no constan expresamente como tal en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA y se analizan de forma diseminada a lo largo y ancho de la citada ley. Son el régimen de ventas a distancia, el de personas de régimen especial, el de medios de transporte nuevos y, por último, el régimen de viajeros, más propio del comercio exterior (países terceros NO de la Unión) que del régimen intracomunitario.

Podemos encontrar algo más a nivel reglamentario. Más concretamente, en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, RIVA, se establece la obligación de la información recapitulativa de operaciones intracomunitarias, es decir, el «modelo 349. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias».

A estos efectos, el artículo 79 del citado reglamento viene a definir aquellas operaciones que deben declararse en el modelo 349, que teniendo en cuenta el título del citado modelo, bien se podrían entender que el citado artículo debería establecer claramente el contenido y los límites de lo que debemos entender en toda su amplitud como «operativa intracomunitaria».

Y esto es así, al menos si nos limitamos al objeto del modelo 349, pero si vamos un poco más allá, podrían comentarse un par de aspectos ligeramente discordantes o, al menos, cuestiones que merecen una reflexión:

a) Por un lado, el modelo 349 se centra principalmente en el régimen general de la operativa intracomunitaria, es decir, las EIB, AIB y sus asimiladas, de modo que, por ejemplo, las operaciones efectuadas al amparo del régimen de ventas a distancia, que por su naturaleza y lo dispuesto en la exposición de motivos encaja en el amplio marco de la operativa intracomunitaria, quedan al margen y no deben ser objeto de declaración en el citado modelo (sin perjuicio de su declaración en otros ámbitos).

b) Por otro lado, el citado artículo 79 define las conocidas como entregas intracomunitarias de servicios y adquisiciones intracomunitarias de servicios, y establece la obligación de informar de las mismas en el

modelo 349. Realmente, puede resultar curioso como a nivel reglamentario se crea estos dos conceptos:

— Por un lado, no existe en la ley el hecho imponible adquisición intracomunitaria de servicios, a diferencia de lo que sucede con los bienes, en el que si existe el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes. Realmente, estas primeras operaciones no son más que un supuesto de inversión del sujeto pasivo en el que se cumplen una serie de requisitos específicos (básicamente que el proveedor se encuentra establecido en un Estado miembro diferente al del destinatario del servicio).

— Por otro lado, y desde una perspectiva purista, o como mínimo, desde la perspectiva puramente legal, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA no existen las prestaciones intracomunitarias de servicios, simplemente se trata de prestaciones de servicios localizados en un Estado miembro diferente al del prestador del servicio.

Dicho de otro modo, estas dos operaciones, por su carácter transfronterizo entre Estados miembros, se acaban asimilando o subsumiendo en el escenario global de la operativa intracomunitaria, aunque inicialmente el legislador comunitario cuando definió el régimen transitorio no parecía contemplarlas de este modo (podríamos decir que esta figura tiene su surgimiento en el año 2008 de la mano de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, y su transposición a nuestra normativa con la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta).

Pues bien, una vez realizada esta breve introducción, nos centraremos en el presente Capítulo en el análisis y estudio de las operaciones intracomunitarias de bienes onerosas entre empresarios o B2B, es decir, las EIB y las AIB.

No se pretende en esta obra un exhaustivo análisis jurídico de la norma, doctrina y jurisprudencia, sino más bien, un enfoque más dogmático, persiguiendo el espíritu o la filosofía de este tipo de operaciones, usando, como no puede ser de otra manera, como hilo conductor la normativa vigente, así como los principales pronunciamientos de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos.

Para ello puede resultar interesante conocer por un lado cuáles fueron los inicios, el germen de la actual operativa intracomunitaria, por otro lado, en

qué contexto nos encontramos actualmente y, por último, los escenarios u horizontes más probables en los que nos podremos encontrar en los años venideros.

2. ORIGEN OPERATIVA INTRACOMUNITARIA

2.1. Inicios

Suele decirse que es necesario conocer el pasado, para entender el presente y predecir (con algo de acierto) el futuro.

En el caso que nos ocupa, la «prehistoria tributaria» de este tipo de operativa se enmarcaría en los años previos a 01-01-1993, cuando todavía existían fronteras fiscales entre los diferentes Estados miembros. Es decir, en aquellos años las operaciones entre los Estados miembros se encuadraban en el ámbito puro del comercio exterior, o lo que es lo mismo, estas operaciones daban lugar a importaciones y exportaciones.

Lógicamente, este sistema tenía fuertes implicaciones y cargas administrativas muy elevadas para quienes realizasen este tipo de comercio. Esta situación, unida a otras muchas, condujo a la creación del Mercado único europeo, que tal y como se reproducía en el Tratado de Maastricht del año 1992 (Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero del 1992), persigue «una unión cada vez más estrecha entre los pueblos de Europa».

Uno de los objetivos primigenios del mercado único, era y es simplificar y fomentar a los empresarios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en toda la Unión europea, ampliando sus horizontes y sus mercados. De hecho, esta filosofía todavía sigue latentes en muchas de las medidas que se tramitan y aprueban a nivel comunitario, y que posteriormente se transponen en las normativas domésticas.

Para llevar a cabo esto, el artículo 8 del Tratado de la CEE configura el Mercado interior europeo, como un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales debe estar garantizada, iniciando su andadura el 01-01-1993.

Esto implicó, desde la citada fecha, como consecuencia inmediata, la supresión de las fronteras fiscales y aduaneras en las operaciones entre Estados miembros, por lo que podemos afirmar que el citado artículo constituye el germen a partir del cual crece y evoluciona la regulación del IVA intracomunitario.

VI

EXPORTACIONES Y OTRAS EXENCIONES DEL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL IVA

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda

1. INTRODUCCIÓN: SIGNIFICADO DE LAS EXENCIONES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL MARCO GENERAL DEL IVA. 1.1. Exportaciones. 1.2. Operaciones asimiladas a las exportaciones. 1.3. Operaciones relativas a situaciones de depósito temporal y otras situaciones y regímenes aduaneros y fiscales. 2. EXPORTACIONES. 2.1. Exportaciones directas. 2.2. Exportaciones indirectas. 2.2.1. Exportaciones indirectas en régimen comercial. 2.2.2. Entregas en régimen de viajeros. 2.2.3. Entregas en las tiendas libres de impuestos. 2.3. Trabajos realizados sobre bienes muebles destinados a ser exportados. 2.3.1. Bienes a los que se vinculan los servicios exentos. 2.3.2. Contenido de los trabajos. 2.3.3. Sujetos que pueden aplicar la exención. 2.3.4. Ámbito temporal de la exención. 2.3.5. Documentación de la exención. 2.4. Exportaciones por organismos reconocidos en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas. 2.5. Servicios relacionados con las exportaciones. 2.5.1. Prestaciones de servicios incluidas en la exención. 2.5.2. Sujetos beneficiarios de la exención. 2.5.3. Requisitos formales. 2.6. Servicios de mediación. 2.7. Entregas de bienes expedidos o transportados por el exportador. 3. OPERACIONES ASIMILADAS A LA EXPORTACIÓN. 3.1. Exenciones relativas a los buques. 3.1.1. Buques beneficiarios de la exención. 3.1.2. Operaciones que gozan de la exención. 3.1.2.1. Operaciones relativas a los propios buques. 3.1.2.2. Objetos incorporados a los buques. 3.1.2.3. Productos de avituallamiento. 3.1.2.4. Otras prestaciones de servicios a los buques. 3.2. Exenciones relativas a las aeronaves. 3.2.1. Entidades beneficiarias de la exención. 3.2.2. Operaciones que gozan de la exención. 3.2.2.1. Operaciones relativas a las propias aeronaves. 3.2.2.2. Objetos incorporados a las aeronaves. 3.2.2.3. Productos de avituallamiento. 3.2.2.4. Otras prestaciones de servicios a las aeronaves. 3.3. Exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacio-

nales. 3.4. Exenciones para las fuerzas de la OTAN y otros de otros Estados miembros en el marco de la política común de seguridad y defensa. 3.5. Exenciones en la entrega de oro al Banco de España. 3.6. Exenciones en el transporte de viajeros. 3.7. Transporte de mercancías intracomunitario a las islas Azores y Madeira. 3.8. Prestaciones de servicios de intermediación. 4. SITUACIONES DE DEPÓSITO TEMPORAL Y OTRAS SITUACIONES, RÉGIMENES ADUANEROS Y FISCALES EXENTOS. 4.1. Significación de las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 LIVA. 4.2. Depósito temporal. 4.3. Plataformas de perforación o explotación. 4.4. Zonas francas. 4.5. Régimen aduanero de perfeccionamiento activo. 4.6. Régimen aduanero de importación temporal. 4.7. Régimen de tránsito. 4.8. Régimen aduanero de depósito aduanero. 4.9. Régimen fiscal de perfeccionamiento activo. 4.10. Régimen fiscal de importación temporal. 4.11. Régimen de depósito distinto del aduanero. 5. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN: SIGNIFICADO DE LAS EXENCIONES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL EN EL MARCO GENERAL DEL IVA

1.1. Exportaciones

Tal y como señala el artículo 1 LIVA, el IVA es un impuesto que grava el consumo. De tal manera que, en aquellos casos en los que no se produzca el consumo de un determinado bien o servicio en un territorio concreto, en particular, en el TAI, no tiene sentido exigir el gravamen por el IVA en dicho territorio.

Esto es lo que ocurre con las exportaciones. Se trata de bienes cuyo destino último es un territorio tercero, por lo que su consumo no va a producirse en el TAI (ni, de hecho, en el TAI de ninguno de los Estados miembros, pues como señalamos, su destino es necesariamente un territorio tercero) por lo que en consecuencia no procede exigir el IVA sobre tales bienes.

Esta primera aproximación al concepto de exportación requiere algunas reflexiones adicionales.

La primera, evidente, es que con la idea general que hemos ofrecido parecemos estar caracterizando la exportación más como un supuesto de no sujeción que una verdadera exención, cuando es evidente que el legislador ha configurado la misma como una exención.

Realmente los supuestos de no sujeción son una rareza para el IVA. La Directiva Refundida IVA no menciona supuestos de no sujeción, y aunque la LIVA contempla en su artículo 7 determinadas operaciones como no sujetas, un análisis de las mismas demuestra que la mayoría de ellas (excepción

hecha de la entrega de dinero a título de contraprestación), a pesar de su denominación en nuestra norma, no son verdaderos supuestos de no sujeción, sino exenciones a las que se les aplica un régimen particular, caracterizado esencialmente por no incluirse ni en denominador ni en numerador de la prorrata.

Pero no solo eso. La voluntad de gravar el consumo que proclama la LIVA se despliega, como no puede ser de otra forma, a través de una serie de reglas jurídicas que incluyen la definición de una serie de hechos imponibles, cuya conexión con la potestad tributaria del Estado se realiza a través de la elección de unos puntos de conexión, también definidos normativamente, a los que la normativa IVA denomina «reglas de localización», y que determinan el lugar en el que el legislador considera realizado el consumo de bienes y servicios. Como destacara el TJUE, en sentencia 17 de julio de 1997, ARO Lease BV (Asunto C-190/95), no obstante la voluntad que tienen las reglas de localización de aproximar la tributación al lugar de consumo, en ocasiones no lo consiguen, pero se trata de normas jurídicas que se deben aplicar con carácter prioritario sobre otras interpretaciones que pretendan localizar el hecho imponible en un lugar distinto, por ser el de efectiva realización material del consumo, distinto del que se deriva de la regla.

En el caso de las entregas de bienes asociadas a un transporte para su puesta a disposición, el artículo 68 LIVA, en transposición directa del artículo 32 de la Directiva Refundida, establece que se localizarán en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. Esta es la regla de localización que se va a aplicar a las exportaciones: la exportación es la entrega de un bien que, encontrándose en el TAI, se va a entregar con destino a un adquirente situado en un territorio tercero; por lo que de manera indubitada se cumple con lo prescrito en la regla de localización antes expuesta, considerándose como una entrega localizada en el TAI.

No hace falta grandes reflexiones para darse cuenta que el único lugar donde no se va a producir el consumo de tales bienes es, precisamente, en el lugar donde se inicie el transporte, y que el consumo se realizará, mucho más probablemente, en el lugar de su llegada. Por ello, la regla de localización que sitúa las entregas con transporte en el lugar de su inicio impone que, para eximir el gravamen de un supuesto en el que el consumo se va a realizar obviamente fuera del TAI, deba aplicarse una exención.

Creemos que esta característica, eminentemente técnica, es mucho más relevante para la aplicación de la exención que la motivación que generalmente se invoca para la exención en las exportaciones como medida de política económica general, tendente a favorecer las ventas de productos nacionales en territorios terceros, y por la conveniencia de evitar la imposición como un coste más de los bienes exportados.

Otro hecho a destacar es la diferente configuración de la exportación frente a la otra gran exención del comercio internacional: la entrega intracomunitaria de bienes.

No es raro que se equipare una y otra exención, cuando realmente no tienen nada que ver una con la otra. La exportación es, como ya hemos repetido, un supuesto de entrega de bienes en el que el consumo del bien va a producirse, al menos apriorísticamente, fuera del ámbito territorial del IVA, constituido tanto por el TAI del país donde se ubique el bien al iniciarse el transporte, como el TAI de los demás Estados miembros, y por ello se exime de gravamen. Por el contrario, en las operaciones intracomunitarias, los bienes no escapan al territorio comunitario. Para entender esta última afirmación, piénsese que el IVA es un impuesto comunitario, en el que el legislador comunitario quiere gravar los consumos que se produzcan en el territorio de los Estados miembros (o, más exactamente, en los TAI de los Estados miembros, con sus exclusiones e inclusiones). Las operaciones intracomunitarias implican a dos Estados miembros (en ocasiones, incluso, a más de dos Estados miembros) pero no escapan a ese ámbito global de consumo que contempla como propio el legislador comunitario.

En este sentido, podemos entender que la exención en la exportación se puede calificar de «necesaria», para eximir de gravamen bienes que no se van a consumir en los territorios sujetos al IVA comunitario; mientras que la EIB es una mera regla de reparto de competencias entre los distintos TAI para someter a gravamen en uno de ellos.

Esta diferencia se explica claramente a través de un rasgo diferencial en ambas operaciones. La exportación se exime de tributación por la salida de los bienes del TAI, con destino a territorio tercero, cualquiera que sea la condición del destinatario de los bienes, empresario o no empresario, pues al final no va a existir consumo a nivel europeo. En las EIB, con carácter general, el régimen es distinto según que las remisiones de bienes se realicen con destino a empresarios, dando lugar a la EIB (y a una AIB en destino), o a particulares, en las que se tributa como operación interior, sin exención

(ciertamente la importancia de esta regla se ha minorado con el crecimiento de la regla de ventas a distancia, que responde a la importancia que han cobrado este tipo de operaciones). La EIB y la AIB asociada, como la regla de ventas a distancia, son normas que pretenden distribuir la competencia de gravamen entre los Estados miembros de la UE, no eximir de tributar ninguna operación, pues el consumo, a nivel europeo, se realiza en su interior.

Aunque, en principio, el concepto de exportación nos vincula con la salida de mercancías corporales con destino a territorios terceros, no podemos dejar de destacar que la exención en las exportaciones va a incluir, junto con las entregas de los bienes que van a ser exportados, determinados servicios relacionados con las exportaciones.

La última característica sobre la que vamos a llamar la atención en relación con las exportaciones es que se trata de exenciones plenas. Con esta denominación nos referimos a las exenciones que generan el derecho a la deducción. Así lo establece el artículo 94 LIVA, que contempla las exportaciones, junto a las restantes operaciones exentas que se estudian en el presente capítulo y otras operaciones, como las entregas intracomunitarias de bienes, entre las operaciones que generan el derecho a la deducción del IVA soportado.

La exención plena es una condición para poder aplicar correctamente el impuesto en las operaciones internacionales en las que se considera que no se produce el consumo en el TAI. El IVA es un impuesto multifásico, que grava el valor añadido a través de un sistema de deducción global del impuesto soportado: se devenga el impuesto sobre el valor total de los bienes o servicios, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas para la realización de tales entregas y prestaciones de servicios. Si se exige de tributación una entrega o prestación de servicios se está eximiendo de gravamen el valor añadido en la fase de producción o distribución sobre la que se aplica la exención, para que la exención alcance a la totalidad del valor añadido es necesario, además, que el empresario o profesional que aplica la exención pueda deducir las cuotas del impuesto que ha soportado, de forma que no sean para el mismo una carga que influya en el coste del bien o servicio que está prestando.

Al considerar las exportaciones como exenciones plenas, se está logrando que los bienes y servicios que no se van a consumir en el TAI ni en el TAI de otro Estado miembro de la UE salgan libres de toda carga tributaria asociada al IVA, no solo el valor añadido por el exportador, que se ve excluido por la

exención, sino también el generado por los agentes económicos anteriores en la cadena de producción y distribución, ya que el exportador va a poder deducir en su totalidad el IVA soportado (o, al menos, no va a ver mermado este derecho por la realización de la exportación).

1.2. Operaciones asimiladas a las exportaciones

La propia denominación de estas operaciones describe lo que no son, si bien no describe exactamente lo que son, dando solo una idea aproximada. Operaciones asimiladas a las exportaciones son operaciones que no son exportaciones, los bienes a los que se aplica la exención no van a abandonar el TAI con destino a territorio tercero, su consumo se realiza siempre en el propio TAI; no obstante, en algunos casos por las circunstancias especiales en las que se va a realizar dicho consumo, como es el caso de buques o aeronaves afectos a la navegación marítima internacional o las entregas de bienes en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, en los que va a existir una especie de extraterritorialidad de tal consumo, aunque materialmente se esté realizando en el TAI (por más que las normas internacionales creen la ficción jurídica de soberanía de otros Estados sobre embajadas o consulados, evidentemente, todos estos en España están situados en el TAI y no en el territorio del país que tiene su legación diplomática en los mismos); o bien por una decisión del legislador comunitario, como puede ser las entregas de oro a los bancos centrales, se va a aplicar una exención como si los bienes se remitieran fuera del TAI.

Quizá la característica más particular de estos supuestos de exención se encuentra en la regularización cuando se incumplan o se dejen de cumplir las condiciones a las que el legislador somete la aplicación de la exención. Evidentemente, dado que los bienes nunca han abandonado el TAI, no puede existir una importación; por ello la regularización se realiza a través del hecho imponible operación asimilada a la importación, regulado en el artículo 19 LIVA. La operación asimilada a la importación no hace perder la exención a la operación original a la que se aplicó la misma como operación asimilada a la exportación, sino que se liquida el nuevo hecho imponible a quien se benefició de la exención.

Estas operaciones son, como las exportaciones, también exenciones plenas.

1.3. Operaciones relativas a situaciones de depósito temporal y otras situaciones y regímenes aduaneros y fiscales

Los artículos 23 y 24 LIVA contemplan, respectivamente, las exenciones para las situaciones de depósito temporal y para otras situaciones, así como para los regímenes aduaneros y fiscales.

Prácticamente todas las exenciones contenidas en estos preceptos se fundan en la normativa aduanera, que establece para estos bienes, en determinadas situaciones o sometidos a ciertos regímenes, una ficción de extraterritorialidad: aunque de manera indubitada tales bienes se encuentran en el TAI, el legislador decide tratarlos, mientras se mantengan en los mismos, como si no estuvieran en el TAI, en concordancia con lo que propone la normativa aduanera.

Normas particulares son las relativas a las plataformas de perforación o de explotación, en las que se trata de una decisión particular del legislador comunitario (en el artículo 156.1.d Directiva Refundida autoriza a aplicar la exención a estas operaciones) que ha decidido también recibir el legislador nacional; los regímenes fiscales de perfeccionamiento activo e importación temporal, en los que prima la igualdad de trato, concediéndose la exención para bienes que por su procedencia o por la ausencia de derechos a la importación no pueden acogerse a los regímenes aduaneros con la misma denominación; y el régimen de depósito distinto del aduanero, que aunque admite otras manifestaciones, incluye como expresión más cualificada al régimen suspensivo de impuestos especiales, siendo la exención no ya una extensión de la normativa aduanera, sino de la normativa de Impuestos Especiales, que remite el devengo del Impuesto al momento de la salida del régimen suspensivo.

En todos estos casos, la exención va a tener un amplísimo alcance, pues incluirá varios tipos de entregas y servicios relacionados con los bienes que se encuentren en estas situaciones.

Esta exención queda sometida a una condición, relacionada con la naturaleza ficcional de la exención: cuando se produce el consumo de los bienes sometidos a esta exención no se puede desconocer que se ha producido un consumo dentro del TAI, lo que es precisamente el ámbito objetivo del IVA. Por lo tanto, se perderá el derecho a la exención y se exigirá el impuesto. Únicamente se exceptúa de esta característica la exención para las plataformas de exploración y explotación, en las que los bienes exentos suministrados se pueden consumir.

VIII

EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA

Alberto Monreal Lasheras
Inspector de Hacienda, abogado, exsocio de PwC

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA NORMATIVA DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA. 3. DISPOSICIONES PREVIAS A LA CONCRECIÓN DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. 3.1. Un concepto extendido de empresario o profesional. 3.2. La determinación del cliente y la localización de su sede, establecimiento o domicilio. El «establecimiento fijo de negocio». 3.3. Concepto armonizado de bien inmueble. 3.4. La condición económica del cliente o destinatario del servicio. 4. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ENTRE EMPRESAS Y PROFESIONALES. 5. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS A PARTICULARES. REFERENCIA AL RÉGIMEN ESPECIAL PREVISTO PARA SU PRESTACIÓN POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES «NO ESTABLECIDOS». 6. LOS SERVICIOS DE MEDIACIÓN PRESTADOS A PARTICULARES. 7. LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS A BIENES INMUEBLES. 8. LAS PRESTACIONES DE TRANSPORTE DE PASAJEROS O DE BIENES, PARA PARTICULARES. 9. LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS CULTURALES, ARTÍSTICOS, DEPORTIVOS, CIENTÍFICOS, EDUCATIVOS, RECREATIVOS O SIMILARES. 10. LOS SERVICIOS ACCESORIOS DE TRANSPORTE, TASACIÓN DE BIENES MUEBLES Y EJECUCIONES DE OBRA SOBRE DICHOS BIENES, PRESTADOS A PARTICULARES. 11. LOS SERVICIOS DE RESTAURACIÓN Y *CATERING*. 12. EL ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE. 13. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A PARTICULARES DE TELECOMUNICACIONES, RADIODIFUSIÓN, TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS. 13.1. Presunciones en la aplicación de la regla del domicilio del cliente en servicios contratados con línea fija o móvil. Excepciones aplicables a pequeñas empresas. 13.2. Los servicios de telecomunicación prestados a particulares. 13.3. Los servicios de radiodifusión y televisión prestados a particu-

lares. 13.4. Los servicios electrónicos prestados a particulares. 13.5. Los servicios a través de portales web se presumen prestados en nombre propio. 13.6. Excepción a la regla de la sede o domicilio en servicios ocasionales. 14. LA REGLA DEL USO O DISFRUTE EFECTIVO DE UN SERVICIO EN DETERMINADO TERRITORIO. 15. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Decimos a menudo que la complejidad de la normativa del IVA es muy alta, que son innumerables las excepciones, que es excesivo el número y variedad de regímenes especiales, así como la acumulación de normas aplicables (Directiva 2006/112/CE, Reglamentos comunitarios, Leyes y reglamentos interiores, comunes y forales) o su diversa interpretación por tribunales nacionales, regionales o el europeo. Todo ello compondría un conjunto donde faltaría sistema y sobraría confusión.

Una afirmación de este tipo puede tener su parte de verdad, sería difícil negarlo, pero también ha de reconocerse que la pretensión del hecho imponible de gravar todas y cada una de las operaciones que se den en el ámbito económico, exige respuestas a menudo específicas, la resolución de problemas concretos o reiterados, la aportación de soluciones a prácticas usuales en el mercado.

Este sería el caso de las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios. El IVA regula con una precisión inusual en el ámbito fiscal dónde estará sujeta cada operación, donde ha de entenderse realizado cada hecho imponible, qué Estado o Hacienda es competente para exigir el impuesto en cada caso.

Este grado inusual de precisión en la fijación del punto de conexión de una operación con un territorio, con una Hacienda, es lógica consecuencia del carácter de impuesto armonizado en la Unión Europea (UE). Los Estados miembros han delimitado cuándo es competente cada uno de ellos para exigir o revisar el IVA correspondiente a cada operación. De esta manera, el número de discusiones, de supuestos de no imposición o de doble imposición (*mismatches*), debería haberse reducido al mínimo posible.

Recuérdese que la normativa del IVA no ha entendido de la conveniencia, hoy diríamos necesidad, de mecanismos automáticos de coordinación entre Estados miembros, ni cláusulas de mediación o arbitraje, fiándolo todo a una normativa precisa y a la labor del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE). No

existen acuerdos previos ni otras fórmulas semejantes ya en vigor en la imposición directa, aunque también se hayan aprobado, sin apenas experiencia práctica, las consultas «coordinadas» entre distintas Administraciones para operaciones transfronterizas en el IVA⁽¹⁾, posibilidad que, sin embargo, tampoco ha recogido la Ley General Tributaria.

Quizá a falta de tales instrumentos de coordinación, o por su debilidad, nos podemos encontrar con preceptos como el artículo 16 del Reglamento de Ejecución⁽²⁾ y sentencias del TJUE donde se ha señalado que, aunque no es lo idóneo, pueden efectivamente darse casos de doble⁽³⁾ o no imposición⁽⁴⁾, por la dificultad que entraña la aplicación de normativas nacionales y sus diversas Administraciones.

Esa doble imposición puede llegar incluso a ocurrir por quererlo así la propia Directiva 2006/112/CE, por ejemplo, cuando señala la posibilidad de hacer tributar las adquisiciones intracomunitarias de bienes a la vez en el

- (1) La UE ha publicado el listado de «*cross border rulings*» existentes hasta la fecha en <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-10/cross-border-rulings.pdf>. Son 23 contestaciones en total.
- (2) «El Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se efectuó una adquisición intracomunitaria de bienes en el sentido del artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE, ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes. Toda posible petición al proveedor de los bienes de corrección del IVA que este haya facturado y declarado al Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes será tratada por dicho Estado miembro con arreglo a sus disposiciones nacionales».
- (3) STJUE, Asunto C-419/14 (WebMindLicenses kft / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság) de 17 de diciembre de 2015: «2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en caso de constatación de una práctica abusiva que haya llevado a fijar el lugar de una prestación de servicios en un Estado miembro distinto a aquel en el que se habría fijado de no haber existido dicha práctica abusiva, el hecho de que el impuesto sobre el valor añadido se haya pagado en ese otro Estado miembro con arreglo a la legislación de éste no impide que se practique una liquidación complementaria de dicho impuesto en el Estado miembro del lugar en que se efectuó realmente esa prestación de servicios. 3) El Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la administración tributaria de un Estado miembro que examine la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido con respecto a prestaciones que ya hayan sido gravadas con ese impuesto en otros Estados miembros está obligada a dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de esos otros Estados miembros cuando dicha solicitud sea útil o incluso indispensable para determinar que el impuesto sobre el valor añadido es exigible en el primer Estado miembro».
- (4) STJUE, Asunto C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH) de 22 de diciembre de 2010: «42 En efecto, en la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por medio de las disposiciones de la Directiva, aún subsisten en la materia diferencias legislativas y reglamentarias entre los Estados miembros, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado

país de destino y en el de identificación del destinatario (cuando no coinciden y no se aporte prueba suficiente de tributación en el primero de ellos).

Nos enfrentamos por tanto a una serie de reglas de inusual casuismo y precisión, no exentas de complejidad, cuyo objetivo es tanto hacer tributar las prestaciones de servicios en el lugar donde presumiblemente se van a consumir, como hacer posible un pacífico reparto de competencias entre las varias Administraciones que pudieran considerarse competentes para exigir el pago del IVA en su territorio.

Una vez advertida la complejidad y funciones de esta normativa, antes de entrar en el análisis pormenorizado de las normas que regulan el lugar de prestación de un servicio, debemos hacer todavía alguna consideración adicional: en el trabajo interpretativo necesario para determinar si una operación está o no sujeta al IVA, al concreto IVA de un Estado o territorio, debemos calificar primero dicha operación con arreglo a uno de sus cuatro hechos imposables. Es decir, puede tratarse de una entrega de bienes, una importación, una adquisición intracomunitaria o, si no es posible identificar la operación con ninguno de estos hechos imposables, entonces se tratará de una prestación de servicios, ya que este es un concepto residual.

Dicho análisis puede no ser sencillo pues hay operaciones que estarán en el límite de poderse considerar entrega⁽⁵⁾ o prestación, o puede ocurrir

IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro Estado miembro. (...) 2) El principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388, en circunstancias como las del litigio principal, en las que una empresa establecida en un Estado miembro decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado miembro, con el fin de evitar que tenga que abonarse el impuesto sobre el valor añadido por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado miembro, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado miembro y, en ese segundo Estado miembro, de entregas de bienes realizadas en el primer Estado miembro».

- (5) STJUE de 8 de febrero de 1990, en el asunto C-320/88, «Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV», donde este Tribunal rechaza las definiciones nacionales de «entrega de bienes» y advierte de su carácter armonizado, sujeto a un análisis pormenorizado de las facultades atribuidas al destinatario de una operación concreta, o cuando ha aceptado un requisito económico (el importe de la contraprestación) para delimitar entregas de bienes y prestaciones de servicios, sentencia de 4 de octubre de 2001, C-326/99, Goed Wonen. También la sentencia de 27 de octubre de 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV, cuando señala en relación con el suministro de aplicaciones informáticas que «El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación única como la contemplada en el punto 2 del presente fallo debe calificarse como

que, por aplicación de la muy relevante regla de la accesoriedad⁽⁶⁾, una operación deba tributar como parte de la base imponible de otra, ignorándose entonces lo que hubiera sido su propio régimen.

Una vez determinada la naturaleza del hecho imponible y calificada la operación como prestación de servicios, tarea que no corresponde a este artículo, habrá que decidir de qué servicio se trata, cuál sea su contenido más significativo, ya que las reglas de lugar de realización son distintas en función de la materia o asunto principal de cada servicio. Esta tarea puede resultar más sencilla, pero también al respecto hay numerosa jurisprudencia, pues en algunas operaciones cabe la discusión⁽⁷⁾. En este sentido son muy relevantes los artículos 6 a 9 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo, que ofrecen una definición positiva de determinados servicios.

Al respecto, debemos recordar la importancia del principio según el cual toda referencia a un servicio concreto debe ser interpretada con arreglo al Derecho Europeo, sin referencia a norma interior alguna, pues se trata de conceptos propios de una norma europea y deben ser objeto de interpreta-

"prestación de servicios" cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesoria, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante; así ocurre en particular cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación revista una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida».

- (6) STJUE de 25 de febrero de 1999, en el asunto C-349/96, «Card Protection Plan LTD»: «29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única. 30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el mismo trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. pág. I-0000, apartado 24)». También en relación al tratamiento de la accesoriedad en el IVA puede verse la sentencia del mismo Tribunal de 29 de marzo de 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN.
- (7) STJUE de 2 de mayo de 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S: «Así, resulta que la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios. Por consiguiente, debe considerarse prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. No es así, por el contrario, cuando la operación se refiere a alimentos "para llevar" y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado».

ción y aplicación uniforme en todo el territorio sujeto a armonización. Así lo señaló expresamente el Tribunal de Luxemburgo en sus sentencias de 17 de noviembre de 1993, Asuntos C-68/92, C-69/92 y C-73/92, Comisión Vs. Francia, Luxemburgo y España:

«Este último artículo es una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse las prestaciones de publicidad y que, por consiguiente, delimita las competencias entre los Estados miembros. De ello se deduce que el concepto de «prestaciones de publicidad» es un concepto comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes».

Asimismo, advierte el TJUE que habrá de considerarse siempre el contenido objetivo de una prestación de servicio, incluso si fuera ilegal tal servicio⁽⁸⁾, salvo supuestos excepcionales, como los constitutivos de delito.

Aunque nos referiremos a las definiciones de los servicios sujetos a regla especial más adelante, al hilo del análisis de su localización, conviene destacar ahora al menos otro de ellos.

Uno de los muchos problemas graves que subsisten en la aplicación del IVA es el que suponen las operaciones financieras, necesitadas de una clara actualización. Si bien en general podemos considerarlas dentro de los servicios, no siempre la solución será sencilla. Así ocurrirá con ciertas transmisiones de títulos representativos, directa o indirectamente, de bienes⁽⁹⁾, o con derivados, especialmente si el subyacente es un producto no financiero. Opciones y permutas deben ser calificadas a efectos del IVA como entregas o prestaciones de servicios, determinar su base imponible, su régimen, en

(8) STJUE de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd. Y otros: *«Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 24 de la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. pág. I-983), la existencia de una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate».*

(9) STJUE de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof: *«El artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la (...) Sexta Directiva (...) debe interpretarse en el sentido de que quedan exentas del impuesto sobre el valor añadido las operaciones, como de las que se trata en el litigio principal, que tenían por objeto y tuvieron por resultado la transmisión de participaciones en las sociedades afectadas pero que, en esencia, se refieren a bienes inmuebles de los que esas sociedades son titulares y a su transmisión (indirecta). La excepción a dicha exención contemplada en el mismo número 5, segundo guion, no es aplicable si el Estado miembro no ha hecho uso de la posibilidad, prevista en el artículo 5, apartado 3, letra c), de dicha Directiva, de considerar bienes corporales las participaciones y las acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble».* Recordemos que la Ley del IVA ha hecho un uso limitado de esta posibilidad, por ejemplo.

definitiva, y no cabe una solución unívoca. La falta de actualización del tratamiento en el IVA de las operaciones financieras tiene su parte de responsabilidad en ello.

No obstante, hay alguna pincelada en relación con dichas operaciones. Así el artículo 9 del citado Reglamento de Ejecución 282/2011, establece que «La venta de una opción que se inscriba en el ámbito de aplicación del artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE, se considerará prestación de servicios a efectos del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva. Dicha prestación de servicios deberá diferenciarse de las operaciones subyacentes a las que se refiera». Esto es, la opción sobre activos financieros debe ser tratada como una prestación de servicios independiente, sin ser accesoria de la principal, la que tiene lugar en la negociación de los mismos activos (acciones, participaciones, obligaciones y demás títulos valores, exceptuados los representativos de mercancías y las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo). Dicho artículo no prevé si tales opciones quedarán cubiertas por la exención del 135. 1. f) de la Directiva, pero cabe entender que es una operación más entre las exentas como operaciones financieras.

Cuando la opción se refiera a otro tipo de bienes o títulos (los expresamente excluidos de la aplicación de la exención contenida en el artículo 135. 1. f), carecerá de un régimen específico y habrá que analizar cada contrato, caso por caso.

Por tanto, la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios requiere una serie ordenada de pasos: primero, determinar que una operación deba calificarse como tal prestación de servicios, segundo, conocer su contenido esencial y que no sea considerada accesoria a otra principal, para, en tercer lugar, considerar una serie de reglas previas y generales sobre las partes en la operación y su contenido y, finalmente, en cuarto lugar, establecer el concreto punto de conexión con un territorio y su normativa, la concreta aplicación de una regla de localización, con sus precisiones y excepciones. A este proceso y en particular a su último paso, se dedica el análisis realizado en este artículo.

XI

BASE IMPONIBLE EN EL IVA. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES

Antonio Durán-Sindreu Buxadé
DS

1. REGLA GENERAL. 1.1. Concepto de base imponible. 1.2. Conceptos que se incluyen en la base imponible. 1.2.1. Gastos accesorios. 1.2.2. Intereses por aplazamiento. 1.2.3. Subvenciones vinculadas directamente al precio. 1.2.4. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas. 1.2.5. Otros conceptos que se incluyen en la base imponible. 1.3. Conceptos que no se incluyen en la base imponible. 1.3.1. Indemnizaciones. 1.3.2. Descuentos y bonificaciones. 1.3.3. Pagos por cuenta del cliente. 1.4. Cuotas de IVA no repercutidas expresamente en factura. 2. REGLAS ESPECIALES. 2.1. Operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero. 2.2. Entrega de bienes y/o prestación de servicios de diversa naturaleza con precio único. 2.3. Autoconsumo y transferencias de bienes. 2.4. Operaciones vinculadas. 2.5. Otras operaciones.

1. REGLA GENERAL

1.1. Concepto de base imponible

El art. 78. Uno de la LIVA, establece que:

«La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

Conviene recordar que solo están sujetas al impuesto las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (art. 4. Uno de la LIVA).

Como el TJUE ha señalado, las operaciones imponibles implican, en el marco del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, la estipulación de un precio o de un contravalor (STJUE de 1 de abril de 1982, *Staatssecretaris van Financiën der Nederlanden* (C-89/81), apartado 10).

Una operación onerosa es, pues, aquella que se realiza mediante contraprestación.

Por tanto, entre la operación que se realiza y su contravalor, ha de existir una relación directa [entre otras, STJUE de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (C-154/80), de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Limited* (C-230/87) apartado 12, y de 3 de marzo de 1994, *R. J. Tolsma* (C-16/93), apartado 13].

En definitiva, la base imponible es el contravalor subjetivo que las partes atribuyen a la operación que se realiza, y no un valor estimado conforme a criterios objetivos [STJUE de 5 de febrero de 1981, antes citada, y de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Limited* (C-230/87)].

No hay que olvidar que el IVA grava actos concretos de consumo, esto es, actos de consumo individualizables con beneficiarios identificables.

Beneficiarios que, a cambio de un precio, adquieren en su provecho bienes y servicios que, salvo que se trate de consumidores finales, incorporan o utilizan en su actividad económica [entre otras, STJUE de 29 de febrero de 1996, *Jürgen Mohr* (C-215/94), apartados 21 y 22].

En consecuencia, y salvo en el supuesto de autoconsumo, si una operación no se realiza a título oneroso, no está sujeta al impuesto [STJUE de 29 de febrero de 1996, *Jürgen Mohr* (C-215/94), apartado 21). Véase también su Sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizija* (C-21/20), apartados 33 y 34].

En este contexto, una operación sujeta al impuesto presupone la existencia de un acuerdo mutuo en cuya virtud las partes se obligan a entregar un bien o a prestar un servicio a cambio de un precio o contraprestación (Entre otras, STJUE de 3 de marzo de 1994, *R. J. Tolsma* (C-16/93), apartado 12).

Por ello, una operación solo se realiza a título oneroso, si entre quien realiza una entrega de bienes o una prestación de servicios, y su destinatario, existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por su beneficiario es su contravalor efectivo (Entre otras, STJUE de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma (C-16/93), apartado 14), criterio que, como los anteriores, es hoy doctrina consolidada del TJUE.

Por tal motivo, la base imponible está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida [entre otras, Sentencia TJUE *Naturally Yours Cosmetics Limited*, apartado 11].

Por su parte, si la contraprestación es el contravalor subjetivo de esa entrega o servicio, es obvio que esta se ha de poder expresar en dinero [entre otras, Sentencias TJUE *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, apartado 13, *Naturally Yours Cosmetics Limited*, apartado 16, *Argos Distributors* (C-288/94), Rec. pág. I-5311, apartado 16 y 17, y sentencia del TJUE de 16 de octubre de 1997, *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG* (C-258/95), apartado 14].

Sin embargo, dicha contraprestación no se ha de recibir tan solo de quien es el destinatario de la operación, sino que se puede también percibir de un tercero.

En consecuencia, el hecho de que este pague todo o parte del precio, no significa en modo alguno que sea el beneficiario de la operación.

Es, pues, necesario distinguir entre el destinatario o beneficiario de una operación, y su pagador o pagadores [entre otras, Sentencias TJUE de 25 de mayo de 1993, *Chaussures Bally SA* (C-18/92), y de 15 de octubre de 2002, República Federal de Alemania (C-427/98)].

Señalar, por último, que la contraprestación no ha de consistir necesariamente en dinero, sino, por ejemplo, en la recíproca obligación de entregar a cambio otro bien o de prestar un servicio.

Detengámonos ahora en analizar los conceptos que se incluyen en la base imponible y aquellos otros que no.

1.2. Conceptos que se incluyen en la base imponible

El art. 78. Dos de la LIVA, enumera los conceptos que en todo caso se incluyen en la base imponible.

Vamos, pues, a analizarlos teniendo en cuenta la controversia que en el ámbito del TJUE plantea cada uno de ellos.

1.2.1. *Gastos accesorios*

El número 1.º del art. 78. Dos de la LIVA, recoge el primero de los conceptos que se incluye en la base imponible, en concreto,

«Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma».

Gastos, todos ellos, que la Directiva IVA incluye en la categoría de gastos accesorios (art. 78. B) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

Subrayar, tan solo, la referencia genérica que la LIVA hace a cualquier crédito efectivo que provenga de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Su amplitud no deja lugar a dudas y responde al concepto de contraprestación al que antes nos referíamos.

Cabe señalar que su mención es meramente clarificadora. Dicho de otro modo, sin ella, la conclusión sería la misma: su inclusión en la base imponible.

1.2.2. *Intereses por aplazamiento*

No obstante lo dispuesto en el precepto transcrito en el número anterior, los párrafos segundo y tercero del mismo señalan que:

«No se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios».

A tales efectos:

«Sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo».

El precepto precisa asimismo que:

«En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones».

La LIVA se está refiriendo a los intereses que la empresa concede a su cliente para financiar el pago del precio de la operación realizada.

Nos estamos, pues, refiriendo a las operaciones de crédito a las que el art. 20, apartado Uno, número 18, letra c) de la LIVA, se refiere, entre otras, los intereses de las operaciones de aplazamiento.

Tales intereses, siempre que se hagan constar separadamente en la factura, y se concedan por el aplazamiento en el pago del precio por un período posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios, no se incluyen en la base imponible.

La financiación a la que la LIVA se refiere, es la que la propia empresa, y no un tercero, concede a sus clientes.

La LIVA señala igualmente que no se puede considerar como intereses la parte de la contraprestación que exceda de la usualmente aplicada en el mercado para operaciones similares.

Los intereses han de ser, por tanto, la contraprestación a operaciones expresas de financiación, sin que se pueda presuponer su existencia como consecuencia de una diferencia en exceso entre el precio pagado y el que se considere que es su valor de mercado.

1.2.3. Subvenciones vinculadas directamente al precio

El art. 78.Dos.3.º de la LIVA establece que se incluyen en la base imponible del impuesto, las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo.

Se trata de un concepto de especial complejidad que ha suscitado controversia.

De ahí que le dediquemos un espacio desproporcionadamente desigual que al resto de conceptos.

Veámoslo.

El art. 78.Dos.3.º de la LIVA, establece que se incluyen en la base imponible las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, entendiéndose como tales:

«Las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

Las subvenciones vinculadas directamente al precio son, pues, un concepto directamente relacionado con la base imponible del impuesto, o, mejor, con su contraprestación.

Su inclusión en la base imponible obedece a que son el precio total o parcial de una operación sujeta al impuesto, cuya particularidad es la de que su destinatario es un tercero ajeno a quien concede la subvención.

Estamos, por tanto, ante una subvención, pública o privada, satisfecha por quien no es el beneficiario de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio.

Se trata, pues, de un concepto de subvención distinto al que, *stricto sensu*, el art. 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones recoge.

Se trata, en definitiva, de un concepto autónomo del Derecho Comunitario [ver al respecto, Sentencias del TJUE de 19 de septiembre de 2000, Linster (C-287/98); de 11 de marzo de 2003, Ansul (C-40/01); de 21 de octubre 2010, Padawan (C-467/08); de 2 de abril de 2009, A (C-523/07); de 12 de diciembre de 2013 Christodoulou y otros (C-116/12); de 3 de septiembre de 2014 Deckmyn y Vrijheidsfonds (C-201/13); y de 11 de mayo de 2017, The Shirtmakers (C-59/16)].

Si el beneficiario de la operación no es quien concede la subvención, quiere decir que la subvención vinculada directamente al precio requiere la existencia de tres partes: de quien la concede (normalmente, una Administración Pública), de quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios (que es realmente quien cobra la subvención), y de quien los adquiere o se beneficia de dicha entrega o servicio (que es, pues, quien se beneficia de la subvención al satisfacer tan solo una parte del precio, o nada).

En definitiva, y como el TJUE ha señalado, entre otras, en su Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons ASBL (C-184/00):

«El artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva contempla situaciones en las que participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado (apartado 10)».

XIV

REPERCUSIÓN Y TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Ricardo Álvarez Arroyo
Subdirector General IVA
Dirección General de Tributos

1. INTRODUCCIÓN. 1.1. La repercusión en el IVA y el control tributario. 1.1.1. La repercusión y los tipos impositivos. 1.1.2. La repercusión y el control tributario. 1.1.3. La repercusión y la base imponible de las operaciones. 2. LA REPERCUSIÓN EN EL IVA. 2.1. La obligación y el derecho a la repercusión. 2.1.1. La obligación de la repercusión. 2.1.2. El derecho a la repercusión. 2.2. Forma de y plazo de efectuar la repercusión. 2.2.1. Forma de efectuar la repercusión. 2.2.2. Plazo para efectuar la repercusión. 2.3. La rectificación de la repercusión. 2.3.1. Obligación de rectificación de la repercusión. 2.3.2. Plazo para efectuar la rectificación de la repercusión. 2.3.3. Prohibición de la rectificación de la repercusión. 2.3.4. Forma de efectuar la rectificación de la repercusión. 2.3.5. La rectificación determina la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas. 2.3.6. La rectificación determina el aumento de las cuotas inicialmente repercutidas. 3. LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IVA. 3.1. Tipo único frente a tipos reducidos. 3.2. La nueva regulación de los tipos derivada de la Directiva (UE) 2022/546. 3.3. Los tipos impositivos en la LIVA. 3.4. Análisis categorías de la Directiva 2006/112/CE y LIVA. 3.4.1. Agua y alimentos. 3.4.1.1. Alimentos. 3.4.1.2. Bebidas excluidas. 3.4.1.3. Alimentos de primera necesidad. 3.4.2. Medicamentos, productos y equipamiento sanitario; bienes y servicios destinados a discapacitados. 3.4.2.1. Medicamentos de uso veterinario. 3.4.2.2. Productos farmacéuticos. 3.4.2.3. El apartado octavo del Anexo de la LIVA. 3.4.2.4. Medicamentos, anticonceptivos y productos de higiene femenina. 3.4.2.5. Bienes y servicios para superar situaciones de discapacidad. 3.4.3. Transporte de pasajeros. 3.4.4. Libros, periódicos y revistas. 3.4.5. Servicio de acceso a espectáculos culturales y recreativos. 3.4.5.1. Acceso a espectáculos culturales. 3.4.5.2. Exposiciones y ferias comerciales. 3.4.6. Radiodifusión, televi-

sión y acceso a internet. 3.4.7. Servicios de artistas y derechos de autor. 3.4.8. Entrega, construcción, renovación de viviendas y edificios públicos e instalación de paneles solares en edificaciones. 3.4.8.1. Entregas de viviendas. 3.4.8.2. Entregas de viviendas de promoción pública. 3.4.8.3. Ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de viviendas. 3.4.8.4. Servicios de reparación o reforma de viviendas. 3.4.9. Bienes y servicios destinados a la agricultura y equitación. 3.4.10. Hoteles y restaurantes. 3.4.11. Servicio de acceso a instalaciones y manifestaciones deportivas. 3.4.12. Asistencia social. 3.4.13. Servicios funerarios. 3.4.14. Asistencia sanitaria y termal. 3.4.15. Servicios de limpieza y tratamiento de residuos. 3.4.16. Reparación de aparatos domésticos, ropa y calzado. 3.4.17. Servicios de asistencia doméstica y cuidados personales. 3.4.18. Peluquería. 3.4.19. Electricidad, calefacción, gas y madera para leña. 3.4.20. Plantas ornamentales. 3.4.21. Ropa y calzado infantil. 3.4.22. Bicicletas. 3.4.23. Obras de arte, antigüedades y objetos de colección. 3.4.24. Asistencia jurídica gratuita. 3.4.25. Equipos de rescate. 3.4.26. Ayuda a la navegación y salvamento marítimo.

4. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. La repercusión en el IVA y el control tributario

1.1.1. *La repercusión y los tipos impositivos*

El IVA como impuesto general indirecto tiene por finalidad dotar de los ingresos tributarios necesarios al sistema fiscal. Al margen de sus efectos recaudatorios, sus posibilidades redistributivas y de diseño de la política tributaria son muy limitadas. El IVA nació para superar una serie de impuestos menos eficientes de carácter acumulativo que recaían sobre las transacciones económicas o sobre determinados bienes y servicios por lo que incidían en la eficiencia económica⁽¹⁾. El IVA se ha diseñado para ser neutral para el mercado, sencillo en su aplicación y control y relativamente limitado respecto del número de sujetos pasivos obligados a su aplicación, sin perder su vocación recaudadora. El funcionamiento del IVA permite expandir su base potencial recaudatoria ante el crecimiento de la riqueza y de la población, vinculándolo a una variable, el consumo, que no siempre guarda relación

(1) En los años 50 del siglo pasado el Inspector de finanzas francés Maurice Lauré, con el fin de promover las inversiones empresariales y de limitar las distorsiones en los precios ocasionadas por la imposición plurifásica sobre las ventas, propuso la sustitución del entonces vigente impuesto plurifásico, por el IVA cuya gestión es mucho más sencilla debido a un procedimiento de aplicación llamado crédito del impuesto. Este modelo de tributo se implantó en Francia a lo largo del bienio 1953-55, con unos excelentes resultados, lo que llevó, junto a la idea de la creación de un mercado único europeo, a la recomendación del Comité Financiero y Fiscal del Mercado Común, conocido como el Informe Neumark, a la propuesta de eliminar los impuestos plurifásicos sobre el consumo por el Impuesto sobre el Valor Añadido. El Informe Neumark sirvió de punto de referencia para el posterior

directa con la renta generada y la situación social y laboral del contribuyente. No obstante, su efecto recaudatorio dependerá en gran medida de los tipos impositivos y régimen de exenciones aplicables.

El diseño de la estructura de los tipos impositivos y la definición de su porcentaje son, por tanto, el elemento fundamental que determina el alcance recaudatorio del IVA. Sin embargo, la estructura de tipos impositivos se ha mantenido relativamente estable desde la incorporación del IVA a nuestro sistema tributario con un especial protagonismo de categorías de bienes y servicios a los que son de aplicación tipos reducidos⁽²⁾. No obstante, el porcentaje que determinan a aplicar sobre la base imponible se ha ido incrementando progresivamente, de tal forma que nuestros tipos nominales se encuentran alineados con la media de otros Estados miembros, sin perjuicio de la persistencia de una aplicación extensiva de tipos reducidos.

2024 - Tipos de IVA aplicados por país miembro de la UE

Estado miembro	Código del país	Tipo superreducido	Tipo reducido	Tipo general
Alemania	DE		7%	19%
Austria	AT		10%, 13%	20%
Bélgica	BE		6%, 12%	21%
Bulgaria	BG		9%	20%
Chipre	CY		5%, 9%	19%
Croacia	HR		5%, 13%	25%
Dinamarca	DK			25%
Eslovaquia	SK		10%	20%

desarrollo legislativo en materia de IVA. *Vid. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. (Informe Neumark)*, Edición española de la comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965. El inicio de la regulación de este tributo a nivel comunitario está en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial n.º L 145 de 13 de junio de 1977).

(2) Para una evolución histórica *vid.* SOLANA GONZÁLEZ, G., *Los tipos impositivos en el IVA comunitario*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1988; CARBAJO VASCO, D., «Los tipos de gravamen en la nueva legislación del IVA», *CISS-Noticias de la Unión Europea*, núm. 107, 1993, págs. 39 a 44.

Estado miembro	Código del país	Tipo superreducido	Tipo reducido	Tipo general
Eslovenia	SI		5%, 9,5%	22%
España	ES	4%	10%	21%
Estonia	EE		9%	20%
Finlandia	FI		10%, 14%	24%
Francia	FR	2,1%	5,5%, 10%	20%
Grecia	EL		6%, 13%	24%
Hungría	HU		5%, 18%	27%
Irlanda	IE	4,8%	9%, 13,5%	23%
Italia	IT	4%	5%, 10%	22%
Letonia	LV	5%	5%, 12%	21%
Lituania	L		5%, 9%	21%
Luxemburgo	LU	3%	7% 13%	16%
Malta	MT		5%, 7%	18%
Países Bajos	NL		9%	21%
Polonia	PL		5%, 8%	23%
Portugal	PT		6%, 13%	23%
República Checa	CZ		10%, 15%	21%
Rumania	RO		5%, 9%	19%
Suecia	SE		6%, 12%	25%

Tipos impositivos y repercusión son elementos íntimamente relacionados en el IVA. La repercusión se define como la técnica tributaria que permite trasladar la carga tributaria del IVA del sujeto pasivo al destinatario de la operación que es el consumidor⁽³⁾. La repercusión permite al sujeto pasivo exigir la cuota tributaria derivada de la aplicación del tipo impositivo correspon-

(3) Vid. GÓMEZ BARRERO, C., «La repercusión del impuesto (arts. 88 y 89)», *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA* (Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J., editores), Volumen 2, Thomsom-Reuters-Civitas, Madrid, 2012, págs. 145 a 186.

diente al importe de la contraprestación convenida con el destinatario. Esta contraprestación que constituye la base imponible de la operación deberá ser soportarla por el destinatario siempre que la misma sea ajustada a derecho. La repercusión es, por tanto, uno de los elementos que configuran al IVA como un impuesto indirecto⁽⁴⁾.

La repercusión, aunque guarda pocas similitudes con el mecanismo tributario de la retención en la imposición directa, comparte con esta una filosofía común.

La repercusión permite trasladar la carga tributaria en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios al consumidor final, auténtico «contribuyente» del IVA, en tanto que soporta la carga económica del tributo. Su carácter es mixto pues, se configura como una obligación que guarda muchas similitudes con un derecho concedido al sujeto pasivo para resarcirse del IVA que recae sobre sus operaciones pero que, en ningún caso, le va a liberar de la obligación como sujeto pasivo de efectuar su ingreso ante la hacienda pública. La retención, por su parte, supone una detracción anticipada a cuenta de un impuesto futuro del sujeto pasivo efectuado por quien satisface generalmente una renta. En este caso, es una obligación para el pagador y un derecho para el sujeto pasivo.

Estos dos mecanismos permiten al sistema tributario garantizar la recaudación de los Impuestos y reducir el riesgo de evasión fiscal, pero a su vez, encubren la carga tributaria real exigida al obligado tributario que tiende a valorar su retribución dineraria por su cuantía neta detráido el impuesto directo. Por su parte, el consumidor tiende a valorar el precio de los bienes y servicios por su importe final, incluido el IVA.

Tanto la renta disponible como el precio final de los bienes y servicios son variables que inciden directamente en el comportamiento de los obligados tributarios, en particular en su capacidad de consumo, y que deben analizarse para el diseño de la política tributaria. El IVA repercutido es sólo un elemento más que incide en la formación final del precio y su carga tributaria efectiva queda diluida. Cuando el consumidor adquiere un bien o servicio no es directamente consciente del porcentaje que representa la cuota del IVA repercutida sobre el precio final e incluso, probablemente, desconozca si fue de aplicación el tipo general o reducido del Impuesto. No obstante, parece

(4) El IVA es el típico ejemplo de impuesto indirecto, sobre esta conceptualización, vid., por todos, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 34.ª Ed., Tecnos, Madrid, 2023, págs. 92 a 94.

que existe una percepción general en los consumidores de que soportan mucho IVA, con la paradoja de que, en muchas ocasiones, este sentimiento ha sido alimentado por los propios partidos políticos que antes o después van a diseñar la política tributaria y precisan garantizar la recaudación del Impuesto para financiar el gasto y, lo que parece aún más sorprendente, son los propios empresarios y profesionales, sujetos pasivos del Impuesto para los que el IVA es neutral, quienes abogan de forma más combativa por su reducción y de ser posible, la aplicación de tipos reducidos de IVA a los bienes y servicios que producen o comercializan.

La reducción del tipo impositivo del IVA siempre produce mayores efectos en la pérdida de recaudación que en la reducción del precio final del bien o del servicio o el potencial incremento de la demanda, si bien, en mayor o menor medida depende de la elasticidad del precio del bien o del servicio⁽⁵⁾.

1.1.2. La repercusión y el control tributario

La repercusión en el IVA se encuentra íntimamente relacionada con el derecho a la deducción del IVA soportado por el empresario o profesional, sujeto pasivo del Impuesto. La repercusión permite de una forma sencilla y ordenada trasladar, en cada una de las fases del proceso de distribución de los bienes y servicios, la carga tributaria al destinatario. La parte de la carga tributaria correspondiente al valor añadido generado en cada fase de la cadena se corresponde generalmente con el ingreso que debe efectuar el sujeto pasivo ante la hacienda pública una vez ejercitado el derecho a la deducción del IVA soportado. De esta forma, se garantiza la recaudación gradual del importe de la cuota tributaria final del IVA que recae sobre un bien o un servicio cuando es adquirido por un consumidor final, en la medida que todos los empresarios y profesionales que participan en la cadena de su producción y distribución van ingresando una parte. La repercusión y la deducción garantizan la neutralidad del Impuesto. La cuota deducida por un empresario o profesional habrá sido previamente ingresada por otro que le habrá repercutido previamente.

Por otra parte, la repercusión debe documentarse en factura y, por tanto, el ejercicio del derecho a la deducción precisa estar en posesión de una factura en la que conste expresamente dicha repercusión. Este mecanismo también facilita el control del Impuesto puesto que la deducción del IVA

(5) Un ejemplo de ello puede verse en el trabajo de ALMUNIA, M., MARTÍNEZ, J. y MARTÍNEZ, A., «La reducción del IVA en los alimentos básicos: evaluación y recomendaciones», *EsadeEcPof Brief 34*, Marzo, 2023.

soportado conecta tanto con la repercusión previa efectuada por otro empresario o profesional, como con la propia repercusión de sus operaciones, lo que establece un sistema de autocontrol pues disciplina en el ámbito empresarial la exigencia de la correcta repercusión de las operaciones y su documentación en factura. Este mecanismo también determina un sistema de alerta para el control del IVA por la propia administración tributaria.

1.1.3. La repercusión y la base imponible de las operaciones

La repercusión exige necesariamente que la operación se encuentre sujeta y no exenta del IVA, puesto que, de otra forma, no se estaría produciendo de forma efectiva la repercusión. No obstante, este razonamiento clásico entra en colisión con la generalización de los tipos cero (generadores del derecho a la deducción) que ya no constituyen un supuesto excepcional en la Directiva 2006/112/CE sino una posibilidad creciente en la nueva regulación comunitaria del sistema de los tipos impositivos⁽⁶⁾. Por otra parte, y de forma, más específica la repercusión debe efectuarse mediante factura, cualquiera que sea la naturaleza jurídica o el carácter empresarial o particular del destinatario de la operación.

En todo caso, la repercusión no precisa que la base imponible de la operación tenga naturaleza dineraria. La repercusión será también procedente cuando la contraprestación de la operación se haya determinado en especie. A estos efectos, en las operaciones de permuta de bienes y servicios efectuadas entre empresarios y profesionales la repercusión será bilateral y, además, la determinación de la contraprestación coincidirá con lo que hayan acordado las partes o, en su caso, la derivada de la aplicación de la regla de determinación de la base imponible de los autoconsumos de bienes y servicios. En estos casos, las bases imposables de los bienes o servicios permutados por cada sujeto pasivo deben ser coincidentes, no así la repercusión que dependerá del tipo impositivo aplicable en función de su naturaleza.

Por otra parte, cuando los destinatarios de las operaciones sujetas y no exentas sean entes públicos, se entiende siempre que los empresarios y profesionales que les efectúan propuestas económicas (incluso verbales) han incluido dentro de las mismas el IVA correspondiente, sin perjuicio de su repercusión. Esta obligación es especialmente exigible en los pliegos de condiciones particulares que se utilizan en la contratación administrativa que deben hacer referencia expresa a tal circunstancia.

(6) Cfr. MATA SIERRA, M.^a T., «Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA», *Quincena Fiscal*, núms. 5 y 6, Marzo, 1994.

XV

EL DERECHO DE DEDUCCIÓN: CUESTIONES ACTUALES Y CONFLICTIVAS DE LA OTRA CARA DEL IVA

Antonio Vázquez del Rey Villanueva
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

1. FUNDAMENTO E INCIDENCIA DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LA CONFIGURACIÓN DEL IVA. 2. OBJETO. 3. REQUISITOS MATERIALES. 3.1. Elemento subjetivo funcional. 3.1.1. Empresario o profesional. 3.1.2. Actuación en ejercicio de la actividad económica. 3.2. Elemento objetivo funcional. 3.2.1. Operaciones que dan derecho a la deducción. 3.2.2. Relación directa e inmediata: costes directos y gastos generales. 3.3. Alcance del derecho de deducción. Restricciones y exclusiones. 3.3.1. Regla general. 3.3.2. Bienes de inversión. 3.3.2.1. Regla general. 3.3.2.2. Vehículos. 3.3.2.3. Bienes y servicios directamente relacionados con los bienes de inversión. 3.3.3. Bienes de consumo final no integrados en el proceso productivo. 3.4. Situaciones particulares. 3.4.1. La regla de la prorrata. 3.4.1.1. La prorrata general. 3.4.1.2. La prorrata especial. 3.4.2. Sujetos que realizan actividad empresarial y una actividad de otra naturaleza. 4. REQUISITOS FORMALES. 5. NACIMIENTO, EJERCICIO Y CADUCIDAD DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN. 5.1. Nacimiento. 5.2. Ejercicio. 5.3. Caducidad. 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. FUNDAMENTO E INCIDENCIA DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LA CONFIGURACIÓN DEL IVA

El derecho de deducción aparece contemplado fundamentalmente en los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (en adelante, «la Directiva») y en los artículos 92 a 114

de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, «LIVA»), así como en algunos preceptos del Reglamento del IVA, recogido en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, «RIVA»). Es un elemento fundamental dentro de la estructura que garantiza la neutralidad del IVA dentro del ciclo productivo de manera que, a la postre, es un instrumento adecuado para gravar el consumo sin producir distorsiones sobre los precios.

Desde una perspectiva económica o hacendística se suele afirmar que el IVA es un «impuesto multifásico», en la medida que grava las distintas fases que integran el ciclo productivo⁽¹⁾. La aplicación multifásica, si bien comporta una serie de ventajas indudables en las que no corresponde entrar en este momento, ha de ir necesariamente acompañada de un mecanismo que garantice a los operadores económicos la recuperación del IVA correspondiente a los *inputs* de la actividad empresarial o profesional. De otra manera, el IVA se convertiría en un factor de distorsión de los precios y de las decisiones empresariales con lo que, a la postre, resultaría un instrumento difícilmente compatible con el Mercado Interior⁽²⁾.

La forma de conciliar el carácter multifásico con la neutralidad fiscal pasa de manera fundamental por el derecho de deducción, sin duda la gran aportación del IVA a la imposición sobre el consumo. Tal y como recuerda la STJUE de 8 de septiembre de 2022, *Finanzamt, C-98/21*:

«37. (...) según reiterada jurisprudencia comunitaria, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17 EU:C:2018:537, apartado 24 y jurisprudencia citada).

(1) Por todos, VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., CORNIELJE, S., NELLEN, F., *Fundamentals of EU VAT Law*, 2nd ed., Wolters Kluwer, 2020, pág. 5.

(2) Recientemente se ha planteado si el derecho de deducción es un derecho del contribuyente o una opción en el sentido del artículo 119.3 LGT. La STS n.º 236/2023, de 23 de febrero (rec. 6007/2021), se ha inclinado a favor de la primera consideración. La cuestión surgió a raíz de un procedimiento de inspección en el que la Administración había declarado la no deducibilidad de las cuotas soportadas, lo que llevó al sujeto pasivo a cumplir de conformidad con el criterio administrativo, instando posteriormente la rectificación y devolución mediante autoliquidación complementaria. El TS descarta que se trate de una opción tributaria, cuya rectificación solo podría producirse en los términos que establece el artículo 119.3 LGT, en la medida en que no concurre uno de los requisitos establecidos por su doctrina jurisprudencial; más concretamente, que los preceptos reguladores del derecho de deducción no ofrecen al sujeto pasivo una elección entre dos regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. En el mismo sentido se expresa la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2023 (6065/2021).

38. *El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA»* (sentencia de 5 de julio de 2018, *Marle Participations*, C-320/17 EU:C:2018:537, apartado 25 y jurisprudencia citada).

El derecho de deducción permite que el sujeto pasivo pueda retener para sí, de las cantidades que percibe del adquirente en concepto de IVA repercutido, un importe equivalente al IVA soportado por los insumos de la actividad⁽³⁾. De esta manera, el mecanismo permite recaudar en las distintas fases del ciclo productivo, al tiempo que la neutralidad fiscal está garantizada en la medida en que los operadores económicos se resarcan unos de otros sin que la Administración tenga que devolver cantidad alguna.

El derecho de deducción es un elemento que contribuye de forma esencial a la configuración del IVA⁽⁴⁾. Así:

a) Pese a que todos los adquirentes e importadores están obligados a desembolsar la carga tributaria, el IVA solo constituye un verdadero impuesto para aquellos que se hallan desprovistos del derecho de deducción (a lo que cabría añadir, desde un punto de vista económico, y que no pueden trasladar la carga tributaria).

b) El derecho de deducción neutraliza la aplicación del IVA dentro del ciclo productivo. Es por ello que, desde una perspectiva jurídica, no consideramos acertado concebir el IVA como un *impuesto* multifásico. La fórmula hacendística ignora que la prestación tributaria que soportan los empresarios o profesionales no es un verdadero impuesto, sino una especie de pago a cuenta que se deduce de la obligación tributaria que surge de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, importaciones

(3) El hecho de que el empresario o profesional se vea obligado a desembolsar el IVA correspondiente a los *inputs* de la actividad (adquisiciones/importaciones) estimula la repercusión material de la carga tributaria (entregas de bienes y prestaciones de servicios). De esta manera, el operador económico adquiere un interés particular en la repercusión material del IVA.

(4) La relevancia del derecho de deducción en el funcionamiento del IVA ha sido puesta de relieve por la jurisprudencia comunitaria a través de numerosos pronunciamientos (SSTJUE de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, C-268/83; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal* C-37/95; de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98; de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98; de 22 de enero de 2001, *Abbey National*, C-408/98; de 23 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06; de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land-Tuinbouw Organisatie*, C-515/07; de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08; de 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09; y de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories*, C-590/13, entre otros).

y adquisiciones intracomunitarias de bienes. A nuestro juicio, es preferible considerar el IVA como un impuesto sobre el consumo que incorpora un mecanismo de recaudación fraccionada o, si se prefiere, que se aplica en todas las fases del ciclo productivo sin prejuzgar la naturaleza de la prestación tributaria⁽⁵⁾.

c) El derecho de deducción permite la recuperación íntegra e inmediata del IVA soportado, incluso en el caso de los bienes de inversión. No existe una periodificación del importe deducible que pueda equipararse a los gastos deducibles por amortización del IS o el IRPF. De ahí que habitualmente se le considere un «IVA tipo consumo»⁽⁶⁾.

d) El derecho de deducción contribuye de manera fundamental a que el impuesto general sobre el consumo presente la apariencia de un impuesto sobre el valor añadido, pese a que ni recae sobre el empresario o profesional (que genera el valor) ni, en realidad, grava el valor añadido. Empezando por este último aspecto, la magnitud gravada es el gasto destinado a consumo, como revela el hecho de que la base imponible sea la contraprestación que el empresario o profesional percibe a cambio de los bienes y servicios (art. 78 LIVA). Cuestión distinta es que la declaración periódica que presenta el sujeto pasivo sea la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado deducible dentro del período de liquidación. El ejercicio del derecho de deducción contribuye de manera fundamental a que un impuesto sobre la cifra de negocio presente la apariencia de un impuesto sobre el valor añadido.

Por otra parte, el sujeto pasivo está obligado a ingresar una cantidad que tiene el deber legal de repercutir. Dicho de otra manera, es una especie de agente recaudador que actúa por cuenta de la Hacienda Pública pero cuyo patrimonio no resulta afectado por el IVA ya que, de una parte, compensa el IVA correspondiente a los *inputs* de la actividad por medio el derecho de deducción y, de otra, a través de la repercusión exige la cuota de IVA correspondiente de los *outputs* a un tercero.

e) El derecho de deducción estimula la repercusión material de la carga tributaria, contribuyendo al funcionamiento del sistema del IVA. Pese a que el empresario o profesional tiene un interés inicial en la reper-

(5) Mucho más acertada nos parece la denominación empleada para referirse al equivalente canario del IVA, el Impuesto General Indirecto canario o, incluso otra denominación utilizada con frecuencia en la escena internacional, como es el *Goods and Services Tax* (GST).

(6) Cuestión distinta es que las cuotas soportadas puedan verse sometidas al procedimiento de regularización previsto en los artículos 107 siguientes LIVA, cuando el bien de inversión se utiliza indistintamente para la realización de operaciones que dan y que no dan derecho de deducción a lo largo del periodo de regularización.

cusión, a efectos de evitar que la carga tributaria derivada de las entregas de bienes y prestaciones de servicios recaiga en su patrimonio, el derecho de deducción acentúa dicho interés, en la medida en que la recuperación del IVA soportado pasa por esta fórmula. De las cuotas percibidas del adquirente retiene para sí el importe que le permite resarcirse del IVA soportado por los insumos de la actividad.

f) Finalmente, la recuperación de las cuotas soportadas se procura fundamentalmente a través del derecho de deducción; no obstante, cuando resulta insuficiente para garantizar la neutralidad fiscal (piénsese, por ejemplo, en los exportadores «puros») se prevé la devolución del IVA por la Administración tributaria.

2. OBJETO

El derecho a recuperar el IVA correspondiente a los *inputs* de la actividad se fundamenta en el principio de neutralidad fiscal⁽⁷⁾. Ahora bien, aras de la precisión conviene distinguir entre un genérico derecho de recuperación y el derecho de deducción en sentido estricto. El derecho de deducción comprende solo las cuotas de IVA español (del IVA devengado español no cabe deducir un IVA de otro país, ni siquiera de otro Estado miembro de la Unión Europea, sin perjuicio de que el sujeto pasivo pueda solicitar la devolución de su importe)⁽⁸⁾. Además, para que tenga verdadero sentido y produzca los efectos pretendidos dentro del funcionamiento del IVA, es preciso que el sujeto pasivo realice operaciones por las que repercute IVA. Si sólo realiza operaciones exentas u operaciones no sujetas que le permiten recuperar el IVA soportado (operaciones «con derecho de deducción»), el empresario o profesional tendrá derecho a la devolución, pero no derecho de deducción.

Es irrelevante el concepto por el que el sujeto pasivo soporta el IVA, ya sea por repercusión de otro empresario o porque profesional o porque la obligación tributaria surge directamente a cargo del adquirente o importador. En este sentido, según el artículo 92. Uno LIVA, son deducibles las cuotas correspondientes a las siguientes operaciones:

(7) Para un estudio detallado de este principio fundamental dentro del régimen del IVA, MACARRO OSUNA, J. M., *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Aranzadi, 2015, *passim*.

(8) A partir de lo dispuesto en el artículo 168 de la Directiva, el derecho de deducción sólo puede ejercerse «por compartimentos estancos», es decir, del IVA devengado de un Estado miembro solo cabe deducir el IVA soportado correspondiente a ese mismo Estado miembro.

1) Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otro sujeto pasivo (repercusión).

2) Importaciones de bienes.

3) Entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9. 1.º c) y d) —autoconsumo interno—, el artículo 84.Uno.2.º y 4.º y 140 quinqué LIVA —operaciones con inversión del sujeto pasivo—; y

4) Adquisiciones intracomunitarias de bienes previstas en los artículos 13 núm. 1.º (adquisiciones realizadas por empresarios o profesionales o por personas jurídicas que carecen de la condición de empresario o profesional) y 16 LIVA (operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias).

Algunas de las operaciones referidas comportan un desembolso efectivo de la carga tributaria, mientras que otras no. Con carácter general, el empresario o profesional que adquiere bienes y servicios de un proveedor soporta el IVA por repercusión, lo que le obliga a desembolsar la cuota de IVA. Y lo mismo cabe decir del importador de bienes, obligado a pagar el IVA a la importación para poder introducir la mercancía dentro del territorio de la UE. Sin embargo, las adquisiciones intracomunitarias, las operaciones con inversión de sujeto pasivo y algunas importaciones de bienes (art. 167.Dos LIVA y art. 74 RIVA), no comportan un desembolso del IVA. El adquirente de los bienes y servicios está directamente obligado ante la Administración, a cuyos efectos incluye el IVA devengado en la declaración del período de liquidación correspondiente, al tiempo que deduce dicho importe en la misma declaración. En definitiva, no todas las operaciones gravadas son objeto de un mismo tratamiento, lo que da lugar a diferencias de carácter financiero que no encuentran justificación desde la perspectiva del principio de neutralidad fiscal.

De la relación referida anteriormente se echan en falta las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones asimiladas a entregas de bienes del artículo 9.1.º letra b) LIVA (transmisión gratuita del poder de disposición sobre bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional), las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios —aplicación total o parcial a fines ajenos a la actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional (art. 12.2.º) y demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional (art. 12.3.º LIVA)—, y las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes (art. 19 LIVA). Las dos primeras referencias cobran

sentido fundamentalmente cuando se trata de bienes y servicios destinados al consumo final. Dentro de este contexto, el sujeto pasivo está obligado a ingresar el IVA y a emitir la factura que documenta la operación, si bien, tratándose de operaciones a título gratuito, es razonable pensar que no exigirá la carga tributaria al tercero beneficiario. Aunque quizás no sea lo habitual, dentro de este contexto nada impide que el adquirente o el destinatario de los bienes y servicios gratuitos sea un empresario o profesional que actúa en ejercicio de la actividad, en cuyo caso lo lógico sería que el sujeto pasivo exigiese la cuota de IVA con ocasión de la expedición de la factura y que el adquirente pudiese deducir su importe al amparo del principio de neutralidad fiscal⁽⁹⁾.

Son deducibles las cuotas soportadas tanto antes como después del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios e, incluso, las soportadas con posterioridad al cese de la actividad. La única precisión que se desprende de los artículos 93. Uno LIVA es que las cuotas soportadas antes del inicio están expuestas a la regularización que establecen los artículos 111 y siguientes LIVA, siempre que la prorrata resultante de la cifra de negocio de los cuatro primeros años difiera de la deducción inicialmente practicada.

El derecho de deducción permite recuperar el importe total del IVA soportado de manera inmediata, con independencia de que corresponda a bienes (corrientes o de inversión) o a servicios. Como ya hemos anticipado, tratándose de bienes de inversión no existe una periodificación del importe deducible, como ocurre con los gastos por amortización en el Impuesto sobre Sociedades, sino que el monto total se deduce íntegramente de manera inmediata. Cuestión distinta es que dicho importe posteriormente sea objeto de regularización en función de la utilización efectiva del bien de inversión (art. 107 ss. LIVA)⁽¹⁰⁾.

Hay una limitación específica que afecta a los sujetos pasivos que ocasionalmente realizan entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos [art. 5. Uno letra e) LIVA]⁽¹¹⁾. El sujeto tiene derecho a recuperar el IVA soportado «hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta» (art. 94. Dos LIVA). Dicho de

(9) En este sentido también RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., *La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Marcial Pons, Madrid, 2012, pág. 331.

(10) El régimen de regularización de las cuotas correspondientes a los bienes de inversión solo se aplica cuando el sujeto pasivo se encuentra sometido a la regla de la prorrata y su porcentaje varía de forma significativa (más del 10%) de un ejercicio económico a otro.

(11) Vid. artículo 172 de la Directiva del IVA.

otra manera, si el precio de la entrega intracomunitaria es inferior al de adquisición, el sujeto pasivo no podrá recuperar el importe total del IVA soportado puesto que se entiende que el menor precio obedece al consumo realizado por el vendedor ocasional.

Por lo demás, el adquirente de los bienes y servicios no está obligado a soportar la repercusión cuando no se ajusta a la ley ni tampoco con anterioridad al momento del devengo (art. 88. Uno y Cinco LIVA). Con todo, si es un empresario o profesional que tolera estas situaciones, entran en juego una serie de limitaciones que afectan al derecho de deducción: no puede deducir cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiese devengado con arreglo a derecho (art. 94. Tres LIVA).

3. REQUISITOS MATERIALES

El derecho de deducción requiere la concurrencia de una serie de requisitos que aparecen recogidos en los artículos 92 a 114 LIVA y que suelen clasificarse en materiales y formales⁽¹²⁾. Según la STJUE de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15:

*«47 (...) los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva IVA, titulado "Nacimiento y alcance del derecho a deducir", mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración» (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 41 y 42 así como jurisprudencia citada).*

La distinción es relevante porque el principio de neutralidad fiscal exige el reconocimiento del derecho de deducción cuando concurren los requisitos materiales, aunque el sujeto pasivo haya omitido el cumplimiento de determinados requisitos formales (STJUE de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-06/07, apartado 63; y de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, apartado 45; y de 18 de noviembre de 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, apartado 34)⁽¹³⁾. En este sentido, el derecho de deducción no puede denegarse cuando la Administración dispone de todos los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales. A partir de estas refe-

(12) Res. DGT 2211-03, de 15 de diciembre de 2003.

(13) Los incumplimientos formales pueden ser objeto de sanción en los términos establecidos por la norma, pero no deben comportar la privación del derecho de deducción. En este sentido, el TJUE ha declarado que el hecho de sancionar la inobservancia por parte del

rencias vamos a sistematizar los elementos y problemas actuales que afectan al derecho de deducción.

3.1. Elemento subjetivo funcional

3.1.1. *Empresario o profesional*

Dentro del IVA, todos los adquirentes o importadores de bienes y servicios soportan o están obligados a satisfacer el IVA. Sin embargo, solo los empresarios o profesionales tienen derecho a deducir el IVA soportado. A efectos de precisar este concepto corresponde acudir al artículo 5 LIVA que, además de establecer una definición general de «empresario o profesional», atribuye dicha condición a quienes realizan determinadas operaciones, incluso a título ocasional (p. ej., urbanización de terrenos, entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos), fundamentalmente por razones de neutralidad fiscal.

Con carácter general, el empresario o profesional es la persona o la entidad que realiza una actividad empresarial o profesional en los términos que establece el artículo 5. Dos LIVA. Sin entrar ahora en los detalles de la definición legal que, sin duda será objeto de un examen pormenorizado en otros lugares de esta obra, la jurisprudencia comunitaria ha señalado que la noción de «actividad empresarial o profesional» tiene un ámbito muy amplio⁽¹⁴⁾. Así, a título meramente ilustrativo, una sociedad que adquiere bienes y servicios tiene la condición de empresario o profesional y, en consecuencia, puede deducir el IVA soportado, aunque solo realice una operación no sujeta al IVA (STJUE de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, apartado 28)⁽¹⁵⁾.

sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho de deducción «va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción» (STJUE de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, apartado 63).

(14) Para un análisis de la jurisprudencia comunitaria sobre este aspecto, CHECA GONZÁLEZ, C., *Conceptos de Empresario o Profesional y de Actividad Económica a Efectos del IVA*, Thomson Reuters Aranzadi, 2010, pág. 17 ss. y, más recientemente, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *El derecho de deducción del tributo soportado en el impuesto sobre el valor añadido en la doctrina jurisprudencial*, Aranzadi, 2020, pág. 27 ss.

(15) Según el TJUE, «según jurisprudencia reiterada, un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva lo hace como sujeto pasivo (...) (L)a validez de estas apreciaciones no está en modo alguno limitada por la identidad del empresario a quien corresponda la actividad económica de que se trate». El razonamiento sirve al TJUE para sostener la condición de sujeto pasivo de *Faxworld GbR*, sin perjuicio de que quien realizaba la actividad económica era *Faxworld AG*, la sociedad adquirente de la unidad económica autónoma.

XX

EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN EL IVA

Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

1. REGULACIÓN DE LOS GRUPOS EN EL IVA. 1.1. Tributación de los grupos en el Derecho de la Unión. 1.2. Incorporación al Derecho interno español. 1.2.1. Normativa reguladora. 1.2.2. Sistemas o niveles de aplicación del régimen especial. 1.3. Análisis de la adecuación de la regulación interna a la Directiva 2006/112/CE. 1.4. Independencia respecto del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. 2. REGLAS COMUNES A LOS DOS NIVELES DEL RÉGIMEN ESPECIAL. 2.1. Voluntariedad en la aplicación del régimen. 2.1.1. En acogerse al régimen y en la delimitación del perímetro subjetivo del grupo. 2.1.2. En la aplicación del nivel avanzado. 2.2. Ámbito de aplicación del régimen. 2.2.1. Marco o perímetro subjetivo del grupo. 2.2.2. Marco espacial del grupo. 2.2.3. Entidad dominante. 2.2.4. Entidades dependientes. 2.3. Causas de exclusión del régimen especial. 2.3.1. Causas de exclusión que afectan al grupo. 2.3.2. Causas de exclusión que afectan a las entidades del grupo. 2.3.3. Efectos temporales de las causas de exclusión. 3. EL NIVEL BÁSICO DE APLICACIÓN DEL REGE. 3.1. Contenido básico: la compensación de saldos. 3.2. Declaraciones-liquidaciones a presentar por las entidades que componen el grupo. 3.2.1. Declaraciones-liquidaciones individuales a presentar por todas las entidades del grupo. 3.2.2. Declaración-liquidación agregada a presentar por la entidad dominante. 3.2.3. Obligaciones que deben cumplimentarse individualmente. 3.2.4. Extensión de estas obligaciones cualquiera que sea el nivel de aplicación del régimen especial. 4. NIVEL AVANZADO DE APLICACIÓN DEL REGE. 4.1. Introducción: opción y finalidad del nivel avanzado. 4.2. Contenido del nivel avanzado. 4.2.1. Constitución de un sector diferenciado para las operaciones intragrupo realizadas por los miembros del grupo que tengan la condición de empresarios. 4.2.2. Exenciones del art. 20.uno de la LIVA y opción por su renuncia. 4.2.3. Base imponible de las operaciones intra-

grupo. 4.2.3.1. Operaciones a las que se aplica esta regla especial y concepto de coste. 4.2.3.2. Reglas de imputación de costes y especial referencia a bienes de inversión. 4.2.3.3. Valoración de las operaciones conforme a los arts. 78 y 79 de la LIVA. 4.2.3.4. Obligación de llevar un sistema de contabilidad analítica. 4.2.4. Tipo impositivo aplicable a las operaciones intragrupo. 4.2.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas en el sector diferenciado intragrupo. 4.2.5.1. Sector diferenciado por cada entidad del grupo. 4.2.5.2. Afectación de bienes y servicios al sector diferenciado constituido por las operaciones intragrupo. 4.2.5.3. Aplicación de la regla de prorrata. 4.2.5.4. Regularización de bienes de inversión afectos al sector diferenciado intragrupo. 4.2.6. Deducciones de cuotas afectas al sector intragrupo y a otro u otros sectores diferenciados del sujeto pasivo. 4.3. Obligaciones tributarias específicas en relación con el nivel avanzado: sistema de información analítica, facturación y suministro inmediato de información. 5. EL REGE Y SUS EFECTOS EN LA GESTIÓN DEL IVA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA: OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 5.1. La entidad dominante frente a la Hacienda Pública. 5.2. Responsabilidad solidaria de las entidades integrantes del grupo por la deuda tributaria. 5.3. Las actuaciones de comprobación por la Administración tributaria frente al grupo de entidades. 5.4. Régimen de infracciones y sanciones. 5.4.1. Infracciones tipificadas en la LIVA. 5.4.2. Compatibilidad de las infracciones previstas en la LIVA y en la LGT. 5.4.3. Sujeto infractor y responsabilidad solidaria. 5.5. Régimen de recargos por presentación extemporánea de las autoliquidaciones. 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. REGULACIÓN DE LOS GRUPOS EN EL IVA

1.1. Tributación de los grupos en el Derecho de la Unión

La inclusión de una referencia específica a los grupos en la normativa europea reguladora del IVA se produce en fases tempranas de la introducción de este impuesto, debido esencialmente a que algún Estado miembro ya había considerado la singularidad del grupo de entidades. La Segunda Directiva IVA⁽¹⁾, por la que se establece una estructura impositiva del sistema común del IVA, reconoce que puede considerarse como un solo sujeto pasivo a las personas que, si bien desde un punto de vista jurídico sean independientes, sin embargo, estén vinculadas entre sí a través de relaciones económicas, financieras y de organización interna.

No estamos ante un precepto imperativo, sino ante una facultad normativa otorgada a los Estados miembros, quienes pueden no considerar como

(1) *Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido* (DO 71 de 14.04.1967, pág. 6, EL: <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/228/oj>).

sujetos pasivos autónomos, sino como sujetos pasivos únicos, a las personas o entidades que reúnan las circunstancias anteriores.

Esta regla especial referida a la condición de sujeto pasivo es trasladada a directivas posteriores como es la Sexta Directiva⁽²⁾ y al artículo 11 de la vigente Directiva 2006/112/CE, manteniendo el contenido esencial de la regla, si bien se incluyen condiciones adicionales, como es la necesidad de plantear una consulta previa al Comité IVA por parte de los Estados miembros que pretenden ejercitar la facultad recogida en el precepto⁽³⁾ y la posibilidad otorgada a estos para que puedan adoptar medidas que eviten posibles fraudes o evasiones fiscales; de forma que cada Estado miembro puede considerar «como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

El legislador de la Unión no implanta con esta regulación un régimen especial del impuesto aplicable a los grupos dentro de los incluidos en el Título XII de la Directiva 2006/112/CE, sino que recoge la singularidad del grupo al concretar la noción de sujeto pasivo. Si bien podría considerarse como una regla especial de la misma y, por tanto, de interpretación estricta, el TJUE ha mantenido que el precepto no tiene «carácter de disposición específica o que establezca una excepción que deba ser interpretada de manera restrictiva»⁽⁴⁾. Esta configuración condiciona todo análisis del grupo en el IVA, pues el objetivo perseguido con el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE es «permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la cualidad de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico»⁽⁵⁾.

(2) *Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE) (en adelante, Sexta Directiva) en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO n.º L 145/1 de 23 de junio de 1977).*

(3) El TJUE aclara en la sentencia de 22 de mayo de 2008, *Ampliescientifica*, C-162/07, que puede aplicarse el art. 11 después de haber formulado la consulta al Comité IVA. Su no formulación constituye una «adaptación del Derecho interno que vulnera la exigencia de procedimiento» recogido en el precepto citado.

(4) STJUE de 9 de abril de 2013, *Comisión / Irlanda*, C-85/11, y de 25 de abril de 2013, *Comisión / Finlandia*, C-74/11.

(5) STJUE C-85/11, apart. 47.

El ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 11 implica que el Estado miembro que la acoga en su ordenamiento considerará al grupo como sujeto pasivo único, excluyendo que las personas vinculadas continúen presentando por separado las declaraciones del IVA al no tener la condición de sujetos pasivos, dado que sólo el sujeto pasivo único que es el grupo estará facultado para ello, concediéndose un único número de IVA para el grupo. Esta configuración de sujeto pasivo único debe distinguirse, por ello, de la posibilidad de establecer un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA por el que se permita «a las sociedades de un mismo grupo seguir siendo sujetos pasivos distintos, aun cuando pueda figurar el IVA en la contabilidad de la sociedad matriz»⁽⁶⁾.

1.2. Incorporación al Derecho interno español

1.2.1. Normativa reguladora

A pesar de que cuando se introdujo el IVA en España podía ejercitarse la facultad recogida en la normativa de la Unión, el legislador nacional se dilata en hacerlo, y no es hasta la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*, en su artículo tercero, cuando se recoge una previsión específica para el grupo, a pesar de que, en ningún momento, el régimen especial que se establece tiene la configuración de medida preventiva del fraude⁽⁷⁾ resultando de aplicación a las operaciones que se realizasen a partir del 1 de enero de 2008.

(6) Entre otras, STJUE de 22 de mayo de 2008, Amplisientífica, C-162/07, aparts. 19 a 21.

(7) Si bien el Proyecto de Ley recogía medidas en relación con las operaciones vinculadas, a efectos de evitar determinadas situaciones que pudieran avocar al fraude, nada se especificaba sobre el tratamiento de los grupos, a pesar de la relación que puedan tener estas operaciones con los sujetos pasivos pertenecientes a un mismo grupo. La inclusión de un régimen especial se produce por la enmienda núm. 89 en la tramitación en el Congreso de los Diputados presentada por el Grupo Parlamentario Catalán Convergència i Unió que fue rechazada, presentándose después las enmiendas 144 y 148 en la tramitación ante el Senado, que fueron aprobadas con alguna modificación, aunque difieren considerablemente de la enmienda presentada ante el Congreso que tenía más ajuste con la Directiva 2006/112/CE. Las circunstancias del recorrido de estas enmiendas en la tramitación parlamentaria y la premura de tiempo impidieron que se recogiese previsión alguna en la exposición de motivos de la norma en relación con este nuevo régimen especial explicando la finalidad y objetivo de esta reforma legislativa, como tampoco se llevó a cabo un análisis pormenorizado del sistema de tributación que se creaba y de los distintos elementos técnicos que lo configuran, dada la singularidad de la tramitación parlamentaria de las enmiendas. Así lo ponen de manifiesto también BUNES IBARRA, J. M., y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., «Novedades en el IVA para 2007», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 289, abril 2007, págs. 30 y 31. Para MARTINEZ SERRANO, J. L., «El régimen

Se incluyen así los artículos 163 quinquies a 163 nonies en la LIVA, que fueron desarrollados en el RIVA por el R.D. 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se redactaron los artículos 61 bis a 61 sexies. Ambos grupos de preceptos han sufrido distintas modificaciones posteriores esencialmente por razones técnicas como ha puesto de manifiesto el legislador en las exposiciones de motivos de las normas en las que se regulan.

El legislador no recoge previsión alguna en relación con el concepto de sujeto pasivo, sino que establece un régimen especial, incluido en el Título IX de la LIVA, configurando los distintos elementos de la relación jurídico tributaria que se ven alterados en relación con el régimen general del impuesto.

1.2.2. Sistemas o niveles de aplicación del régimen especial

Al margen del resto de elementos que se examinan en epígrafes posteriores, es trascendente señalar que en la norma se establecen realmente dos regímenes especiales, pues se distinguen dos niveles de aplicación, el «nivel básico» o «simplificado» y el «nivel avanzado», al que se puede acceder desde el primero ejercitando la opción prevista en la norma y al que deben acogerse obligatoriamente todas las entidades integrantes del grupo si se desea aplicarlo.

El nivel básico se configura como un nivel esencial y obligatorio para todos los grupos que quieran acogerse a este sistema de tributación de forma que, aun cuando posteriormente opten por aplicar el nivel avanzado, seguirán dando cumplimiento a las obligaciones que deriven del nivel básico. Este no es más que un sistema de compensación de saldos resultantes de las auto-liquidaciones presentadas por las entidades del grupo, sistema de liquidación para el que no hacía falta su previsión en un régimen especial, tanto porque hubiera bastado para ello una pequeña modificación del artículo 71.6 del RIVA, como porque la normativa de la Unión autoriza esta posibilidad y así se reconoce implícitamente por el TJUE en las sentencias C-162/09 y C-85/2011, antes citadas.

El nivel avanzado instaurado por el legislador nacional, en tanto mantiene la condición de sujetos pasivos de todas las entidades integrantes del grupo, es un sistema de reglas complejas que pretende obtener un resultado análogo

especial del grupo de entidades de IVA en el sector financiero», *Cuadernos de Formación*, I.E.F., Vol. 16/20213, pág. 137, se crea el régimen con dos fines: evitar costes financieros y eliminar los costes derivados del gravamen generado en el seno del grupo cuando se realizan operaciones intragrupo.

a aquel que se produciría si se hubiera declarado la existencia de un único sujeto pasivo compuesto por todos los miembros del grupo. Para ello se distingue entre «operaciones intragrupo» (aquellas que tienen como proveedor de los bienes o prestador de los servicios, así como los destinatarios receptores de los bienes o servicios a los sujetos pasivos integrantes del grupo) y «operaciones extragrupo» (aquellas realizadas entre los sujetos pasivos integrantes del grupo y destinatarios terceros, aun cuando exista vinculación, siempre que estos destinatarios no estén integrados en el grupo). De esta forma se actúa legislativamente sobre determinados elementos del tributo respecto de las denominadas operaciones intragrupo, a fin de lograr el efecto pretendido, aunque se expondrán más adelante algunos reparos a este sistema. Así se incluyen reglas especiales en relación con la base imponible, las exenciones que no generan el derecho a deducir en tanto pueden ser objeto ahora de renuncia cualquiera que sea la exención aplicable, y el derecho a la deducción. En relación a este derecho se insiste sobre la determinación de los sectores diferenciados, configurando un sector diferenciado *ex lege* que engloba a las operaciones intragrupo realizadas por cada sujeto pasivo, así como la concreción de las cuotas soportadas que son deducibles cuando se afectan total o parcialmente a este sector diferenciado.

1.3. Análisis de la adecuación de la regulación interna a la Directiva 2006/112/CE

La Administración tributaria ha mantenido de forma unánime la adecuación de la norma española a la Directiva 2006/112/CE. Desde las primeras consultas de la DGT sobre este régimen⁽⁸⁾ este órgano, cuya doctrina es vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante LGT), ha mantenido que el régimen especial supone la incorporación al ordenamiento jurídico interno de las previsiones contenidas en el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE, no planteándose en ninguna de sus consultas un atisbo de inadecuación a la norma de la Unión.

De forma expresa, aun cuando no se planteara por el reclamante cuestión alguna al respecto, el TEAC ha mantenido que la regulación del régimen especial no infringe la Directiva 2006/112/CE, señalando que el legislador español ejerció la facultad conferida en el art. 11, previa comunicación al Comité IVA, justificando determinadas disparidades, como la presentación de autoliquidaciones independientes, en el «modo de gestión adoptado por

(8) Así en consulta V1107-07 de 25 de mayo de 2007.

España en la puesta en práctica del susodicho régimen especial, conforme resulta de lo escaso de la regulación comunitaria y de la necesidad de proceder a completarla según la subsidiariedad que, a tales efectos, prevé el art. 5 del Tratado de la Unión Europea»⁽⁹⁾.

Frente a esta posición unánime de la Administración tributaria la regulación de los grupos en la LIVA plantea serias dudas en cuanto a su adecuación a la Directiva 2006/112⁽¹⁰⁾, no solo en cuanto al propio ejercicio de la facultad otorgada por el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE, sino también en cuanto a la posible infracción de los principios esenciales del sistema común del IVA, como puede ser el de neutralidad, el de distorsión de la competencia o el de proporcionalidad.

No es objeto del examen que se hace en este capítulo un análisis pormenorizado de estas serias dudas, pero bastará indicar la dificultad en encuadrar el régimen especial en el desarrollo del art. 11 de la Directiva 2006/112/CE. Entre otros aspectos que podrían destacarse, el legislador español sostiene la condición de sujetos pasivos de las entidades integrantes del grupo, frente a la consideración de sujeto pasivo único que prevé el precepto de la Unión, tal como se ha puesto de manifiesto de forma reiterada por el TJUE⁽¹¹⁾, lo que supone la desaparición de las operaciones intragrupo a efectos del IVA⁽¹²⁾, que también se mantiene en nuestro régimen especial.

(9) Así en resolución de 23 de enero de 2020 (R.G. 5047/2016), en la que mantiene así mismo que la regla especial referida a la base imponible en el nivel avanzado, que permite la ausencia de gravamen tanto del valor añadido que se genera en las operaciones intragrupo como de los costes por los que no se ha satisfecho o soportado el impuesto, no tiene otra base que el art. 11 de la norma europea. Todo ello con olvido de lo señalado por el TJUE en una constante jurisprudencia (entre otras, la citada anteriormente) por la que concluye la presentación de una única autoliquidación que agrupe las operaciones del grupo, sin referencia alguna a las operaciones intragrupo, esto es, la existencia de un único sujeto pasivo, frente a la norma española que reconoce esta condición a las entidades integrantes del grupo acogidas al régimen especial.

(10) Entre otros autores, se pronuncian en este sentido GÓMEZ ARAGÓN, D., «El régimen especial del grupo de entidades (REGE)», en Chico de la Cámara, P., y Galán Ruiz, J. (Dirs.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA, Tomo II*, CIVITAS, Madrid, 2012, págs. 602 y ss.; o LONGÁS LAFUENTE, A., *Impuesto sobre el Valor Añadido, Comentarios y casos prácticos, Tomo II (13.ª edición)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2023, págs. 1770 y 1771.

(11) Además de la STJUE C-162/07, entre otras, las de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International Colleges, C-77/19, apart. 45 y 46, y de 11 de marzo de 2021, Danske Bank, C-812/19.

(12) Como se deduce de la STJUE de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 y C-109/14, apart. 36 y ss., y pone de manifiesto expresamente el Abogado General en su informe de 26 de marzo de 2015, apart. 49, de forma que estas operaciones intragrupo o internas no existen a efectos del IVA.

Es de destacar también la *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de 2 de julio de 2009, COM(2009) 325 final*, insistiendo en las ideas anteriores al estimar que el principal efecto del art. 11 es permitir que «una serie de sujetos pasivos estrechamente vinculados se fusionan en un único sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA» (apart. 3.2), de forma que «la situación del grupo por lo que respecta al IVA y la consideración de sus operaciones entrantes y salientes son plenamente comparables a las de un sujeto pasivo con diferentes sucursales» (apart. 3.4.2). Conclusiones estas que no encajan con el desarrollo legislativo interno.

Frente a la posible falta de adecuación de la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, es de advertir que su art. 11 no reúne los requisitos precisos para producir efecto directo⁽¹³⁾, si bien será difícil el planteamiento de una cuestión de prejudicialidad por diversos motivos: en general los grupos se acogerán a este régimen especial cuando les resulte beneficioso⁽¹⁴⁾, por lo que no es previsible que se opongan a la norma interna. De otro lado solo los órganos jurisdiccionales pueden ahora plantear estas cuestiones, y son muy escasas las resoluciones judiciales sobre la materia⁽¹⁵⁾.

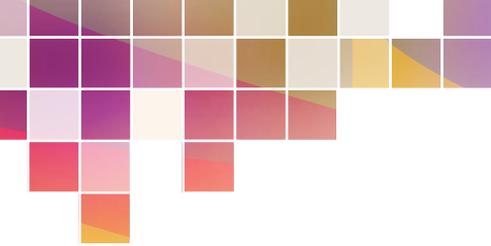
1.4. Independencia respecto del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades

La LIVA regula los grupos de entidades estableciendo un régimen que no se asemeja al previsto en el Capítulo VI del Título VII de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, donde se recoge el régimen de consolidación fiscal.

(13) Así se pone de manifiesto expresamente en la STJUE C-108/14 y C-109/14, aparts. 47 a 51.

(14) VERDÚN FRAILE, E., «Novedades y controversias en los grupos de IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 364, 2013, pág. 118, mantiene que, con este régimen en su nivel avanzado, los sectores financiero, educativo, social o de seguros, «vieron profundamente beneficiadas sus estructuras de grupo, siendo, en definitiva, su salvación frente a la valoración a mercado de operaciones vinculadas».

(15) En general es una jurisprudencia que aborda sobre todo cuestiones relacionadas con la gestión y comprobación tributarias. Como excepción se encuentra la STS de 11 de mayo de 2016, rec. 1556/2014, en la que el órgano jurisdiccional entra a conocer someramente del fundamento y naturaleza del régimen especial. De otro lado, el TJUE impide a los TEA españoles la presentación de cuestiones de prejudicialidad, al poner en entredicho la nota de independencia entre estos órganos revisores y la Administración tributaria, por lo que no pueden calificarse como «órganos jurisdiccionales» a efectos del art. 267 TFUE (STJUE de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14).



En la presente obra se analiza la normativa del IVA con amplias referencias a la Unión Europea, a la jurisprudencia del TJUE y del TS, así como a la doctrina administrativa aplicable. Se estudian de forma detallada aspectos esenciales del tributo, entre otros, el hecho imponible y los supuestos de no sujeción, las múltiples exenciones existentes, el lugar de realización del hecho imponible, el devengo, la base imponible, los sujetos pasivos y responsables, los tipos de gravamen y el mecanismo de repercusión del impuesto, las deducciones y devoluciones, así como los aspectos formales del tributo. Del mismo modo, se estudian algunos de los regímenes especiales más importantes, como el de las agencias de viajes, los grupos de entidades, el de criterio de caja o el de ventas a distancia.

Cabe reseñar que la obra ha sido elaborada por un elenco de expertos, procedentes de tres ámbitos distintos pero claramente complementarios: la Universidad, la Administración tributaria y la Abogacía/Asesoría, lo que proporciona un enfoque transversal en el que se entremezclan cuestiones teóricas con aspectos más prácticos directamente relacionados con la liquidación del tributo. En suma, se trata de una obra imprescindible para quienes deben aplicar el IVA, ya sea desde el ámbito del asesoramiento o de la Agencia Tributaria, así como desde la judicatura que debe, finalmente, resolver las controversias entre los dos extremos de la relación jurídico-tributaria.



ER-2080/2005

GA-205501/03