

**MEMENTO IVA**  
es una obra colectiva,  
realizada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Ediciones Francis Lefebvre**

– Coordinador Técnico: **Antonio VICTORIA SANCHEZ** (Licenciado en Derecho)

– Autores:

**Lino CASTELLANO MONTERO** (Economista)

**Fuensanta LOPEZ SANCHEZ** (Licenciada en Derecho)

**Julián SANCHEZ ESTEVEZ** (Economista)

**José Antonio SERRANO SOBRADO** (Licenciado en Derecho)

**Antonio VICTORIA SANCHEZ** (Licenciado en Derecho)

**Nota de los autores.**– Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre el régimen fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis del impuesto.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria o de cualquier otra institución o entidad. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra –cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet– no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

[www.efl.es](http://www.efl.es)

Precio: 113,36 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-65-9

ISSN: 1579-2897

Depósito legal: M-24555-2010

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE

**IVA**

**2010**

Actualizado a mayo de 2010

## Plan general

### Número marginal

10 Naturaleza y normativa reguladora

#### PARTE 1ª OPERACIONES INTERIORES

50 Hecho imponible  
400 Lugar de realización  
800 Exenciones  
1200 Devengo  
1300 Sujeto pasivo y repercusión del impuesto  
1700 Base imponible  
2000 Tipos impositivos  
2500 Deducciones y devoluciones  
3100 Regímenes especiales

#### PARTE 2ª OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

5200 Operaciones intracomunitarias

#### PARTE 3ª IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

5600 Importaciones  
6000 Exportaciones

#### PARTE 4ª GESTION

6400 Liquidación  
6900 Otras obligaciones formales

#### PARTE 5ª IVA EN EL MARCO DE LA UE

8000 IVA en el marco de la UE

**Número  
marginal**

## PARTE 6ª CONTABILIDAD DEL IVA

8250 Contabilización del IVA

## PARTE 7ª OTRAS ESPECIALIDADES

8500 Operaciones inmobiliarias

8900 Transportes

9150 Nuevas tecnologías

9450 Operaciones de financiación

## PARTE 8ª IGIC

9600 IGIC

## PARTE 9ª VIAS DE RECURSO Y DE PETICION ANTE INSTITUCIONES EUROPEAS

9900 Vías de recurso y de petición ante las instituciones europeas

9975 Jurisprudencia del TJUE en materia de IVA

## PARTE 10ª ANEXOS

10500 Anexos

## TABLA ALFABETICA

## Principales abreviaturas

<b>AIB</b>	Adquisición intracomunitaria de bienes
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>AP</b>	Audiencia Provincial
<b>AT</b>	Audiencia Territorial
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DOUE</b>	Diario Oficial de la Unión Europea
<b>E.m</b>	Estado/s miembro/s
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IIEE</b>	Impuestos Especiales
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>JT</b>	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIGIC</b>	Ley del Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
<b>LIS</b>	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDDA</b>	Régimen de Depósito Distinto de los Aduaneros
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REACP</b>	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
<b>REGE</b>	Régimen especial del grupo de entidades
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RIGIC</b>	Reglamento del Impuesto General Indirecto Canario (RD 2538/1994)
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>RJ</b>	Repertorio de jurisprudencia (Aranzadi)
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico Administrativo Regional
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>VPO</b>	Vivienda de Protección Oficial

# Introducción

## CAPÍTULO 1

## Naturaleza y normativa reguladora

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye la base del sistema español de **imposición indirecta**. Consiste en un impuesto general sobre el consumo que recae, en principio, sobre todos los bienes y servicios que son objeto de consumo en España, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero.

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las **actividades empresariales o profesionales**.

Es un impuesto **plurifásico**, en la medida que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen lugar en las diferentes fases de la cadena de producción-comercialización. Sin embargo, a través del mecanismo de las deducciones se consigue gravar en cada fase únicamente el valor añadido o incorporado en ella.

El citado mecanismo de **deducciones** constituye la nota esencial del impuesto. Los empresarios pueden deducir las cuotas del IVA soportadas en sus adquisiciones de forma que, a lo largo de la cadena, se va incorporando a los bienes y servicios la carga fiscal correspondiente al valor añadido en cada fase.

En el IVA, los consumidores finales no pueden deducir el impuesto, soportándolo efectivamente al efectuar sus consumos de bienes y servicios.

Son **consumidores finales**, o actúan como tales:

- las personas físicas o jurídicas, o entes sin personalidad, que no desarrollan actividades empresariales o profesionales y no tienen, por tanto, la condición de empresarios o profesionales;
- las personas físicas o jurídicas, o entes sin personalidad jurídica, que tengan la condición de empresarios o profesionales, en cuanto a las operaciones realizadas al margen de dicha condición;
- los empresarios o profesionales, en la medida en que realicen operaciones exentas o no sujetas al impuesto, porque no pueden deducir las cuotas soportadas por sus adquisiciones de bienes o servicios que no son utilizados en actividades empresariales o en operaciones gravadas (salvo en el caso de que se trate de exenciones plenas o de operaciones no sujetas que, de acuerdo con la normativa del tributo, generan el derecho a deducir el IVA soportado en la fase anterior).

**Cesión a las Comunidades Autónomas** (L 22/2009 art.35 y disp.final 5ª) El IVA se incluye entre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común sin competencias normativas, cediéndose **desde del 1-1-2009 el 50%** (antes el 35%) del rendimiento del impuesto generado en el territorio de cada Comunidad Autónoma.

La cesión de **competencias normativas** en relación con este impuesto no se ha producido, dado su carácter de impuesto armonizado en el seno de la UE.

**PRECISIONES** Con anterioridad al 1-1-2009, el porcentaje cedido a este respecto era del **35%**. Con motivo de la aprobación de la nueva Ley que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, desde el 1-1-2009 queda derogada la L 21/2001 para aquellas Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan aceptado en Comisión Mixta el sistema regulado en la nueva Ley (L 22/2009 disp.derog.única).

**El IVA y Europa** Los Estados miembros de la UE establecieron un sistema IVA adaptado a la Sexta Directiva comunitaria (Dir 77/388/CEE) «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme». Con esta Directiva establecieron las reglas para la determinación de una base imponible común, necesaria para fijar la participación de la UE en la recaudación por IVA de los Estados miembros.

Esta Directiva fue modificada por la Dir 91/680/CEE, que reguló la tributación de las operaciones intracomunitarias en el régimen transitorio del **Mercado interior**, y supuso la supresión de las barreras fiscales en la UE y el mantenimiento del principio de tributación en destino.

El régimen transitorio será sustituido por el definitivo, en el que se aplicará el principio de tributación en origen, para lo cual deberá completarse la armonización fiscal, dictando las disposiciones que procedan.

Desde el **1-1-2007**, la norma básica que contempla el sistema común del IVA es la Dir 2006/112/CE modif Dir 2010/23/UE. Constituye el **texto refundido de la Sexta Directiva** y tiene por objeto no introducir modificaciones sustanciales en la regulación del IVA.

En relación con esta materia, ver nº 10550 s.

10

11

12

## 13

**PRECISIONES** 1) Con **efectos desde el 1-1-2010**, se han aprobado la L 2/2010 y el RD 192/2010 con la finalidad de incorporar las modificaciones introducidas en la Dir 2006/112/CE por las Directivas que integran el «Paquete IVA».

2) Dada la primacía del **derecho UE** sobre el interno, hay que resaltar que las leyes y normas reglamentarias españolas no son aplicables sino en tanto sean compatibles con las Directivas en vigor.

3) La Comunidad Económica Europea (CEE) fue creada por el Tratado de Roma de 25-3-1957.

En este Tratado de Roma se integra, modificándolo, el **Tratado de la Unión Europea**, firmado en Maastricht el 7-2-1992 y en vigor desde el 1-11-1993, que se convierte así en una de las fuentes de derecho comunitario originario.

A partir del Tratado de Maastricht, el nombre inicial de «Comunidad Económica Europea» se transforma en «**Comunidad Europea**» (CE).

El **Tratado de Lisboa**, por el que se modifican el Tratado de la UE y el Tratado de Roma ha sido publicado (DOUE 17-12-2007, C 306) y ha entrado en vigor el 1-12-2009. Después de este Tratado el término Comunidad Europea ha sido reemplazado por el de **Unión Europea**.

A partir del 1-12-2009 el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) ha reemplazado al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (aunque algunos preceptos de este no se contienen en el TFUE, sino en el Tratado de la Unión Europea).

La UE comprende actualmente los 27 **países** siguientes: Alemania, Bélgica, Francia, Luxemburgo, Italia y Países Bajos (desde el 25-3-1957); Dinamarca, Irlanda y Reino Unido (desde el 1-1-1973); Grecia (desde el 1-1-1981); España y Portugal (desde el 1-1-1986); Austria, Finlandia y Suecia (desde el 1-1-1995); República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia (desde el 1-5-2004); Bulgaria y Rumanía (desde 1-1-2007).

## 14

**Normativa reguladora** El IVA es un impuesto armonizado en la UE, de forma que la legislación interior de los Estados miembros debe adaptarse a las normas comunitarias dictadas al efecto.

## 15

**Normativa interna** La legislación estatal española que regula el impuesto, debidamente armonizada con la normativa UE, es:

- L 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (**LIVA**).

- Las siguientes **normas reglamentarias**:

- RD 1624/1992, por el que se aprueba el reglamento del impuesto (**RIVA**);

- RD 3485/2000, regulador de las franquicias y exenciones en régimen diplomático y consular, desarrollado por la OM 24-5-2001.

- RD 1496/2003 art.1º, regulador del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios o profesionales y OM EHA/962/2007 por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el RD 1496/2003.

- RD 1065/2007, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (**RGRI**), y que, entre otras cuestiones, regula las declaraciones censales y la identificación fiscal de los obligados tributarios.

El impuesto se exige conforme a lo establecido en las normas anteriores y en las que regulan los regímenes de Concierto del **País Vasco** (aprobado por la L 12/2002 modif L 28/2007) y del Convenio Económico de **Navarra** (aprobado por la L 28/1990 modif L 48/2007). Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español (LIVA art.2).

## 16

**Normativa en el marco UE** En el marco UE, la norma básica de armonización del impuesto es desde el **1-1-2007**, la Dir 2006/112/CE, que constituye el texto refundido de la Sexta Directiva (Dir 77/388/CEE). La Dir 2006/112/CE ha sido **modificada**, a su vez, por las siguientes normas:

- Dir 2006/138/CE, que prorroga la vigencia del régimen aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

- Dir 2007/75/CE, que prorroga determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del IVA.

- Dir 2008/8/CE, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

- Dir 2008/9/CE, relativa a determinadas disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Dir 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro

- Dir 2008/117/CE 16-12-2008, de medidas contra el fraude fiscal relativo a operaciones intracomunitarias. Esta Directiva se complementa con el Rgto CE/37/2009.

- Dir 2009/47/CE, relativa a los tipos reducidos (nº 8075).

- Dir 2009/69/CE, relativa a la evasión fiscal vinculada a la importación (nº 8080).



- Dir 2009/132/CE, que delimita el ámbito de aplicación de la Dir 2006/112/CE art.143.b y c (nº 8095).
- Dir 2009/162/UE, que modifica ciertas disposiciones de la Dir 2006/112/CE (nº 8090).
- Dir 2010/23/UE, sobre aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

En la actualidad hay las siguientes **propuestas de Directivas**:

- agencias de viajes (nº 8028);
- servicios postales (nº 8030);
- simplificación de obligaciones formales (nº 8040);
- modernización del régimen de tributación de los servicios financieros y de seguros (nº 8045);
- evasión fiscal vinculada a las operaciones transfronterizas (nº 8055 s.);
- modificación de las reglas de facturación (nº 8060 s.);
- inversión del sujeto pasivo para evitar el fraude (nº 8035 s.).

También en la actualidad hay una serie de propuestas de **Reglamento**:

- régimen de los servicios financieros y de seguros (nº 8046);
- refundición del Reglamento sobre cooperación administrativa (nº 8130);
- aplicación de ciertas disposiciones de la Dir 2006/112/CE (nº 8065).

Asimismo, para garantizar una aplicación más uniforme del IVA, se aprobó el Rgto CE/1777/2005 (ver nº 10564 Memento IVA 2006), que entró en vigor el 1-7-2006, excepto en lo que se refiere a una particular regla en materia de base imponible, que entró en vigor el 1-1-2006.

Hay que citar, además, la Dir 2008/9/CE, que ha entrado en vigor el 1-1-2010, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la **devolución** del IVA a sujetos pasivos **no establecidos** en España pero sí en la UE (nº 8170 s.) que ha sustituido a la Octava Directiva, que se ocupaba de esta materia. Esta Directiva se complementa con el Rgto CE/143/2008, el Rgto CE/37/2009 y el Rgto CE/1174/2009.

La normativa en el marco UE relativa al IVA ha sido complementada mediante las siguientes Directivas:

- Dir 86/560/CEE (Decimotercera Directiva), relativa a la devolución del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
- Dir 2006/779/CE, relativa a las exenciones en importaciones de pequeños envíos sin carácter comercial.
- Dir 2007/74/CE, relativa a las exenciones en importaciones en régimen de viajeros.
- Dir 2009/55/CE, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro.

**PRECISIONES** La Comisión Europea ha elaborado, entre otros, un documento, actualizado en octubre del 2003, sobre la «Estrategia para mejorar el funcionamiento del Régimen del IVA en el marco del mercado interior», así como otro, de 1-12-2008, sobre la «Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea», que pueden revisarse en la siguiente dirección: [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int). En relación con otros informes de la Comisión Europea relativos al IVA, ver nº 8100 s.

**Tratados internacionales** En relación con los tratados internacionales, y por lo que al IVA se refiere, hay que destacar las siguientes disposiciones:

- Convenio con **USA**: RD 669/1986.
- Protocolo sobre **Privilegios e Inmunidades** CE: Disposiciones de desarrollo (Canje de notas) publicadas en BOE 7-2-97 y 27-6-97.
- Convenio entre los Estados partes del **Tratado del Atlántico Norte (OTAN)**: RD 160/2008.
- Convenio con la **Agencia Espacial Europea (ESA)**: RD 1617/1990.

**PRECISIONES** Por lo que se refiere a la **Santa Sede**, hasta 31-12-2006 se aplicaron ciertas disposiciones particulares de no sujeción y exención en el IVA con base en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3-1-1979. Sin embargo, tales disposiciones han dejado de estar en vigor, esencialmente con efectos 1-1-2007 (L 42/2006 disp.adic.18ª; Canje de notas entre el Estado español y la Santa Sede de 22-12-2006; OM EHA/3958/2006).

PARTE PRIMERA

Operaciones interiores

SUMARIO	
Capítulo 2. Hecho imponible .....	50
Capítulo 3. Lugar de realización .....	400
Capítulo 4. Exenciones .....	800
Capítulo 5. Devengo .....	1200
Capítulo 6. Sujeto pasivo y repercusión del impuesto .....	1300
Capítulo 7. Base imponible .....	1700
Capítulo 8. Tipos impositivos .....	2000
Capítulo 9. Deducciones y devoluciones .....	2500
Capítulo 10. Regímenes especiales .....	3100

## CAPITULO 2

## Hecho imponible

## SUMARIO

I. Operaciones sujetas .....	55
II. Delimitación IVA-ITP y AJD .....	65
III. Concepto de empresario o profesional .....	80
IV. Operaciones no sujetas .....	100
V. Entregas de bienes .....	215
VI. Autoconsumo de bienes .....	275
VII. Prestaciones de servicios .....	300
VIII. Autoconsumo de servicios .....	350

50

## I. Operaciones sujetas

(LIVA art.4.uno, dos –redacc L 2/2010– y tres)

Están sujetas al impuesto las **entregas de bienes** y **prestaciones de servicios** realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto (nº 405 s.) por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Estas operaciones están sujetas, incluso si se realizan con ocasión del cese en el ejercicio de sus actividades, o si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las lleven a cabo. Las operaciones realizadas por las **sociedades** mercantiles se entienden efectuadas en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, cuando tales sociedades tengan la condición de empresario o profesional (nº 80 s.). Asimismo, también se entienden realizados en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales los servicios desarrollados por los **registradores de la propiedad** en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario (LIVA art.4.dos.c) redacc L 2/2010). La sujeción de forma expresa de estos servicios al IVA con efectos 1-1-2010 ha venido motivada por la sentencia TJUE 12-11-09, asunto C-154/08 (ver nº 146).

Por contra, **no se gravan** las operaciones efectuadas en el desarrollo de actividades no empresariales (por ejemplo, por los entes públicos en el ejercicio de sus funciones públicas o por los empresarios o profesionales con cargo a su patrimonio particular).

55

**PRECISIONES** 1) La **calificación** de una operación como entrega o como prestación de servicios tiene importancia por el distinto tratamiento que pueden tener una y otra a efectos del lugar de realización del hecho imponible, de las exenciones, del devengo, del tipo impositivo y de las deducciones.

2) Sólo están sujetas las operaciones que se realicen a **título oneroso**, mediante contraprestación, sea en dinero o en especie (a cambio de otros bienes o servicios).

Sin embargo, determinadas operaciones sin contraprestación también están gravadas, porque se asimilan a las operaciones a título oneroso: son los **autoconsumos** de bienes y servicios (ver nº 275 y nº 350), que se gravan para evitar las distorsiones que se producirían al consolidarse deducciones del impuesto que no corresponden a la utilización real de los bienes.

La sujeción al impuesto se produce cualquiera que sea el fin perseguido o los resultados que se consigan, con independencia de que exista beneficio o pérdida.

3) Cuando reúnan los requisitos previstos en la normativa que delimita el hecho imponible, las operaciones que realicen las **fundaciones, asociaciones sin ánimo de lucro**, entidades sociales o los entes públicos, quedan sujetas al IVA.

**EJEMPLOS** 1) Un empresario establecido en Valladolid entrega bienes a un empresario de Sevilla.

⇒ En principio, dicha entrega de bienes se entiende realizada en el **territorio de aplicación del IVA** español, estando sujeta a dicho tributo.

56

2) Una empresa consultora establecida en Barcelona realiza un estudio de mercado relativo a la producción de aceite para un empresario establecido en Melilla.

⇒ Según las reglas de **localización de las operaciones** (nº 480 s.), dichas prestaciones de servicios no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español y, por tanto, no están sujetas a dicho tributo.

3) Un empresario se lleva a su domicilio particular un sofá de piel que tenía afecto a su actividad empresarial.

⇒ Se trata de un **autoconsumo de bienes** (nº 275), consistente en la transferencia de un bien del patrimonio empresarial del empresario a su patrimonio personal.

4) Un empresario teatral regala entradas a una empresa para que sus empleados puedan asistir de forma gratuita a una función especial.

⇒ Se trata de un **autoconsumo de servicios** por tratarse de un servicio prestado de forma gratuita (acceso libre) por un empresario. No obstante, hay que tener en cuenta que este autoconsumo de servicios sólo está sujeto al IVA cuando el mismo se realiza para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional de quien lo efectúa (ver nº 350).

57

5) Una persona física contrata con varias empresas la realización de **traducciones** de textos, cartas, manuales, etc.

⇒ Dicha persona física, que realiza las traducciones, es empresario o profesional, dado que existe por su parte la intención de intervenir en la producción de bienes y servicios. Se trata de una actividad desarrollada con carácter profesional y no simplemente de manera esporádica.

6) Una persona física, pintor de profesión, **vende una máquina** que utiliza en su actividad.

⇒ La entrega de la máquina que se desafecta de la actividad del profesional se entiende realizada en el ejercicio de su actividad profesional, aunque se trate de una operación atípica u ocasional.

7) Una sociedad anónima dedicada a la venta de chocolate **cede una máquina** a otra empresa mediante contraprestación.

⇒ Estamos ante de una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, por tratarse del alquiler de un bien del activo fijo de la entidad mercantil, efectuada en desarrollo de dicha actividad.

8) Entidad inmobiliaria que cede el uso de una vivienda a sus **empleados** mediante contraprestación.

⇒ Es una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

9) Cooperativa de **producción de aceite** que realiza la transformación de la aceituna para sus socios.

⇒ Dicha manipulación de la aceituna es una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial.

59

**DOCTRINA ADMINISTRATIVA** Además de las siguientes contestaciones de la DGT, ver nº 11000 s.

1) Están sujetas al IVA las **actividades de investigación** para aplicaciones de la electricidad y seguridad en el trabajo realizadas mediante contraprestación por quienes se dediquen habitualmente a la realización de las mismas o por empresarios o profesionales que actúen en el desarrollo de su actividad (DGT CV 22-12-86).

2) **No están sujetas al IVA** las siguientes operaciones:

– las actividades internas de una empresa eléctrica de realización de **proyectos de investigación** y desarrollo tecnológico (DGT CV 22-12-86);

– los **préstamos** en efectivo otorgados al margen o con independencia del ejercicio de una actividad empresarial, aunque se concierte una cláusula de indexación de carácter accesorio en función del **contravalor en oro** de las cantidades en dinero prestadas, siempre que el prestamista no llegue a ser, en ningún caso, propietario o poseedor de los metales preciosos a que se refiere el contrato, ni tenga derecho a que le sean entregados dichos metales a su término (DGT CV 10-10-86);

– la **cesión de uso de su nombre y logotipo** a entidades colaboradoras a cambio de una cierta ayuda económica por una asociación a la que le es aplicable el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, en virtud de un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general (DGT 13-4-04);

– la **adjudicación** de la parte concreta de un solar que corresponda a cada comunero según sus respectivas cuotas ideales (DGT CV 21-12-07);

– las operaciones por las que una **asociación** recibe cantidades (donativos) que le entregan quienes se llevan muebles y enseres restaurados por ella, cuando dichas cantidades no son fijas y no están establecidas previamente, siendo su cuantía totalmente voluntaria (DGT CV 4-6-09);

– la transmisión de la **participación indivisa de un comunero** al no realizarse por quien tiene la condición de empresario o profesional (DGT CV 11-9-09).

3) Las aportaciones en metálico que una entidad percibe de empresas con las que ha suscrito **convenios de patrocinio** no constituyen contraprestación de operaciones sujetas si la citada entidad no realiza en favor de tales empresas operación alguna a efectos del IVA (DGT CV 19-6-06).

4) El titular de un **depósito distinto del aduanero** ingresa el IVA a la importación cuando se producen faltas de mercancías ajenas en su depósito. Si posteriormente aparecen las mercancías y salen del depósito, el reembolso del importe del IVA pagado que se obtiene del sujeto pasivo importador, no es una operación sujeta (DGT CV 16-6-06).

5) En la **disolución de una sociedad de gananciales** por haber convenido los cónyuges el régimen de separación de bienes, la atribución a los cónyuges de los bienes anteriormente gananciales no constituye operación sujeta. Si uno de los cónyuges cede al otro sus bienes o parte de los mismos para que los utilice en su actividad empresarial o profesional, dicha cesión no está sujeta si es efectuada a título gratuito y el cónyuge cedente no realiza otras actividades empresariales o profesionales (DGT 11-11-94).

6) La **emisión** por parte de un club de golf de **títulos sociales** de obligada adquisición por los socios para mantener su status o, en otros términos, «la titulación del reconocimiento del socio del derecho de transmitir la condición de socio a un nuevo socio», es una operación que no se encuentra sujeta al IVA, según la jurisprudencia del TJUE. Por tanto, no se puede considerar como una transferencia de derechos sin contraprestación conceptuada como una operación asimilada a las prestaciones de servicios.

El denominado **canje de títulos** sociales adicionales por títulos sociales ordinarios no es más que la transmisión de títulos por un socio al adquirente de los mismos y el cambio de denominación de estos por parte del club. Puesto que esa transmisión no se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, tampoco se trata de una operación sujeta al impuesto.

La **adquisición de títulos sociales** a cambio de descuentos en las cuotas del club o en el precio de la utilización de las diferentes instalaciones deportivas son operaciones sujetas por las que hay que repercutir el impuesto (DGT CV 26-11-08).

7) Están sujetas las prestaciones de servicios efectuadas por una entidad mercantil consistentes en la **participación en concursos hípicos** con caballos de su propiedad para las personas o entidades organizadoras de dichos concursos, cualquiera que sea la modalidad de la contraprestación que perciba (cantidad fija por participar, premios o pago en metálico en función de la clasificación obtenida u otra) (DGT 22-10-99).

8) No constituye el desarrollo de una actividad empresarial o profesional el ejercicio de las funciones propias de **perito informático designado** por los Órganos Judiciales, percibiendo a cambio las retribuciones previstas por la Ley de Enjuiciamiento Civil (DGT 21-3-02).

9) La **modificación de los estatutos** de una entidad para permitir la transmisión de los títulos preexistentes no supone el ejercicio de actividades económicas sujetas (DGT CV 5-6-06).

10) Las **pérdidas de mercancías** durante su almacenamiento o transporte no suponen para la empresa propietaria la realización de una entrega de bienes sujeta puesto que no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la empresa que sufre dichas pérdidas, aun cuando dicha circunstancia dé lugar al pago de la correspondiente indemnización por parte de la empresa almacenista o transportista (DGT CV 11-9-06).

11) Están sujetas las operaciones realizadas por un **puerto deportivo** para los propietarios amarrados del mismo cuya contraprestación se instrumenta en función del coeficiente de propiedad de cada uno sobre los gastos de funcionamiento de dicho puerto (DGT 29-3-99).

12) Las aportaciones realizadas por los suministradores de un patrono de una **fundación** a dicha fundación se hacen en cumplimiento de las obligaciones estipuladas en los contratos de suministro firmados por el mencionado patrono, pero no constituyen contraprestación de operación alguna sujeta al IVA realizada por la fundación (DGT 16-11-99).

13) Está sujeta la entrega de mercaderías por una **sociedad cooperativa limitada** a los socios que van a causar baja en la misma, en concepto de devolución de sus aportaciones al capital social de la cooperativa (DGT CV 15-6-05).

14) Las prestaciones de servicios propios de un **sistema de correo electrónico**, con ciertas características dirigidas a proteger los mensajes de spam y virus informáticos y con una contraprestación concreta y específica, son servicios sujetos (DGT CV 16-11-06).

15) El pago que la sociedad vendedora de una nave realiza a la compradora como compensación por los **gastos de urbanización** que esta debe satisfacer no supone acto alguno de consumo. No hay entrega de bienes ni prestación de servicios en esta operación, por lo que el pago realizado por la vendedora no puede ser contraprestación de ninguna operación sujeta al impuesto (DGT CV 30-1-07; CV 30-1-07).

16) La prestación por una **entidad local** de un conjunto de servicios consistentes básicamente en una comida con baile y música a cambio de un precio cierto está sujeta (DGT CV 20-4-07).

17) La venta de una **tarjeta electrónica** personal y recargable que permite el acceso a servicios varios, que no están determinados de antemano, es una operación no sujeta (DGT CV 30-5-07). En el mismo sentido, la **venta de cheques regalo** a particulares y empresas que posteriormente dan derecho a permanecer un número de días en determinados hoteles no está sujeta si los hoteles pueden estar ubicados fuera del territorio de aplicación del IVA (DGT CV 5-9-07; CV 20-5-08).

En el mismo sentido, la **venta de una tarjeta regalo** que permite la adquisición de distintos bienes y servicios en un determinado gran almacén con sede en la Península o en Canarias, Ceuta y Melilla (DGT CV 21-2-08; CV 16-12-08; CV 25-3-09).

En el mismo sentido, la venta por Internet de **bonos** que permiten adquirir productos o servicios diversos tales como estancias en hoteles o spas, alquiler de coches, restaurantes, turismo extremo, servicios de cosmética, etc. (DGT CV 25-3-09).

60

61

62

**18)** Una entidad, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, tiene implantado un **sistema de promoción** por el que por cada compra que se realice con su tarjeta de crédito, se consiguen **puntos canjeables** por distintos bienes o servicios.

Se está considerando la posibilidad de canjear los puntos por **millas aéreas** con una compañía aérea española, siendo estas canjeables por vuelos o por otros bienes y servicios distintos. Así, el usuario o cliente posee unas millas aéreas que le permiten adquirir determinados bienes o que le sean prestados ciertos servicios, sin que esté identificada la naturaleza de los bienes o servicios («bienes y servicios no claramente identificados», según la sentencia del TJUE 21-2-06, asunto C-419/02). Aplicando la citada sentencia resulta que la adquisición de puntos o millas aéreas por parte del usuario es una operación no sujeta al IVA, pues lo que realmente se está entregando al consumidor es un medio de pago de los bienes y servicios concretos a que tiene acceso (DGT CV 18-6-08).

**19)** La transmisión de bienes que **dejaron de estar afectos** a la actividad hace mucho tiempo no está sujeta (DGT CV 5-11-07; CV 6-11-07).

**20)** Están sujetas y no exentas las ejecuciones de obra para la construcción de una pista polideportiva en las instalaciones de un **club deportivo privado**, efectuadas a cambio de que en dicho recinto se instale un cartel con los datos de la empresa como donante de la obra (DGT CV 20-11-07).

**21)** La extinción obligatoria de un derecho de arrendamiento de un bien inmueble como consecuencia de un expediente de **expropiación forzosa** no está sujeta, constituyendo el justiprecio acordado una indemnización (DGT CV 18-1-08).

## 62.1

**22)** Está sujeta y no exenta del IVA la entrega de **energía eléctrica** realizada, de forma gratuita o por un precio bonificado, por una empresa a sus **empleados** (DGT CV 16-12-08).

**23)** Las operaciones consistentes en la **selección de candidatos** para trabajar como **becarios** en las empresas que forman parte del programa de formación de una fundación, constituyen una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA (DGT CV 19-12-08).

**24)** Una entidad bancaria que forma parte de una AIE vendió unas **participaciones sociales**. En el contrato de compraventa, la entidad acordó abonar a los compradores una **cantidad** de dinero que **complementara** el rendimiento financiero que pudiera derivarse de la actividad de la AIE. Con motivo de una ampliación de capital se ha abonado la citada cantidad.

Si la finalidad del pago de la cantidad complementaria a los compradores de las participaciones es distinta de la mera consecución de la rentabilidad mínima fijada, podría entenderse que tiene lugar una prestación de servicios. Por tanto, si las cantidades pagadas responden a la condición subjetiva del adquirente, el cual podría **atraer a nuevos inversionistas**, dicha cantidad podría constituir la contraprestación de una prestación de servicios sujeta al IVA consistente en una especie de servicios de publicidad (DGT CV 30-12-08).

**25)** Un **intermediario en la venta de viviendas** ingresará a los adquirentes de las mismas una parte de la **comisión** que le paga la propiedad para incentivar la venta. La propiedad de los inmuebles facturará la entrega de las viviendas directamente a los adquirentes y es el único destinatario del servicio de mediación.

La cantidad en metálico abonada a los adquirentes de las viviendas no tiene la naturaleza de contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, por lo que el abono no tiene efectos desde el punto de vista del IVA ni existe obligación de expedir factura (DGT CV 8-1-09).

**26)** Una entidad adquirió una **gasolinera**, subrogándose en el contrato de comisión de venta, abanderamiento y suministro en exclusiva que esta tenía suscrito con una petrolera. Mediante dicho contrato, la petrolera efectuaba un anticipo de **comisiones** por venta de productos con el objeto de financiar la construcción de la gasolinera. La entidad quiere **rescatar el contrato** en el que se subrogó en su día, debiendo abonar la cantidad pendiente de los anticipos de comisiones.

El importe que la petrolera entregó constituye un **préstamo** a la gasolinera cuyo objeto era la construcción de la estación de servicio. La cancelación del préstamo se produce periódicamente, aplicando una parte de las comisiones por venta de productos a dicha finalidad. El hecho de que se cancele anticipadamente el contrato de comisión de venta, abanderamiento y suministro en exclusiva y se devuelvan las cantidades pendientes relativas al anticipo recibido para la construcción de la gasolinera, no constituye una operación a efectos del IVA (DGT CV 13-2-08).

## 62.2

**27)** Una entidad dedicada a la producción de películas tiene intención de suscribir un acuerdo con otra empresa para la coproducción de un reportaje, mediante el cual lleva a cabo la producción material del reportaje y la otra empresa aporta la financiación, compartiendo ambas el resultado de la cesión de la obra.

La **coproducción cinematográfica** y, en general, audiovisual consiste en un acuerdo de voluntades mediante el cual dos o más productores ponen en común recursos, financieros, materiales o inmateriales, es decir, en dinero, especie o servicios, con el objeto de llevar a cabo o producir conjuntamente una obra audiovisual, con la intención de compartir la explotación de los derechos que la citada obra genere.

De acuerdo con lo expuesto, las **aportaciones dinerarias** que uno de los **coproductores** efectúa a la entidad, que se encarga de la producción como parte de su aportación a la coproducción, no son la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA, por lo que no debe repercutirse el impuesto con ocasión de la percepción de los importes, sin perjuicio, no obstante, de la sujeción de las operaciones de cesión de los derechos que genere el reportaje (DGT CV 20-5-08).

**28)** Mediante el ejercicio del **derecho de reversión** se cumple una condición que reintegra al expropiado (una comunidad de herederos) a la misma situación que tenía con anterioridad a la **expropiación**. Debe entenderse que tal reversión no constituye entrega de bienes a efectos del IVA y, por consiguiente, no puede conside-

rarse una operación sujeta al impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día realizó el expropiado en virtud del procedimiento de expropiación forzosa, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho impuesto como si no.

Sin embargo, el bien que revierte al propietario no es exactamente el mismo que se expropió, sino que ha sufrido **mejoras**. El bien expropiado era un terreno rústico y el bien que revierte es un terreno urbano. Esto quiere decir que se han producido unas obras de urbanización en el terreno. Por tanto, los servicios de urbanización que el propietario va a recibir como consecuencia de la reversión se consideran una operación sujeta al IVA (DGT CV 16-5-08).

**29)** La **afectación** de un elemento al **patrimonio empresarial** del sujeto pasivo es una cuestión de hecho que puede ser probada por los medios de general aceptación en Derecho. Por ello, la sola falta de contabilización de un elemento patrimonial no determina, por sí misma, la ausencia de afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo (DGT CV 7-4-08; CV 15-6-09).

**30)** En la **sociedad de gananciales** los cónyuges no son titulares pro indiviso de la mitad de cada uno de los bienes y derechos que comprende la misma y, en su caso, de la actividad desarrollada por la sociedad ganancial, sino que ambos esposos ostentan conjuntamente la titularidad de la totalidad del patrimonio ganancial y el desarrollo conjunto de la actividad, por lo que la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. En estas circunstancias el mero **cambio de titularidad** de la actividad desarrollada por la sociedad ganancial a favor del otro cónyuge no supone el cese de la actividad económica desarrollada por la misma, ni transmisión alguna de bienes y derechos entre los cónyuges, ni ninguna operación sujeta al IVA (DGT CV 3-3-09).

**31)** En la transmisión de un vehículo que ha estado **afecto** a un patrimonio empresarial o profesional al **50%**, el otro 50% se corresponde con la entrega de un activo no afecto, por lo que no está sujeta (DGT CV 17-3-09).

**32)** Si el **cese en el ejercicio** de la actividad determina la transferencia de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal, la entrega de bienes que supone la referida transferencia de bienes se produce con el cese efectivo en el ejercicio de la actividad. No puede entenderse producido dicho cese mientras el sujeto pasivo, actuando como empresario o profesional, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes de su activo. La presentación de la declaración de cese en el ejercicio de una actividad no produce, por sí misma, dicho cese, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a su patrimonio personal. Dicha declaración no es la causa, sino el efecto del cese en el ejercicio de las actividades empresariales o profesionales y, por ello, no resulta procedente su presentación antes de que el aludido cese se produzca efectivamente (DGT CV 21-9-09).

62.3

**JURISPRUDENCIA** **1)** Los bienes transmitidos a un **comprador de gasolina** a cambio de unos vales obtenidos en función de la cantidad a pagar, con arreglo a un sistema de promoción de venta, deben considerarse como una entrega efectuada a título oneroso (TJUE 27-4-99, asunto C-48/97).

**2)** Están sujetos y no exentos al IVA los servicios prestados por entidades mercantiles como **miembros de los consejos de administración** de otras empresas –ver nº 80– (TEAC 21-1-02).

**3)** Una sociedad personalista que admite a un **socio a cambio de una aportación** dineraria no realiza a favor de este una prestación de servicios a título oneroso (TJUE 26-6-03, asunto C-442/01).

**4)** En el caso de **subvenciones** destinadas a cubrir los déficits de explotación de una sociedad de capital público dedicada a la realización de trabajos forestales y prevención de incendios, al desarrollo forestal y conservación de montes, no existe operación sujeta al IVA al no existir una relación jurídica directa entre los servicios prestados por la entidad subvencionada y las cantidades recibidas del ente público (TEAC 2-2-05).

**5)** La **emisión de nuevas acciones** no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios realizadas a título oneroso (TJUE 26-5-05, asunto C-465/03).

**6)** En relación con la inclusión de las **transacciones ilícitas** en el ámbito de aplicación del IVA, el TJUE ha declarado que se devenga normalmente el IVA cuando las mercancías fraudulentamente comercializadas compitan con productos objeto de operaciones realizadas en el marco de un circuito legal. Es así con respecto a los **perfumes falsificados** (TJUE 28-5-98, asunto C-3/97); la explotación de **juegos de azar** ilícitos (TJUE 11-6-98, asunto C-283/95); el alcohol etílico –**aguardiente**– de contrabando (TJUE 29-6-00, asunto C-455/98); el alquiler de una mesa de un bar para vender **droga** (TJUE 29-6-99, asunto C-158/98) y la exportación en condiciones ilegales de **sistemas informáticos** (TJUE 2-8-93, asunto C-111/92). Esta última sentencia establece que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.

63

**7)** Las operaciones de «**ventas de minutos telefónicos**» que consisten en disociar la tarjeta prepago del terminal asociado, todo ello comercializado mediante determinados packs de telefonía móvil, de forma que el saldo que contiene la tarjeta prepago se descarga mediante la realización de llamadas a determinadas líneas mediante la técnica de la multiconferencia, no pueden calificarse como servicios telefónicos a efectos del IVA. No se trata de una entrega de bienes ni de una prestación de servicios (TEAC 13-9-06).

**8)** Existen entregas de bienes o prestaciones de servicios, y una actividad económica cuando se cumplen los **criterios objetivos** en que se basan dichos conceptos, pese a que las operaciones se lleven a cabo con la única finalidad de obtener una **ventaja fiscal** y sin otro objetivo económico (TJUE 21-2-06, asuntos C-255/02 y C-223/03). No obstante, estas operaciones pueden constituir una práctica abusiva a efectos del IVA. Si tal fuera

64



el caso, habría que redefinir las transacciones realizadas para restablecer la situación que habría existido de no haberse efectuado las operaciones abusivas.

**9)** El **establecimiento permanente** de una sociedad, no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece y, por tanto, los servicios que recibe de la sede central no constituyen operaciones imponibles a efectos del IVA (TJUE 23-3-06, asunto C-210/04).

**10)** Las cantidades abonadas en concepto de **arras** en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al IVA deben considerarse indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas (TJUE 18-7-07, asunto C-277/05).

**11)** Para considerar que una operación de compraventa realizada por una **sociedad mercantil** no tiene carácter empresarial por no estar afectos a su actividad los bienes vendidos hay que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del IVA, o bien que la actividad del transmitente es ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos, es decir, que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo (TEAC 28-9-05).

**12)** No están sujetos los trabajos que se realizan para el **propio inmovilizado** como consecuencia obligada de planes urbanísticos o de infraestructuras viarias (TEAC 27-6-07 ).

## 64.1

**13)** Si como consecuencia del **contrato de lease-back** no se obtiene ninguna financiación, tampoco se obtiene ninguna ventaja derivada del contrato de arrendamiento financiero, pues el bien objeto del mismo ya era de su propiedad con carácter previo a su transmisión formal a la compañía de leasing. Por tanto, no puede identificarse un consumo imponible ni una operación sujeta (TS 16-7-09, Rec 7940/03).

**14)** La transmisión de un inmueble por una **sociedad meramente patrimonial** a sus accionistas a cambio de la adquisición de la totalidad de las acciones propias no es una operación sujeta, pues la entidad no tiene la consideración de sujeto pasivo al no realizar actividad económica alguna (TEAC 26-5-09).

**15)** Las **entregas de animales** procedentes de explotaciones ganaderas situadas en zonas de protección y vigilancia establecidas como consecuencia de la **peste porcina** clásica, efectuadas a las autoridades competentes y destinados posteriormente a la fabricación de harinas y grasas no destinadas al consumo humano, están sujetas, pues no se entrega una indemnización al titular de la explotación por el sacrificio y la destrucción obligatorios de los cerdos, sino que se trata de entregas de cerdos a las autoridades competentes que a su vez los entregan a otros empresarios para su transformación en determinados productos, de manera que continúan siendo objeto de tráfico en la cadena empresarial de producción y distribución de bienes y servicios del mercado porcino (TEAC 14-4-09).

En **sentido contrario**, por considerar que las cantidades percibidas son indemnizaciones fijadas en aras del interés general y que los cerdos sacrificados se excluyen de su circuito normal de distribución comercial, TS 28-11-08, Rec 5146/06; 14-5-09, Rec 340/06.

**16)** En los **envíos masivos publicitarios** efectuados a través de agencias de publicidad mediante el sistema de máquinas franqueadoras, no se pacta ni la agencia de publicidad obtiene una remuneración por servicios prestados al organismo de correos, por lo que se trata de operaciones sujetas y no exentas. La agencia obtiene una reducción tarifaria vinculada al gasto anual efectuado en cargas de máquinas de franquear o franqueo pagado (TS 2-11-04, Rec 2923/99; 13-10-09, Rec 4471/03).

**17)** La **indemnización percibida por el arrendatario** de un inmueble con ocasión de su expropiación, aunque en el mismo desarrollase una actividad mercantil (camping), no está sujeta ya que la cantidad que percibe constituye la compensación por la extinción, debido a causas de interés público o de utilidad social, de su derecho sobre el bien expropiado, cuya titularidad dominical pasa, por virtud de la operación expropiatoria, al beneficiario de la expropiación, previo pago del justiprecio a su antiguo propietario, suma que si queda sometida al tributo al constituir la retribución por la entrega de aquel bien (TS 2-11-09, Rec 4340/03).

**18)** Las cantidades obtenidas por un **club de fútbol** de la Federación Española de Fútbol con ocasión de su participación en la final de la Copa del Rey y Supercopa retribuyen una prestación de servicios sujeta que realiza el club en favor de la Federación: el propio espectáculo y el uso de las instalaciones (TS 18-11-09, Rec 4241/03).

## II. Delimitación IVA-ITP y AJD

(LIVA art.4.cuatro)

## 65

Las operaciones sujetas al IVA no lo están al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Ambos tributos son, en principio, incompatibles: el IVA grava las operaciones empresariales, mientras que el ITP y AJD grava las no empresariales.

Las **excepciones** a la regla de incompatibilidad descrita son las operaciones que siendo realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional están también sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas»:



1) Las **entregas y arrendamientos de bienes inmuebles**, cuando estén exentos del IVA, salvo renuncia a la exención en el caso de las entregas (ver nº 8685).

2) La constitución o transmisión de **derechos reales** de goce o disfrute que recaigan sobre inmuebles, cuando estén exentos del IVA (en este caso no cabe renuncia a la exención).

3) La **transmisión** de los siguientes **valores** (L 24/1988 art.108 redacc L 11/2009):

a. Aquellos que reúnan simultáneamente las **condiciones** siguientes:

- que los valores o participaciones representen partes alicuotas del capital social o patrimonio de entidades cuyo **activo** esté constituido, al menos, en un **50% por inmuebles** situados en territorio nacional o, en cuyo activo se incluyan valores que permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles situados en España; y

- que como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga una posición que le permita el **control** sobre estas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas. (No actúa la excepción –esto es, no hay tributación– si la posición de control se ostentaba antes de la transmisión de acciones, de forma indirecta: DGT 10-5-94).

b. Cuando se transmitan acciones o participaciones sociales **recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles** realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de una sociedad o con motivo de una ampliación de capital, y siempre que entre la aportación y la transmisión no hubiese transcurrido el **plazo** de tres años.

Lo expuesto en este número no es aplicable a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial cuando la transmisión se produzca después del plazo de un año desde la **admisión a negociación** de dichos valores y, en todo caso, cuando dicha transmisión se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta (**OPV**) o de ofertas públicas de adquisición (**OPA**).

**PRECISIONES** Ver nº 8507 s.

**EJEMPLOS** 1) Compra de un **coche de segunda mano** a un concesionario.

⇒ Está gravada por el IVA que repercute el concesionario al comprador.

2) Venta de un **ordenador** por un particular.

⇒ Tributa por el ITP y AJD, concepto «transmisiones patrimoniales onerosas», que paga el adquirente.

3) Un farmacéutico va a transmitir la totalidad de su **patrimonio empresarial** a una persona física que va a continuar la misma actividad. Dicho patrimonio lo integran: mobiliario, existencias, fondo de comercio y el local donde ejercía la actividad.

⇒ En este supuesto, aún tratándose de una **transmisión** realizada por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, estamos ante una operación no sujeta al IVA (nº 105) ni tampoco al ITP y AJD, concepto «transmisiones patrimoniales onerosas». No obstante, la transmisión del inmueble (local) está gravada por el citado concepto (LITP art.7.5).

**DOCTRINA ADMINISTRATIVA** Además de las siguientes contestaciones de la DGT, ver nº 11000 s.

1) Las entregas de **buques** afectos esencialmente a la navegación marítima internacional, con excepción de los buques de guerra y de las embarcaciones deportivas y de recreo, así como las entregas de buques destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera están sujetas y exentas del IVA cuando se efectúen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad. Tales entregas no están sujetas al concepto de TPO (DGT CV 22-12-86).

2) Las **concesiones y autorizaciones administrativas** que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, quedan sujetas al IVA y por tanto no sujetas a TPO (DGT 29-1-90).

3) La **renuncia** al derecho a la opción de compra de unas participaciones sociales a cambio de una cantidad de dinero es una prestación de servicios sujeta al IVA (DGT CV 25-5-07).

**JURISPRUDENCIA** 1) La sujeción al IVA de la venta de **derechos de replantación** de viñas depende de la cualidad de los titulares que intervengan: si son empresarios (agrícolas o no), que han incorporado a su patrimonio empresarial dichos derechos la venta está sujeta a IVA. Si se transmiten tales derechos como parte de un patrimonio personal –no empresarial– la operación está sujeta a ITP y AJD (TSJ La Rioja 22-11-96, Rec 710/95).

2) La transmisión de un **vehículo usado** está sujeta a ITP y AJD cuando el transmitente es un particular o un empresario o profesional que realiza la entrega fuera del tráfico de su empresa. Cuando el transmitente es un empresario que realiza la entrega en el desarrollo de su actividad, está sujeta a IVA (TSJ Murcia 29-10-97, JT 1472).

3) Ver TSJ Castilla-La Mancha 27-3-98, Rec 2329/95, en el nº 988.

67

70

75

### III. Concepto de empresario o profesional

(LIVA art.5.uno –redacc L 4/2008– y cuatro –redacc L 2/2010–)

80

Son empresarios o profesionales las personas o entidades que realizan las actividades empresariales o profesionales (nº 83).

El empresario es el titular de una actividad empresarial, que se manifiesta en la realización **habitual** de entregas de bienes o prestaciones de servicios. Las sociedades mercantiles lo son salvo prueba en contrario. En relación con las sociedades holding ver nº 9547 s.

No obstante, también se considera empresario a quien efectúa las siguientes operaciones, aunque sean **ocasionales** o aisladas:

a) Quienes realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo: particularmente, los **arrendadores** de bienes muebles o inmuebles.

b) Quienes realicen las entregas intracomunitarias de **medios de transportes nuevos** exentas del impuesto, conforme a lo indicado en el nº 5215 y nº 5425; sólo son empresarios a los efectos de dichas entregas.

c) Quienes efectúen la **urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones** destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título. El destino final es el que determina el carácter empresarial de la operación, de modo que si la urbanización de terrenos, edificación, etc., es para uso propio, no se considera empresario a quien la realiza.

No son empresarios quienes realicen exclusivamente **operaciones a título gratuito**: entregas de bienes o prestaciones de servicios sin contraprestación, excepto si las realizan sociedades mercantiles, que se presume que son empresarios a efectos del IVA salvo prueba en contrario.

Finalmente, desde el **1-1-2010**, a los solos efectos de las normas sobre el lugar de realización de las **prestaciones de servicios** (ver nº 480 s.), se reputan empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

– Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA según el nº 55 (por ejemplo las fundaciones).

– Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española (por ejemplo, entes públicos cuando actúan en su calidad de autoridad pública).

81

**PRECISIONES** La **normativa anterior al 26-12-2008**, esto es, a la modificación realizada en la LIVA art.4.dos y 5.uno por la L 4/2008, establecía la **presunción**, sin posibilidad de prueba en contrario, de que, por una parte, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles se realizaban en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA y, por otra, tales entidades se consideraban empresarios o profesionales, **«en todo caso»**.

La **redacción vigente** desde el 26-12-2008 contempla que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional, **salvo prueba en contrario**. Con ello se incluye en la LIVA la jurisprudencia existente sobre la materia que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal, pudiendo, por tanto, existir supuestos en los que las sociedades mercantiles pueden actuar al margen del IVA, por ejemplo: las sociedades mercantiles municipales (nº 178 precisión 16) y las sociedades holding en ciertos casos (nº 9547 s.).

83

**Actividad empresarial o profesional** (LIVA art.5.dos –redacc L 14/2000– y tres) La actividad empresarial o profesional es la que implica la ordenación por cuenta propia de **factores de producción**, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Consecuentemente, califican el carácter empresarial o profesional las notas de la **ordenación** por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos y la **finalidad** de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, se comprenden en este concepto las actividades siguientes:

- las **extractivas**, siempre que se concreten en las entregas de los bienes extraídos (minerales, productos petrolíferos...);
- las **industriales**: de transformación, montaje o construcción de bienes, de reparación;
- las **comerciales**: compra-venta de bienes;
- los **servicios**: transportes, arrendamientos, hostelería y restauración, mediación;
- las **agrarias**: agricultura, silvicultura, ganadería, pesca;
- las de **artesanía**;
- las actividades **liberales y artísticas**.