

TRABAJO FIN DE GRADO



EL IVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA INVERSION DEL SUJETO PASIVO

**Curso de adaptación al Grado en Administración y
Dirección de empresas**

(Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de
Orihuela)

Curso académico 2017-2018

Trabajo realizado por: **Inmaculada Rodríguez Monteagudo**
Profesor – Tutor: **Luis Llamas Fuentes**

RESUMEN O ABSTRACT

La finalidad del trabajo que a continuación se presenta, es la de poner en conocimiento la problemática que ha sido sufrida por parte de la Hacienda Pública a la hora de recaudar las cuantías de IVA resultantes de las diferentes operaciones sujetas a este tributo. En muchas ocasiones, se ha producido un fraude fiscal debido a las prácticas ilícitas asociadas, generalmente, al ámbito inmobiliario. Por ello, a lo largo del trabajo se explican las técnicas que se han llevado a cabo, por parte de la Administración Pública, para tratar de dar soluciones a estos problemas.

Para realizar el estudio, este trabajo ha sido dividido en dos capítulos. Para empezar, nos encontramos el primer capítulo en el cual, tras poner sobre manifiesto la evolución histórica del Impuesto sobre el Valor Añadido en nuestro país, se trata de explicar la estructura y funcionalidad de éste actualmente, además de a qué actividades se aplica, quien/es quedan sujetos y como ha de presentarse. Y por otro lado, una vez se pone en conocimiento de forma general el funcionamiento del impuesto, nos centramos de lleno en el capítulo 2, donde se detalla de qué trata la práctica de la Inversión del Sujeto Pasivo en el IVA. Este capítulo nos muestra cuáles fueron los motivos que llevaron a adoptar esta técnica, cuáles son los requisitos para que resulte aplicable y los diferentes tipos de situaciones en las que se produce.

En definitiva, con este trabajo se pretende ofrecer la información sobre aquellas situaciones en las que se ha de presentar el IVA a la HP y definir en cada ocasión, quien quedará obligado a realizar la presentación del mismo para evitar la pérdida recaudatoria de este por parte de la Administración, y así, evitar los fraudes fiscales que pudieran derivar de estas.

The purpose of the work that is presented below, is to inform the problem that has been suffered by the Public Treasury at the time of collecting the amounts of VAT resulting from the different operations subject to this tax. On many occasions, there has been a tax fraud due to illicit practices associated, generally, with real estate. For this reason, throughout the work the techniques that have been carried out by the Public Administration are explained to try to give solutions to these problems.

To carry out the study, this work has been divided into two chapters. To begin with, we find the first chapter in which, after highlighting the historical evolution of the Value Added Tax in our country, it is about explaining the structure and functionality of this currently, in addition to what activities is applied, who / is subject and how it should be presented. And on the other hand, once the operation of the tax becomes generally known, we focus squarely on Chapter 2, which details what the practice of the Investment of the Taxable Person in VAT is about. This chapter shows us what were the reasons that led to adopt this technique, what are the requirements to make it applicable and the different types of situations in which it occurs.

Ultimately, this work is intended to provide information on those situations in which the VAT must be presented to the HP and define on each occasion, who will be required to make the presentation of the same to avoid the collection loss of this by of the Administration, and thus, avoid the fiscal frauds that could derive from these.

ÍNDICE

RESUMEN O ABSTRACT

ABREVIATURAS

CAPITULO 1

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. EVOLUCIÓN DEL IVA EN ESPAÑA.....	8
3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	11
3.1. Naturaleza y objeto.....	12
3.2. Esquemas generales de aplicación del impuesto.....	13
3.3. Ámbito de aplicación.....	15
3.4. Relación del IVA con otros impuestos indirectos.....	16
4. HECHO IMPONIBLE EN OPERACIONES INTERIORES.....	17
4.1. Definición del hecho imponible de entregas de bienes y prestación de servicios; y explicación de conceptos.....	17
4.2. Operaciones asimiladas a las operaciones interiores.....	21
4.3. Operaciones interiores no sujetas al impuesto.....	22
4.4. Exenciones.....	23
5. SUJETO PASIVO.....	26
5.1. Contribuyentes.....	26
5.2. El Sujeto Pasivo por Inversión.....	27
6. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.....	27
6.1. En las entregas de Bienes.....	27
6.2. En las prestaciones de Servicios.....	29
7. DEVENGO DEL IMPUESTO.....	29
8. PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO.....	30

CAPITULO 2

9. INVERSIÓN DE SUJETO PASIVO EN IVA.....	31
9.1. Algunas actuaciones irregulares que dieron lugar a la modificación de la regla de la ISP.....	31
9.2. Definición y función (finalidad).....	32
9.3. Nuevos supuestos de ISP en transmisiones inmobiliarias.....	34
9.3.1. Cambios legislativos.....	34
9.3.2. Supuestos modificados.....	35
9.4. Excepciones.....	40

9.5. Otras aplicaciones de la regla de ISP.....	42
10. CONCLUSIONES.....	43
11. BIBLIOGRAFÍA, WEBGRAFÍA Y OTROS.....	46



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AJD	Actos Jurídicos Documentados
AP	Administración Pública
art.	Artículo
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades Autónomas
DI	Doble Imposición
Dir	Directiva
EF	Entidades Financieras
HP	Hacienda Pública
HI	Hecho Imponible
INE	Instituto Nacional de Estadística
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre Valor Añadido
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
OS	Operaciones Societarias
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
UE	Unión Europea

CAPITULO 1

1. INTRODUCCIÓN

El Trabajo Final de Grado es un compañero que suele acompañarnos durante algunos meses. Por esa misma razón, es muy importante elegir un tema, que no solo sea algo con lo que trabajar, sino que debe ser una cuestión que despierte interés y ganas de profundizar en él. Además de esto, ha de ser un trabajo de estudio que suscite interés, tanto para quien lo realiza, como para aquel que decida leerlo; sin olvidar que sea sencillo de entender para quien no sea experto en la materia que se trata.

El presente trabajo trata sobre la técnica de Inversión de Sujeto Pasivo en el IVA, el cual presenta una gran incógnita. En muchas ocasiones, a pesar de tratar con el IVA todos los días, somos grandes desconocedores de su funcionamiento, de quien es la responsabilidad de su recaudación y quien es el encargado de presentarlo a la Hacienda Pública. En todo este proceso, hay operaciones que pueden suponer un fraude o prácticas ilícitas suponiendo una falta de recaudación en las arcas públicas, por ello, nace la técnica de Inversión de Sujeto Pasivo para tratar de evitar en la medida de lo posible, este tipo de situaciones poco beneficiosas para el Estado.

Con el desarrollo del presente trabajo, por un lado, se pretende conocer de forma general el funcionamiento del IVA. En el capítulo 1 se pone de manifiesto, como ha ido evolucionando el impuesto a lo largo de su historia, cuales son las operaciones sujetas a este, quienes son las partes implicadas, el ámbito de aplicación, y las exenciones que puedan darse en este impuesto. Para ello, hemos utilizado manuales relativos al tema abordado, también hemos acudido a la página oficial de la AEAT para poder recopilar datos informativos sobre este, además de, acudir directamente a la Ley donde se encuentra regulado dicho impuesto.

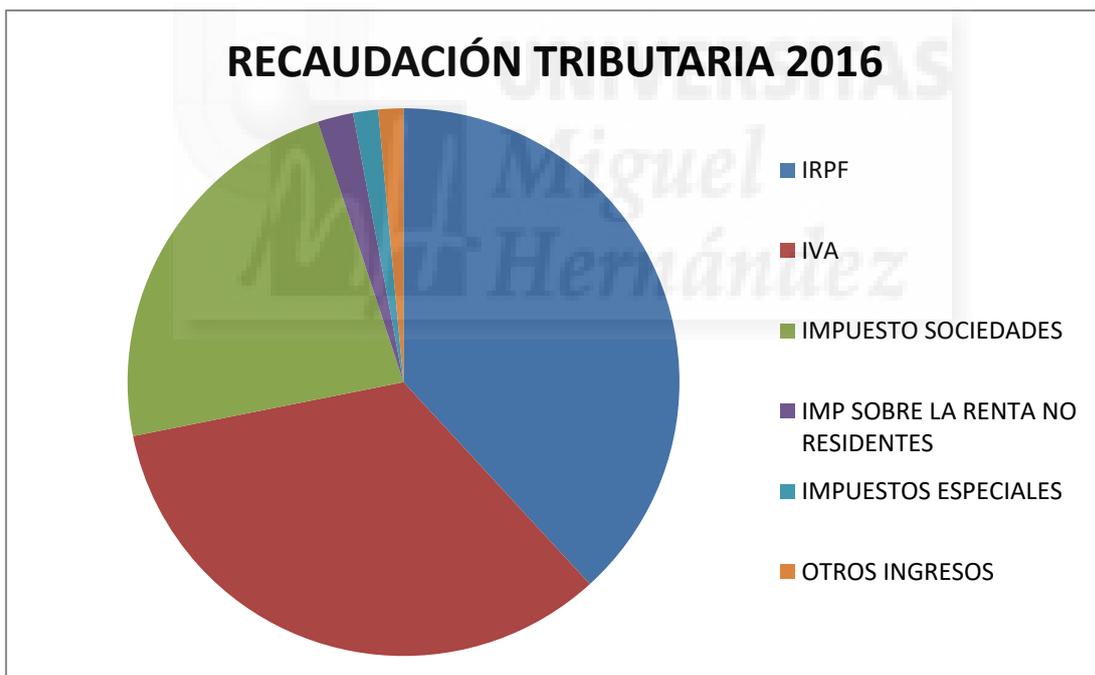
Por otro lado, en el capítulo 2, nos centramos en explicar qué tipo de situaciones han sido las que han propiciado la creación de la técnica de Inversión de Sujeto Pasivo en el IVA; cual es su definición y finalidad, las modificaciones dentro de la normativa que ha reflejado tal técnica, y las operaciones donde se lleva a cabo su puesta en marcha. Además, se explica de forma clara quienes serán los que deban asumir su recaudación y presentación de IVA en la Hacienda Pública.

En definitiva, con este trabajo se pretende explicar, las soluciones que se llevaron a cabo por parte del poder gubernamental para poner remedio a la problemática recaudatoria del IVA.

2. EVOLUCIÓN DEL IVA EN ESPAÑA

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo nacido de la necesidad de recaudación por parte del Estado Español. Se trata de la segunda fuente principal de ingresos públicos, por detrás del IRPF, como se puede observar en la gráfica 1.

Gráfica 1.



Fuente: Elaboración propia

Se lleva a cabo a través de una imposición indirecta a transacciones, generalmente compras-ventas de diferentes productos y servicios realizadas por empresarios o profesionales, el cual fue sustituto de tributos anteriormente aplicados, como el impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

El nacimiento del mismo tuvo lugar, el 1 de enero de 1986 mediante la Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido¹, como requisito previo a la adhesión de nuestro país en la Unión Europea.

El nuevo tributo, grava las entregas de bienes y servicios realizados por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios. Su aplicación se realiza en todo el territorio español, exceptuando las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. Su evolución, desde la implantación del mismo, ha estado variando en función de las diferentes situaciones económicas a las cuales el país ha hecho frente².

En 1986, tras su implantación, este tributo fue creado para ser aplicado en tres tipos de situaciones, siendo diferente el tipo de gravamen en cada una de ellas. Por un lado, el IVA especial para los bienes de lujo con un tipo del 33%, sobre el precio del producto o servicio; por otro lado, el IVA general con un porcentaje de gravamen del 12% y, por último, el IVA reducido con un porcentaje de recaudación del 6%. En 1992, se elimina el IVA especial sobre los bienes de lujo y se da lugar a los incrementos del IVA general al 13% y, sucesivamente, al 15% durante el mismo año.

Durante 1993, se crea un tipo de IVA superreducido al 3% para aquellos bienes de necesidad básica (pan, huevos, leche, etc.). Y en 1995, fueron incrementados de forma leve todos los tipos de IVA. En este año, el tipo de IVA general aumentó a un 16%, el tipo de IVA reducido aumentó a un 7% y el tipo de IVA superreducido aumentó al 4%.

Durante 15 años los tipos aplicados en el impuesto no variaron en ningún sentido, hasta que, en el periodo de 2008 a 2010, en plena crisis económica internacional, el descenso de los ingresos públicos, como se puede observar en la gráfica 2, hizo que el sistema político del momento elevase en 2010 los tipos del IVA.

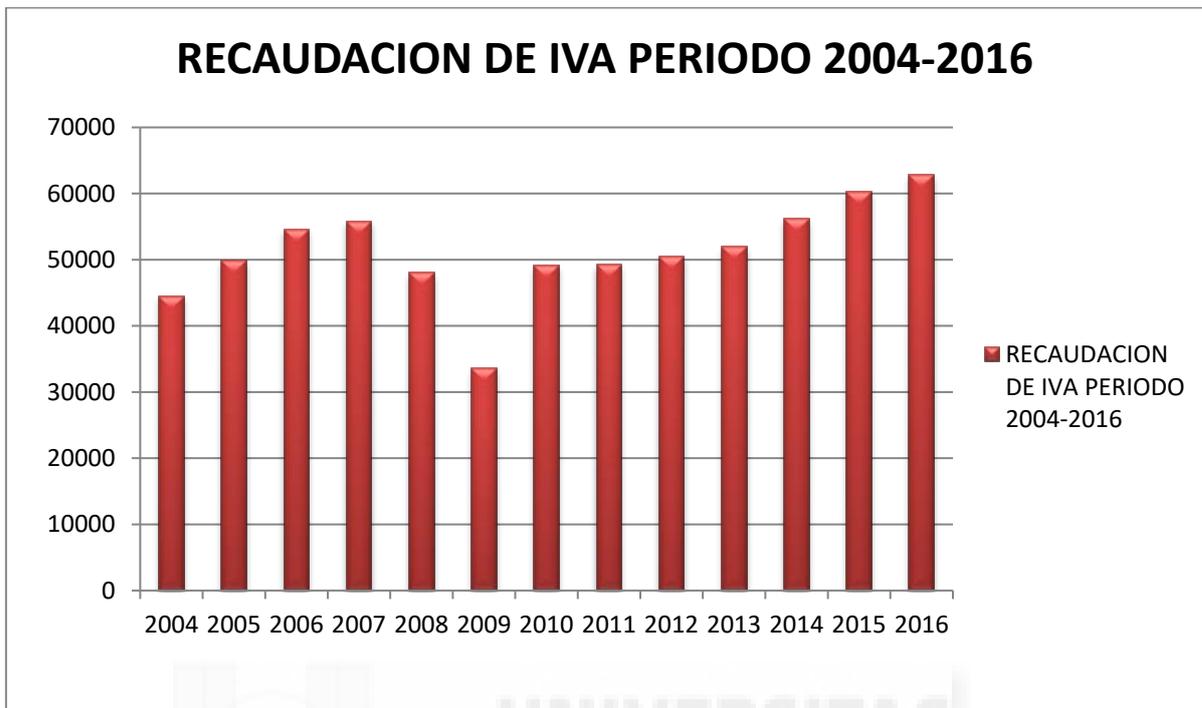
¹ VALLEJO RODRIGUEZ, Mercedes:

- “*Ekonomiaz. Revista vasca de economía*”. Nº38/1997. Artículo: “*Un análisis de los diez años de funcionamiento del IVA en España*” (<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/274253.pdf>)

² MAYO, Miguel Ángel:

- Artículo: “Pasado y presente del IVA en España” del 28 de Agosto de 2012. (<http://www.mientrastanto.org/sites/default/files/pdfs/2026.pdf>)

Gráfica 2.



Fuente: Elaboración propia

El IVA general fue aumentado en dos puntos porcentuales, quedándose en un 18%, y el IVA reducido fue aumentado en un punto porcentual, posicionándose en un 8%. Mientras tanto, el tipo de gravamen en el IVA superreducido permaneció constante en el 4%.

Estos tipos de IVA, mantuvieron dichos porcentajes durante un corto periodo de tiempo, debido a que en 2012 se volvió a producir un aumento significativo de los mismos, los cuales son mantenidos hasta el momento actual. Los tipos de IVA se encuentran situados en el 21%, para el IVA general, y en el 10%, para el IVA reducido, mientras que el IVA superreducido, continúa manteniéndose en el 4%.

En la actualidad, este tributo se encuentra regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre junto con las modificaciones que en ella se han ido aplicando a lo largo del tiempo.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Para poder explicar de qué trata, y para qué se lleva a cabo la Inversión de Sujeto Pasivo en el IVA, es importante conocer de forma más específica como es el impuesto de IVA en sí, cuál es su naturaleza, a quien/es va dirigido, cuál es su aplicación y dónde, cómo es su relación respecto a otros impuestos indirectos, y cuándo se produce su devengo.

Para empezar, como hemos comentado anteriormente, el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, pudiéndose aplicar de diferentes formas³.

Se encuentran sujetos al impuesto, aquellos empresarios y profesionales que llevan a cabo, como actividad económica, la entrega de bienes y/o la prestación de servicios. También será aplicado, en importaciones de bienes realizadas tanto por empresarios y profesionales como por particulares, además de, empresarios o profesionales y, en ocasiones particulares, que realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Éste impuesto está diferenciado en dos partes. En cada una de las situaciones, anteriormente nombradas, generalmente se dará lugar al pago de cuotas de IVA soportado, cuando se adquieren bienes o servicios, o al cobro de cuotas de IVA repercutido (devengado), cuando se llevan a cabo las ventas de los mismos.

Por un lado, el IVA repercutido, se produce cuando un empresario o profesional entrega bienes o presta servicios, cuando se lleva a cabo una adquisición intracomunitaria de bienes o servicios, o cuando se importan bienes.

En estos casos, debemos tener en cuenta, que la operación no esté exenta o no esté sujeta al impuesto según la Ley, además, de que se lleve a cabo dentro del territorio de aplicación del impuesto. Tras esto, se deberá determinar el tipo de gravamen al que estará sujeta la misma, y por último, cuál será la base imponible a tener en cuenta.

Mientras que, por otro lado, el IVA soportado, es aquel al que están sometidos los empresarios y profesionales en las compras, adquisiciones e importaciones que lleven a cabo.

³ AGENCIA TRIBUTARIA(Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):

- “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA 2017” Pág.12

3.1. Naturaleza y objeto

El IVA posee diferentes características que hacen que esté diferenciado del resto de tributos, ya que se trata de un impuesto real y objetivo, debido a que el hecho imponible no está necesariamente vinculado con una persona concreta, y además, no se tienen en cuenta las circunstancias particulares del individuo a la hora de llevar a cabo la aplicación del gravamen, con carácter general.

También se puede decir, que es un impuesto proporcional, puesto a que el tipo de gravamen elegido dependerá de cuales sean los bienes o servicios a consumir. Es decir, si son artículos de necesidad básica (todos aquellos que sean considerados como tal), será aplicable el tipo de IVA superreducido del 4 %, y ello con independencia del importe de la base imponible.

Éste tiene la cualidad, de ser un impuesto de devengo instantáneo, ya que, se devenga en el momento de realizarse cada operación sujeta al IVA. Aunque, a pesar de que sea considerado como de devengo instantáneo, el IVA es declarado y liquidado de forma periódica.

Hay que tener en cuenta que el IVA es un impuesto cedido en cuanto al rendimiento generado por el mismo. *“Las Comunidades Autónomas del régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía tienen reconocido derecho a participar en el 50%”*⁴ Dicho porcentaje será calculado sobre el consumo realizado en cada uno de los territorios, con la certificación del Instituto Nacional de Estadística.

Como hemos comentado con anterioridad, este es un impuesto general el cual grava todo consumo que sea producido durante el tráfico empresarial. Además de ser considerado plurifásico, ya que se aplica en todas las fases del proceso de producción y distribución.

En definitiva, el porcentaje de IVA que corresponda en cada momento será aplicado al precio total del producto o servicio, gravando solamente el valor que se haya añadido al mismo en cada fase del proceso productivo.

⁴ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 370

3.2. Formas de aplicación del impuesto

Dependiendo de las diferentes situaciones en las que nos encontremos, se llevará a cabo el devengo del impuesto de diferentes maneras. Con estas formas de organización, se intenta, realizar la recaudación de la forma más sencilla y lógica para los implicados.

En primer lugar, aquellos que están obligados por parte de la Administración Tributaria a proceder al ingreso del impuesto son aquellas personas que poseen la condición de empresarios y/o profesionales. Realmente, éstos no son los destinatarios finales del gravamen, que serían los consumidores finales, sino que al realizar como actividad económica la entrega de bienes y/o la prestación de servicios, están actuando como intermediarios para llevar a cabo la recaudación del IVA a ingresar.

Su participación consiste, en aplicar al precio del producto o servicio el porcentaje de IVA que corresponda según su clasificación y calificación. De esta forma, se obtiene el precio final de dichos productos o servicios. Éstos van destinados al consumidor final, que será quien haga frente al pago del precio de los productos o servicios junto con el porcentaje de IVA aplicado.

En definitiva, el consumidor final es quien debe satisfacer el IVA, por lo que éste realiza el pago al empresario/profesional de la cuota solicitada, y éstos a su vez, serán los encargados de llevar a cabo la presentación e ingreso del impuesto ante la Hacienda Pública.

En segundo lugar, hay actividades económicas que son realizadas a nivel internacional, por ello no solo se realizan en un país, sino que pueden estar implicados varios países, y, por lo tanto, varias Haciendas nacionales.

En estos casos, las operaciones de exportación e importación, se diferencian a la hora de aplicar el IVA. Por un lado, en los casos de importación, el pago del tributo será exigido a aquella/s persona/s que posean la condición de importador. Es decir, quienes reciban los productos/bienes procedentes de terceros países.

Por otro lado, en los casos de exportación, el exportador de bienes/servicios está exento del pago de IVA. Esto se produce porque el consumo de los bienes va a ser realizado en el país de destino. Por ello, será quien reciba la mercancía, quien deba autorepecutirse el IVA e ingresarlo en la Hacienda correspondiente. Con esta práctica, se

evitan problemas en la recaudación del impuesto y también se evitarán los problemas de doble imposición.

Para países que se encuentran fuera de la UE, las aduanas serán quienes controlen la entrada y salida de bienes haciendo cumplir, en su caso, con las obligaciones tributarias. En el caso de las situaciones de importación, éstas tienen un papel importante, ya que, deben garantizar que los bienes sean sometidos al oportuno gravamen según cada territorio. En el caso de las exportaciones, la aduana será quien lleve a cabo la comprobación de que los bienes salgan del país de forma adecuada, liquidando, en su caso, los derechos a la exportación que correspondan.

Por último, a pesar de que dentro de la UE no existen barreras aduaneras, no hay una aplicación igualitaria del IVA en los diferentes países miembros, puesto que en cada uno de ellos, los tipos de gravamen del impuesto son diferentes. No obstante, el esquema de liquidación, repercusión y deducción de impuesto sí se encuentra armonizado entre los distintos países, lo que permite la aplicación del impuesto a nivel comunitario.

En tercer y último lugar, cuando hablamos de las situaciones de entrega o adquisición intracomunitaria de bienes, nos referimos a cuando, los bienes enviados deben ser transportados físicamente entre países comunitarios, y que, quien reciba la mercancía tenga también la condición de empresario o profesional.

El sujeto obligado a llevar a cabo el ingreso en la HP correspondiente será el empresario o profesional que adquiere los bienes, al contrario de lo que ocurre en las operaciones realizadas dentro del ámbito territorial de cada estado, en las que es el empresario transmitente quién repercute e ingresa el impuesto. Aquél que envía la mercancía a otro estado miembro, el transmitente, quedará exento de la obligación de tributar.

Por último, si el adquiriente va a emplear la mercancía en el desarrollo de sus actividades económicas, se le permitirá deducir la cuota de IVA soportado que con antelación se ha auto repercutido en la adquisición intracomunitaria. Con esto, no se producirá la obligación de ingresar, sino que quedará a la espera de realizar la liquidación del impuesto.

La liquidación del impuesto podrá dar lugar a dos situaciones diferentes. Por un lado, la HP será deudora del empresario cuando, el IVA soportado, y deducible, sea superior al IVA repercutido. Y, por otro lado, cuando se dé la situación inversa, que el IVA repercutido sea superior al IVA deducible, el sujeto obligado deberá ingresar a la HP

la diferencia entre ambos tipos de cuotas. Por lo tanto, dependiendo de cada situación se procederá de una forma u otra.

3.3. Ámbito de aplicación

El IVA es un impuesto de aplicación a nivel nacional con algunas excepciones. Para su correcta aplicación, es muy importante tener claro cuál es la delimitación del territorio donde se va a llevar a cabo.

En el art. 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se define: “En el ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3º. de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.”⁵

Por lo tanto, dentro del territorio donde se llevará a cabo la aplicación del IVA no estará incluido Ceuta, Melilla y las Islas Canarias. En estos territorios, se llevará a cabo la aplicación de otro tipo de impuestos, en Ceuta y Melilla se denomina Impuesto sobre

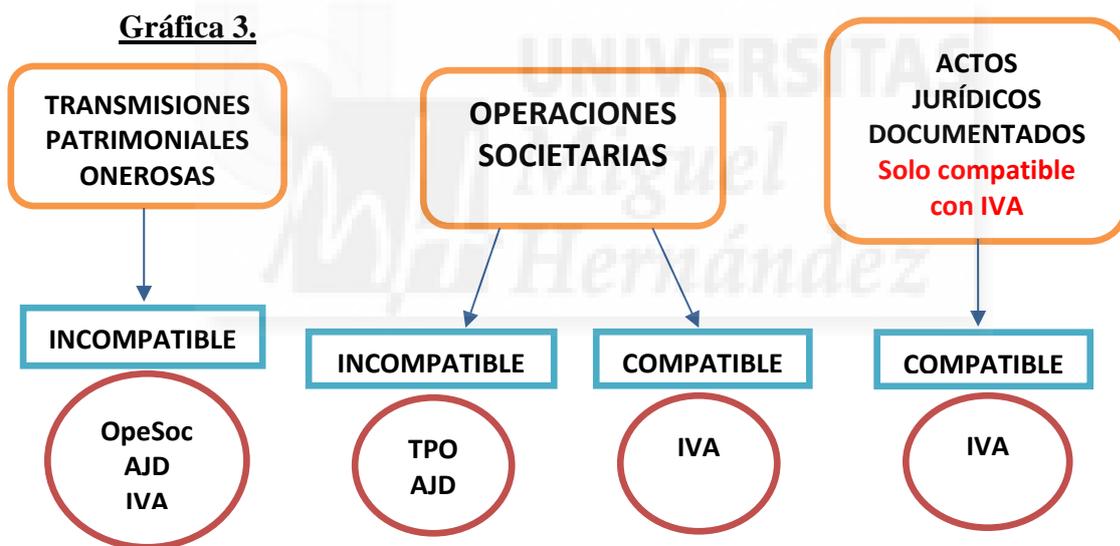
⁵ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):
“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Págs.14-286

la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI); y en las Islas Canarias se denomina Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).⁶

En tal caso, las entregas de bienes realizadas con los territorios no pertenecientes al ámbito nacional de aplicación del impuesto, serán tratados como importaciones o exportaciones.

3.4. Relación del IVA con otros impuestos indirectos.

En lo que respecta a los diferentes tipos de tributos que son aplicados en el territorio nacional, se debe conocer cuáles de estos pueden ser aplicados al mismo tiempo, y cuáles de ellos son incompatibles entre sí, siendo imposible su aplicación a la vez. Dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) están recogidos tres impuestos diferentes.



Fuente: Elaboración propia.

Como podemos observar en la gráfica 3, el IVA es compatible con los impuestos sobre Operaciones Societarias (o) y con el de Actos Jurídicos Documentados, mientras que con el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) es incompatible.

⁶ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 379(Nota al pie 10).

Tanto un impuesto como el otro, gravan la transmisión de bienes y servicios. El IVA será aplicado cuando el transmitente sea un empresario o profesional; y el TPO cuando éste sea un particular, con carácter general y salvo las excepciones previstas en ciertas operaciones inmobiliarias exentas del IVA. Para el empresario o profesional la cuota a pagar en TPO constituirá un gasto, mientras que, de forma contraria, las cuotas del IVA soportadas podrán ser deducidas por éste en la liquidación del impuesto cuando corresponda y exista el derecho a la deducción. En determinadas operaciones de índole inmobiliario, el empresario o profesional tendrá la opción de renunciar a la exención del IVA, provocando que el destinatario soporte un IVA que sí se podrá deducir, total o parcialmente, ahorrándose un gasto. Al producirse esta situación, se llevará a cabo la aplicación de la Inversión de Sujeto Pasivo donde el adquiriente, como veremos en el capítulo 2, será quien tenga la obligación de liquidar el impuesto.

4. HECHO IMPONIBLE EN OPERACIONES INTERIORES

4.1. Definición del hecho imponible de entregas de bienes y prestación de servicios; y explicación de conceptos.

Para poder entender, de una forma más clara, las diferentes aplicaciones del IVA, es importante, en primer lugar, definir cuál es el hecho imponible del mismo. Es decir, en qué momento se lleva a cabo la actividad económica y cuáles son las características, que, como norma general, darán lugar al devengo del impuesto. Este se encuentra definido en el apartado uno del art. 4 de LIVA, en lo que respecta a la entrega y prestación de servicios.

El HI tendrá lugar, cuando se produzcan entregas de bienes y/o prestaciones de servicios que sean realizados por empresarios o profesionales a cambio de una contraprestación. Estos intercambios deben realizarse dentro del territorio de aplicación del impuesto, es decir, la Península e Islas Baleares, tal y como ya se comentó anteriormente.

Estas operaciones pueden ser realizadas de forma habitual u ocasional, mientras se lleven a cabo en el marco del desarrollo de una actividad económica, incluyendo si se realizan a favor de los socios u otras personas que participan en las empresas que los lleven a cabo.⁷

⁷ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):

Así pues, veamos ahora algunos conceptos clave en cuanto a la realización del hecho imponible del IVA, tanto desde un punto de vista subjetivo (intervinientes en la operación), como desde un punto de vista objetivo (características de la operación en sí).

En primer lugar, es de vital importancia tener claro cuáles son las partes que se encuentran involucradas en el proceso de aplicación del IVA y en qué actividad se está dando lugar. Para ello, se ha de explicar cuál es el concepto de empresario o profesional; y cuál es el concepto de actividad empresarial y profesional, los cuales se encuentran recogidos en el apartado 2, del art. 5 LIVA.

Por un lado, el concepto de **actividad empresarial o profesional**, se refiere a aquellas que se llevan a cabo por cuenta propia, y suponen la organización de medios materiales o humanos, o sólo uno de ellos, con el fin de participar en la producción o distribución de bienes o servicios. En el momento en que se dé lugar la adquisición de éstos, la actividad será considerada iniciada.

Por otro lado, el concepto de **empresario o profesional**, será atribuido a quienes lleven a cabo las actividades anteriormente comentadas, con la excepción de que éstas sean realizadas solamente de forma gratuita. Además de esta definición, dentro del ap. 2, del art. 5 LIVA se encuentran reflejadas cuatro situaciones que asignan la condición de empresario o profesional de forma automática “ex lege” a efectos del Impuesto⁸:

- Se tenga la condición de sociedad mercantil, salvo prueba de lo contrario.
- Explotar un bien con ánimo de lucro a lo largo del tiempo, y de forma particular la condición de arrendador.
- Se lleve a cabo la urbanización de terrenos, promoción, construcción o rehabilitación de edificios, los cuales tengan como fin su venta, adjudicación o cesión, aunque sea de forma temporal.
- Por último, quien lleve a cabo de forma ocasional entregas de medios de transporte nuevos.

En segundo lugar, es necesario conocer el concepto de entrega de bienes y prestación de servicios. Por un lado, la **entrega de bienes** se define como “la transmisión

“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 287

⁸ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):

“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Págs.287

del poder de disposición sobre bienes corporales, es decir, la transmisión del poder de disponer de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario”⁹.

Según el apartado 2, del art. 8 de la LIVA, tienen la consideración de entrega de bienes los siguientes supuestos¹⁰:

- Cuando el empresario aporte materiales con un coste superior al 40% de la base imponible, en la construcción o rehabilitación de un edificio.
- Las aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio empresarial o profesional y las adjudicaciones de esta naturaleza, en caso de liquidación o disolución de cualquier tipo de entidades.
- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional.
- Cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva, así como, las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y similares.
- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.
- El suministro de productos informáticos normalizados. Considerándose aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.
- Las diferentes transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o una parte del mismo.

Por otro lado, la **prestación de servicios**, se define como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”¹¹

⁹ Íbid pág. 20

¹⁰ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):

“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Págs.291

¹¹ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 383 y ss.

Estamos, pues, ante una definición de carácter residual que atribuye la calidad de prestación de servicios a toda operación que, estando sujeta al impuesto, no tenga la condición de entrega de bienes, de acuerdo con la definición anteriormente descrita.

En concreto, según el apartado dos, del art. 11 de LIVA, tienen la consideración de prestación de servicios los siguientes casos¹²:

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual e industrial.
- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas delimitadas.
- Las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes.
- Los traspasos de locales de negocio.
- Los transportes.
- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamiento y la venta de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- Los servicios de hospitalización.
- Los préstamos y créditos en dinero.
- El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
- La explotación de ferias y exposiciones.
- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.
- El suministro de productos informáticos cuando no tengan la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del soporte.

¹² Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28740-consolidado.pdf>

4.2. Operaciones asimiladas a las operaciones interiores

Hay actividades económicas, que se llevan a cabo de forma diferente a las operaciones económicas de intercambio de bienes o servicios, pero que son tratadas de forma similar para evitar posibles fraudes a la HP.

Dentro de estas operaciones, nos encontramos con las operaciones asimiladas a las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios. Estas son las que se realizan de forma gratuita, es decir, que no se da lugar a ningún tipo de contraprestación por ellas, pero, serán tratadas de la misma forma que las llevadas a cabo a título oneroso. Es decir, quien haga entrega de los bienes y/o servicios y lo haga de forma gratuita quedará obligado a declarar el IVA repercutido de los mismos, con esto además del fraude se intenta evitar la falta de tributación del denominado autoconsumo.

Por un lado, el autoconsumo interno, es aquel en el que los bienes y/o servicios se encuentran en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo, y, con posterioridad a su adquisición y a la deducción de las cuotas tributarias soportadas en la misma, se transfieren a su patrimonio personal, de tal manera que, si el autoconsumo no se sometiera a tributación, se habría producido una deducción indebida de las cuotas soportadas en un primer momento.

Por otro lado, el autoconsumo externo, es aquel en el que el empresario o profesional considerará devengada una cuota de IVA en una operación en la cual tras entregar el bien o prestar un servicio, no se recibe ningún tipo de contraprestación.

Por lo tanto, el empresario o profesional podrá hacer regalos a quien quiera de los bienes o servicios que produce o vende, pero deberá hacer frente, de igual forma, a la cuota resultante del gravamen sobre el consumo y que deberá de ingresar junto al resto de cuotas devengadas en las operaciones onerosas.

Por último, se tendrán en cuenta las transferencias de bienes llevadas a cabo por un empresario a otro Estado miembro de la UE. Esta actividad se encuentra sujeta a IVA, pero queda exenta. La transferencia de los bienes tributará en el país de destino de los mismos para asegurarnos su correcta sujeción al impuesto, igual que en cualquier operación intracomunitaria en la cual se perciba algún tipo de contraprestación por ello.

4.3. Operaciones interiores no sujetas al impuesto

Además de las operaciones asimiladas nombradas anteriormente, también se producen actividades económicas con o sin contraprestación dentro del ámbito de aplicación del IVA, que según la ley que lo regula, quedarían no sujetas a este. El art. 7 LIVA, acoge dentro de estas actividades, las transferencias de elementos corporales, o incorporeales que estén incluidos dentro del patrimonio del empresario, cumpliendo la condición de que se trate de elementos que tengan una unidad económica autónoma en quien los transmite, siendo éste apto para desarrollar por el mismo una actividad económica.

Por otro lado, quedarán excluidas del impuesto las transferencias de muestras o la prestación de servicios de forma gratuita para la promoción de la empresa, además de las entregas sin contraprestación de elementos destinados a la publicidad como, por ejemplo, folletos. También se encuentran no sujetos al IVA, los servicios que son llevados a cabo por personas físicas en régimen de dependencia laboral, incluido el llevado a cabo por los socios de trabajo en las cooperativas de este tipo.

Además de estos, se encuentran no sujetos, los autoconsumos cuya sujeción pudiera dar lugar a una sobreimposición del impuesto. También, aquellas operaciones llevadas a cabo por las Administraciones Públicas (AP) sin contraprestación, o si la tiene, que ésta sea de naturaleza tributaria siempre que no sean operaciones relacionadas con las telecomunicaciones, transportes, agencias de viajes, etc.

Por último, junto a las anteriormente nombradas, el art. 7 LIVA, recoge como operaciones no sujetas al IVA¹³:

- Las concesiones y autorizaciones administrativas, menos aquellas relacionadas con puertos marítimos, aeropuertos e infraestructuras ferroviarias.
- Prestaciones de servicios gratuitos de obligado cumplimiento para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

¹³ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):
“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Págs.44

- Las operaciones llevadas a cabo por las comunidades regantes para la regularización del agua.
- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

4.4. Exenciones

Dentro de las distintas operaciones que quedan exentas según la LIVA, se produce una distinción entre éstas puesto que, nos podemos encontrar ante exenciones plenas o exenciones limitadas.

En el caso de las exenciones plenas, nos encontramos con aquellas en las que el hecho de no tener que repercutir IVA en las ventas, no afecta al derecho a deducir las cuotas soportadas. Poseen consideración de exención plena las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes, puesto que estas operaciones tributarán en destino, fuera del territorio de aplicación del impuesto.

En cuanto a las exenciones limitadas, quedan recogidas aquellas en las que la falta de repercusión del impuesto por parte del sujeto pasivo, implicará que éste perderá, total o parcialmente, el derecho a la deducción de las cuotas tributarias que soporte.

Tienen consideración de exención limitada, las exenciones sociales y culturales. Dentro de este se encuentran recogidos, servicios sociales, la educación, los servicios deportivos, culturales y los servicios médicos y sanitarios (hospitalización, entrega de sangre y otros fluidos, estomatólogos, odontólogos, transporte de enfermos o heridos, etc.).¹⁴ Además de estas, también forman parte de las exenciones limitadas, las exenciones inmobiliarias, las exenciones técnicas y otras exenciones como, el servicio postal, servicios prestados directamente a miembros de la empresa y, por último, las loterías y juegos al azar.

Recogidas dentro de las exenciones limitadas, cabe destacar por la importancia que representa, las exenciones inmobiliarias y las exenciones técnicas.

Dentro de las exenciones inmobiliarias quedan exentas de IVA, el arrendamiento y a la entrega de algunos bienes inmuebles. Únicamente quedan exentos, los

¹⁴ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 391.

arrendamientos de terrenos y los arrendamientos de las edificaciones destinadas a viviendas. Generalmente, las exenciones más complicadas son las relacionadas con las entregas de bienes inmuebles, puesto que pueden estar sujetas al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aunque se podría llevar a cabo una renuncia a la exención del IVA y entonces quedarían sujetas a este último impuesto.

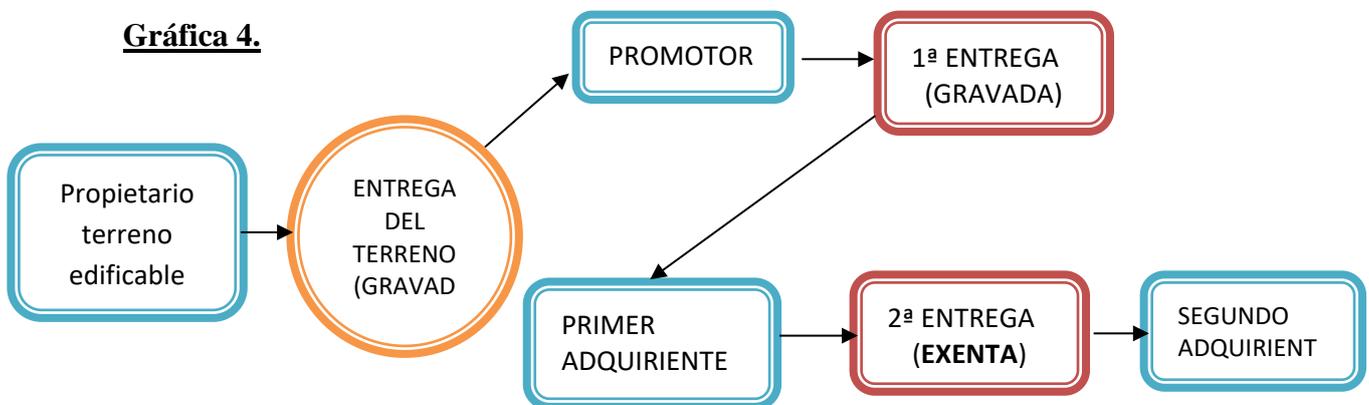
Quedan exentas del impuesto las entregas de terrenos rústicos y aquellas que no tengan la condición de edificables, se incluyen cualquiera de las construcciones que se lleven a cabo y sean de vital importancia para el desarrollo de una explotación agraria, y los llevados a cabo únicamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Dentro del apartado 20º del art. 20 LIVA, se recogen algunas excepciones que quedan excluidas de la exención del impuesto. Por un lado, las entregas de terrenos urbanizados o que han comenzado a serlo, excepto los que se destinan, como hemos comentado anteriormente, a los parques y jardines públicos o superficies de uso público.

Por otro lado, las entregas de terrenos en los que haya edificaciones en curso o que estén terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas, y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. También, estarán exentas, las entregas de terrenos no edificables en las que se encuentren construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos en los que existan construcciones paralizadas, ruidosas o derruidas.¹⁵

Respecto a las edificaciones, quedan exentas del impuesto las segundas y posteriores entregas de las mismas, como podemos observar en la gráfica 4.

Gráfica 4.



¹⁵ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado): “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 302

Fuente: BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 393

Se entiende, por primera entrega, la llevada a cabo por el promotor una vez se haya terminado la construcción o rehabilitación de la edificación. Cabe destacar, que no tendrá consideración de primera entrega, aquellas edificaciones que se lleven a cabo por el promotor tras su utilización de forma continuada por un plazo igual o superior a dos años por parte del propietario, titulares de derecho real de goce y disfrute o arrendatario salvo que la entrega se haga a la persona que lo utilizó¹⁶.

Si el empresario propietario sobre el que se puede edificar, lleva a cabo la venta de éste, el proceso estará sujeto y no exento del IVA. Una vez finalizada la operación, si el promotor realiza la venta de la edificación ésta también queda sujeta y no exenta del IVA. Sin embargo, la segunda y posteriores entregas, estarán exentas al impuesto.

La segunda o posteriores entregas estarían sujetas a IVA y exentas si el transmitente fuera sujeto pasivo de IVA. Si se lleva a cabo la exención del impuesto la operación estará sujeta a la aplicación de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En el caso, de producirse una renuncia a la exención de la aplicación del impuesto por parte del sujeto pasivo, la operación llevada a cabo por éste será sujeta a IVA. Todo esto será explicado en mayor profundidad en el capítulo 2.

Para acabar, la exención técnica, nació con el fin de evitar la sobreimposición del impuesto IVA. Esto es aplicado a, empresarios o profesionales que realizan entregas de bienes, a los cuales no se les ha permitido, ni de forma total ni parcial, el derecho a que sus cuotas soportadas sean deducidas. Estos empresarios, son tratados como consumidores finales, debido a que han soportado un impuesto sobre la operación económica, de la cual, no han podido deducirse nada. Quedarán exentas aquellas operaciones de bienes en periodo de regularización.

¹⁶ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado): “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 303

5. SUJETO PASIVO

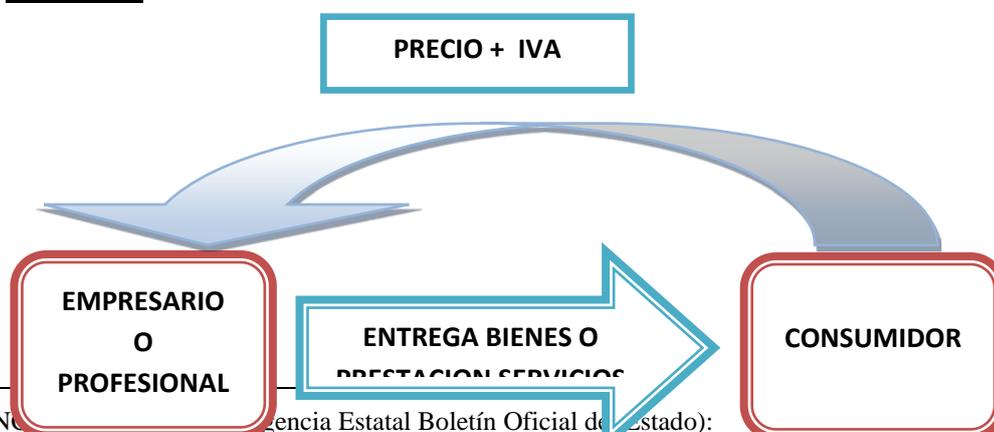
Es completamente necesario definir la figura del sujeto pasivo dentro del IVA. Esto es así, puesto que, es la figura más importante del impuesto, debido a que, este es el encargado de recaudar e ingresar la cuota resultante de IVA sobre el consumo de determinados bienes o servicios. También se puede referir a estos como contribuyentes.

5.1. Contribuyentes

Tener la consideración de Sujeto Pasivo o Contribuyente, supone llevar a cabo, el cumplimiento de todas las obligaciones materiales y/o formales que requiera el impuesto. Éstos serán, quienes realicen operaciones sujetas al impuesto, las herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades que no tienen personalidad jurídica, pero realizan, una actividad económica o constituyen un patrimonio susceptible de imposición.¹⁷

Generalmente, no suele recaer sobre el consumidor el deber de ingreso de la obligación tributaria. Es el empresario o profesional que entrega los bienes o presta el servicio que se va a consumir, quien se encarga de realizar la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto en la HP¹⁸, como podemos apreciar en la gráfica 5.

Gráfica 5.



¹⁷ AGENCIA ESTADAL Boletín Oficial de Estado): “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 68

¹⁸ BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 396



Fuente: Elaboración propia

5.2. El Sujeto Pasivo por Inversión

Este punto, es la cuestión que va a ser tratada en mayor profundidad dentro de éste trabajo. Esto es así, debido al relativo desconocimiento sobre esta práctica que se realiza sobre todo, para evitar que el ingreso del impuesto pueda no ser llevado a cabo. Por ello, hay ocasiones en las que la regla general de determinación del Sujeto Pasivo se ve alterada.

En primer lugar, se puede producir debido a que hay empresarios o profesionales que llevan a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios, y que no se encuentran establecidos dentro del territorio donde es aplicado el impuesto; y además quien/es reciben éstos, tiene la condición de empresario o profesional que si se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IVA. También serán considerados de igual forma, aquellos en los que tanto la sede de su actividad económica, como un establecimiento permanente o su domicilio fiscal esté situado en el territorio de aplicación de dicho impuesto.

En este caso, la Administración pública exige el pago de la cuantía al sujeto con el que mantiene relación de sujeción, es decir, los situados dentro del ámbito de aplicación. Éstos, serán los encargados de repercutir la cuota resultante, que más adelante podrán deducirse y no el empresario no establecido.

Dentro del capítulo 2, esta cuestión será desarrollada de forma más amplia, en la cual se explicarán los diferentes casos en los que se produce esta situación.

6. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

A la hora de conocer la correcta aplicación del IVA, es muy importante establecer, donde se entiende realizado el hecho imponible del mismo. Esto ayuda a poder establecer qué legislación debe aplicarse a la operación, además de definir el hecho imponible, junto con el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Los arts. 68 a 70 LIVA

(ambos inclusive) diferencian los supuestos de HI de entrega de bienes y de prestación de servicios por separado.

6.1. En las entregas de Bienes

El hecho imponible en las entregas de bienes es determinado por algunas reglas. Para empezar en este tipo de entregas, se considerarán llevadas a cabo dentro del territorio de aplicación, siempre que no sean objeto de expedición o transporte, es decir aquellas, en las que los bienes sean entregados al adquiriente dentro del mismo. Respecto a bienes inmuebles, al no ser transportables, el lugar donde se produce el HI se entenderá en el territorio donde se encuentre dicho bien.

Otras entregas¹⁹ que también poseen la condición de haber sido realizadas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, serán las entregas de bienes muebles corporales que sean objeto de expedición o transporte para poder ser entregados al adquiriente, cuando dicha expedición o transporte se inicie dentro de dicho territorio. Junto con estas, también tendrán la misma consideración aquellas entregas de bienes que son destinados a la instalación o montaje de un bien, dentro del territorio, de un bien antes de que sea entregado al adquiriente siempre que esto provoque una inmovilización de dichos bienes.

Además, las entregas de bienes a pasajeros que se lleven a cabo a bordo de un buque, de un avión o un tren, que se haya iniciado dentro del territorio y que tenga por destino otro Estado miembro de la Unión Europea.

También se acogen como HI realizados dentro del territorio de aplicación, las entregas donde la expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino a dicho territorio. Esto será así, siempre que ésta, se produzca por parte del vendedor y que quien/es reciban los bienes no se encuentren sujetos a lo citado en el art. 14 de LIVA, además de que dichos bienes, no se traten de medios de transporte nuevos; bienes objeto de instalación o montaje; o bienes en los cuales sus entregas ya se hayan tributado según el régimen especial de bienes usados; objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro donde se produzca el inicio de dicha actividad.

Junto a estas, se encuentran recogidas aquellas actividades, en las cuales el importe total de la operación, sin tener en cuenta el impuesto, supere la cuantía de 35.000

¹⁹ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado): “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 328
BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 400

€durante el año natural anterior; además, de las que sean objeto de Impuestos Especiales. Cuando estas entregas sean llevadas a cabo desde un país tercero, e importados por un vendedor de un Estado miembro diferente al adquiriente final, se aplicará el impuesto como si la operación hubiera sido realizada a partir del intermediario situado en él.

Otras entregas consideradas realizadas dentro del territorio de aplicación, son las de gas a través de una red de gas natural, las entregas de electricidad, o de calor y frío situadas dentro del mismo cuando, las lleve a cabo un empresario o profesional revendedor con sede de su actividad económica o, establecimiento permanente, en el citado territorio; y cuando el adquiriente realice el uso de estos bienes dentro del territorio de aplicación del impuesto.

Sin embargo, no serán consideradas llevadas a cabo dentro del territorio, las entregas de bienes en las que la expedición se empiece dentro del territorio pero su destino sea fuera del mismo.

6.2. En las prestaciones de Servicios

En el caso de las operaciones donde se lleva a cabo la prestación de servicios, de forma general tendrán la condición de realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto, aquellas en las que el empresario o profesional destinatario tenga la sede de su actividad económica, establecimiento permanente, lugar de domicilio o residencia habitual dentro de dicho territorio; además de que siendo indiferente donde se encuentre el prestador del servicio y el lugar donde los servicios vayan a ser prestados, que éste tenga su domicilio o sede o residencia habitual dentro del mismo.

También se acogen aquellas prestaciones de servicios que sean destinadas a un empresario o profesional cuando este no actúe como tal, siempre que los servicios sean prestados por uno de ellos y que su sede, establecimiento permanente, el lugar de domicilio o residencia habitual radique en el territorio del aplicación del impuesto.

Sin embargo, no tendrán la condición de que el HI ha sido realizado dentro del mencionado territorio, aquellas actividades en las que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, y esté establecido fuera de la Comunidad. Esto será así, siempre que no se encuentre situado en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, lo cual se recoge en el art. 69 de LIVA.

7. DEVENGO DEL IMPUESTO

Es importante conocer, de forma general, en qué momento se considera devengado el impuesto. Por un lado, cuando se lleva a cabo una entrega de bienes el devengo se dará por realizado en el momento en que estos bienes se ponen a disposición del adquirente. Y en cuanto a las prestaciones de servicios, se entenderá por realizado cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, todo ello recogido en el art. 75 de LIVA.²⁰

8. PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO

Para finalizar, la liquidación del IVA a la HP por parte de la persona encargada, se realiza presentando a dicha institución declaraciones-liquidaciones periódicas trimestrales. En estas liquidaciones se procede al cálculo de la cuota diferencial, ya sea positiva o negativa, a partir de restar al importe obtenido de las cuotas repercutidas de IVA, las cuotas obtenidas de IVA soportado y deducible. Si la cuantía obtenida es positiva se lleva a cabo su ingreso, mientras que, si la cuota es negativa se intentará compensar en próximas liquidaciones, dejando como última opción la de proceder al derecho de solicitar la devolución de las cuotas no compensadas.

Además de estas reglas generales, existen otras especiales que se aplican a casos particulares, como las operaciones de tracto sucesivo, y otras. Sin embargo, de éstas, la más significativa es la que sitúa el momento del devengo, en el caso de realizarse pagos anticipados, en aquél en el que se realicen dichos pagos y por el importe de los mismos.

²⁰ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):
“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 334

CAPITULO 2

9. LA INVERSIÓN DE SUJETO PASIVO EN EL IVA

Debido a la crisis, la recaudación del IVA se vio afectada suponiendo una disminución considerable de la cuantía obtenida. Desde 2007, la normativa ha llevado a cabo modificaciones para adaptar la ley, en medida de lo posible, a determinadas situaciones de impago que puedan darse lugar respecto a la recaudación de dicho impuesto. Además de la disminución de recaudación por falta de actividad, el sector inmobiliario es el sector donde más operaciones fraudulentas o, al menos, inciertas se producen.

Para poder dar sentido a la regla de la ISP, es necesario conocer las diferentes situaciones donde puede producirse una operación que, como resultado produzca una situación de difícil recaudación en el ámbito tributario y, en concreto, en el IVA.

9.1. Algunas actuaciones irregulares que dieron lugar a la modificación de la regla de la ISP.

Estas situaciones, dentro del sector inmobiliario pueden producirse, cuando de antemano, se es consciente del nulo ingreso de la cuota de IVA en la HP, debido a la ausencia de la declaración de IVA devengado, o debido a que, el IVA soportado por el sujeto pasivo es ficticio o ha sido obtenido a partir de facturas falsas.

Dentro de este sector, destacan como operaciones antijurídicas, las transmisiones de forma más o menos ficticia, generalmente aplicadas a terrenos, solares, y promociones en curso o ya finalizadas, que se encuentran gravadas por hipotecas que garantizan el pago de la deuda que ha sido contraída con entidades financieras.

Estas operaciones suelen ser transmisiones sujetas a IVA en las que, quien transmite dicho inmueble, como hemos comentado anteriormente, no ha llevado a cabo el ingreso de las cuotas repercutidas, y además, el adquirente ha solicitado la devolución de las mismas a la AEAT. Para que tuvieran la condición de fraudulentas, tanto el transmitente como quien adquiere el inmueble, deberían estar previamente de acuerdo para actuar de forma ilegal, sabiendo que el inmueble seguirá perteneciendo, en términos de titularidad real, al transmitente.

Esto provoca que, el vendedor del inmueble, no ingrese en su haber la cuantía correspondiente por la venta del mismo, incluida la cuota de IVA; que junto a esto, la relación entre el vendedor y la entidad financiera continuará siendo la misma, y por ello, lo único que se produce con esta operación será la devolución del impuesto de forma impropia al adquirente cómplice.

Además de las transmisiones inmobiliarias, pueden suponer operaciones de difícil recaudación las realizadas como dación en pago a la entidad financiera correspondiente. Como ya hemos mencionado, la crisis, además de menguar la actividad del sector del ladrillo, hizo que los prestatarios no pudieran hacer frente a los pagos de las cuotas de los créditos hipotecarios solicitados para la adquisición de los inmuebles.

Por ello, para hacer frente a esta problemática, las entidades financieras y sus deudores, llevan a cabo la práctica de la dación en pago para dar lugar a la cancelación total o parcial de dichos créditos; o realizan la transmisión del inmueble a una sociedad mercantil controlada por la EF, para que ésta, se haga cargo de la deuda hipotecaria como contraprestación a la entrega del inmueble.

La entidad financiera se hace con los inmuebles, por lo que esto da lugar a una transmisión inmobiliaria lo cual puede constituir en algunos casos hecho imponible del IVA, siendo quien transmite el inmueble el sujeto pasivo del impuesto, en este caso, el deudor hipotecario. Si el deudor no ingresa el IVA repercutido correspondiente en la HP (o solicita su aplazamiento o fraccionamiento), no se tratará de un fraude sino de un problema de carácter meramente recaudatorio. Sólo se tratará de un auténtico fraude si puede demostrarse, como ya se ha mencionado anteriormente, que ambas partes estaban de acuerdo para obtener de forma ilegal algún tipo de beneficio ilícito.

Además de estos casos, la entidad financiera ha realizado operaciones descartando una posible renegociación de la deuda con el promotor inmobiliario (o deudor del crédito), estableciendo como única opción para éste la dación en pago. Esto puede representar un fraude, porque la entidad financiera propone esta solución contando con que va a recibir la devolución de un IVA devengado, procedente de la operación, que puede no ser ingresado por parte del deudor del crédito.

9.2. Definición y función (finalidad)

Según el art. 84. Uno 2º f) de LIVA, tendrán la condición de sujeto pasivo, “*Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen*

cuando, se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.”²¹

La ISP se puede definir como el traspaso, en lo que refiere a sujeto pasivo del IVA, de quien realiza la operación sujeta al impuesto (es decir quien está obligado a emitir la factura) hacia el destinatario de la operación. El emisor, es quien se hace responsable de llevar a cabo la obligación de presentar e ingresar la cuantía requerida de IVA de la operación en la HP.

Refiriéndonos a lo mencionado en el art. 84. Uno 2º f), en este tipo de operaciones, cuando se lleven a cabo contratos formalizados entre promotor y contratista, será el promotor quien asuma el papel de SP; mientras que, en los casos donde se produzca un contrato entre contratista principal y un subcontratista, asumirá el rol de SP el contratista principal. A la hora de documentar este tipo de operaciones, el contratista deberá presentar una factura sin IVA, haciendo constar en ella que el sujeto pasivo de la operación será el destinatario del servicio, en este caso el promotor. Este a su vez, no deberá realizar factura alguna, sino que una vez haya recibido la factura del contratista, deberá incluir en su declaración el IVA devengado y soportado resultante de la operación.

La función primordial de la ISP, como hemos comentado anteriormente, es la de evitar comportamientos fraudulentos en las operaciones de entregas de inmuebles, principalmente, en las que el IVA devengado no ha sido ingresado en la HP por el transmitente y, al mismo tiempo, es deducido por el adquirente.

²¹ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):
“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 342 y ss

9.3. Nuevos supuestos de ISP en transmisiones inmobiliarias

9.3.1. Cambios legislativos

Dentro de la normativa europea se permite, por parte del Sistema Común de IVA, que cada país miembro pueda modificar de forma autónoma la estructura del impuesto a través de la ISP.

Esta regulación es acogida dentro del art. 199 de la Dir 2006/112/CE, donde se estipula que podrá tener la consideración de Sujeto Pasivo en el IVA, el destinatario en las operaciones donde se produzcan por un lado, una prestación de servicios de construcción, donde se incluyen servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, además, de la puesta a disposición de personal que desempeñe las actividades mencionadas.

También recibirá dicha consideración, las operaciones de entregas de bienes inmuebles (de edificios o de parte de los mismos y del terreno sobre el que se levanten, junto con las entregas de bienes inmuebles no edificados) cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega. Además, de las entregas de bienes realizadas como garantía por un sujeto pasivo a otro, en ejecución de dicha garantía; y por último, la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

Como ya conocemos, este supuesto nace de la necesidad de mejorar la situación recaudatoria del impuesto. La ISP ha de aplicarse, tanto cuando los bienes transmitidos se encuentran en un proceso de ejecución forzosa, como cuando se da lugar en un proceso de ejecución extrajudicial; estas últimas suelen ser donde se encuentra la mayor parte del defecto recaudatorio en el IVA.

Para hacer frente a este tipo de operaciones, como iniciativa se da lugar, a una reforma legislativa sobre la LIVA a través de la Ley 7/2012, de 29 de Octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Con ella, se acogen nuevos supuestos de ISP donde se hace referencia a las entregas de inmuebles llevadas a cabo como consecuencia de un proceso concursal (mencionadas anteriormente); además, las entregas de inmuebles exentas de IVA como son los terrenos no edificables, y las segundas y posteriores entregas de edificaciones en las cuales se haya utilizado la renuncia a la exención del IVA. Por último, acoge las

entregas de inmuebles realizados para proceder a la cancelación de la garantía que está constituida sobre estos, sabiendo que la garantía quedará ejecutada de forma total o parcial en el mismo momento en que el inmueble se transmite, quedando cancelada la deuda; o quedando ejecutada con la entrega la obligación de extinguir la deuda por parte del adquirente (dación en pago).

9.3.2. Supuestos modificados

Es de vital importancia, conocer en profundidad las situaciones que se han visto modificadas en la legislación para poder entender el funcionamiento a la hora de mejorar el sistema de recaudación del impuesto.

En primer lugar, en cuanto a las **entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal**, se observaba una problemática en la recaudación del impuesto, debido a que la HP no conseguía ingresar, en la mayor parte de los casos, la cuantía del IVA que el concursado estaba obligado a repercutir, y además, el comprador tenía el derecho a deducir el IVA soportado de la operación y a veces, incluso la HP debía devolver el importe a éste. Por ello, se produjo un cambio en la legislación concursal, en la cual el papel de sujeto pasivo del impuesto, recae sobre los compradores de bienes inmuebles procedentes del concurso, siendo estos quienes ingresen la cuota de IVA en la HP, y la compensen si tienen derecho a la deducción del IVA soportado.

Para acoger estas situaciones se elaboró una norma específica para los procedimientos judiciales de ejecución forzosa, a través de la Disposición Adicional Sexta de la LIVA que en su actual redacción, tras la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, expone:

“En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a la entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

1º Expedir factura en la que se documente la operación.

2º Efectuar, en su caso, la renuncia a la exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley.

3º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el

sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84. Uno.2º. de esta Ley”

Con esta normativa, son los adjudicatarios que tienen condición de empresario o profesional, quienes están autorizados, con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que estén sujetas al impuesto, a realizar las actividades citadas en la norma, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Dentro de esta se aplican una serie de reglas²² para delimitar las obligaciones de cada una de las partes.

Regla 1.

La actividad de este tipo que sea realizada por el adjudicatario, debe ser presentada por escrito ante el órgano correspondiente, ya sea judicial o administrativo, que supervise el proceso ya sea antes o de forma simultánea al pago del importe de la operación. En dicho escrito, debemos reflejar cuales son los requisitos para que en este tipo de operaciones inmobiliarias, pueda realizarse la renuncia a la exención, además, de cómo ésta va a llevarse a cabo, en su caso.

Como obligación, el adjudicatario debe comunicar al sujeto pasivo del impuesto o a sus representantes, por escrito y en el plazo de 7 días siguientes a la presentación, que éste ha realizado tales operaciones en su nombre. Esta situación da lugar a que, el SP o quienes sean sus representantes, no tengan la opción de llevar a cabo la renuncia a la exención, ni hayan de realizar la factura donde se recoja la operación, ni tampoco, incluir la operación en su liquidación del impuesto, además de no ingresar el importe devengado.

Regla 2.

El plazo de elaboración de la factura, donde se recoja la operación realizada, es de 30 días a contar desde el momento en que ésta se hace efectiva. Ésta dispondrá de una numeración diferente y será emitida por el adjudicatario, donde éste aparecerá como realizador de la factura y como destinatario de la operación, además de, incluir al SP como titular de los bienes o servicios ejecutados.

El adjudicatario debe quedarse la copia original de la factura, quedando obligado a entregar una copia de ésta al SP o sus representantes en el plazo de 7 días siguientes de su elaboración.

²² ALBA GIL, Carmen: “La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias” Apartado 5. La Inversión del Sujeto Pasivo, pag.171-172

Regla 3.

Tanto la declaración como el ingreso de la cuota obtenida en la operación, será realizada también por el adjudicatario. Éste deberá dejar en su poder la copia original de la declaración y el ingreso, quedando obligado a entregar una copia al SP en el plazo de 7 días siguientes a la fecha del ingreso de la cuantía resultante.

Regla 4.

Cuando por causas ajenas al adjudicatario no se pueda hacer llegar al SP o representantes la realización de dicha operación por parte de éste, los documentos pertinentes deberán ser presentados en el plazo de 7 días a la AEAT, contando desde el momento en que se conozca que no se puede hacer entrega de la documentación.

Por último, según se refleja en la Disposición Adicional Sexta de LIVA tras la reforma producida en la Ley 7/2012 en cuanto a procedimientos concursales, no se dan lugar estas reglas en las entregas de bienes inmuebles donde el sujeto pasivo y el destinatario sean la misma persona o entidad. Por tanto, el adquirente no es que deba actuar en nombre del SP, sino que, éste es el SP a todos los efectos y por ello, tendrá la obligación de cumplir las normas correspondientes para repercutirse la cuota del impuesto, presentar la declaración de ésta, e ingresar la cuota obtenida de la operación. Teniendo en cuenta que, en estas operaciones se aplica la ISP, lo cual da lugar a que el empresario o profesional que adquiere el bien o servicio puede deducir el IVA que se le ha repercutido y también deberá presentar el IVA devengado de la operación.

En segundo lugar, se encuentran las **entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20. Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención**, las cuales quedan reflejadas en el art. 84 del LIVA donde se recoge que para poder llevar a cabo la renuncia a la exención del IVA en primera o segunda o ulterior entrega, los edificios a entregar deben tener la condición de ser construcciones acabadas o en su caso, la rehabilitación del mismo ha de estar también finalizada. Si por el contrario, estos edificios a entregar se encuentran en fase de construcción o rehabilitación, no se les aplicará los conceptos de primera o segunda o ulterior entrega y, por lo tanto, tampoco se podrá llevar a cabo la renuncia a la exención

del IVA. Por ello, estas entregas quedarán sujetas y no exentas de IVA cuando se realicen por empresarios o profesionales dentro de la realización de su actividad económica.

En tercer lugar, se encuentran **las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles**, donde con la finalidad de acabar con ciertas situaciones irregulares, el art. 84.Uno. 2º, letra e) de la LIVA aplica la regla de ISP a *“Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente”*.²³

Por un lado, en lo que respecta a las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, debemos tener en cuenta varias situaciones.

Primero. Para asegurar una buena finalidad del proceso de ejecución, la garantía constituida puede haber sido dada antes de iniciarse el proceso o haber sido dada durante dicho proceso por petición de quien lo ejecuta.

Segundo. La garantía real ayudará a que se cumpla la obligación por parte del otorgante o del deudor, en el caso en que una tercera persona actúe en el papel de otorgante.

Tercero. El acreedor podrá ejecutar la garantía real cuando no se cumpla la obligación. Es decir, cuando no se lleva a cabo el pago de las cuotas.

Cuarto. La ejecución de la garantía también puede ser realizada por vía judicial, o por el procedimiento extrajudicial que se recoge en el art. 129 de la Ley Hipotecaria aprobada mediante Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.²⁴

Quinto. Para extinguirla deuda de forma total o parcial se tiene en cuenta la venta del inmueble sobre el que recae la garantía.

Sexto y último. El adquirente puede ser tanto un tercero al que el ejecutante haya cedido dicho poder, o bien el acreedor garantizado.²⁵

²³ AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado): “Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2017” Pág. 343

²⁴ ALBA GIL, Carmen: “La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias” Apartado 5. La Inversión del Sujeto Pasivo, pag.176

²⁵ Íbidem

Por otro lado, en cuanto a las entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquiriente, debemos saber:

Primero. El transmitente y el deudor no tienen porqué ser la misma persona. Es decir, una tercera persona puede llevar a cabo la garantía de cumplimiento de la deuda adquirida por otra persona, con un bien inmueble de su propiedad.

Segundo. Este tipo de operaciones muestran las dificultades económicas del deudor que derivan en la falta del cumplimiento de sus obligaciones según lo previsto. Esto provoca que el deudor haga uso del inmueble dado en garantía para liquidar la obligación garantizada.

Tercero. El fin de estos supuestos es entregar un bien inmueble como garantía de cumplimiento de la deuda, y así, extinguirla de forma total o parcial para el transmitente. En cuanto al adquiriente del bien, aun estando activa la deuda para el transmitente, se verá obligado a extinguirla.

Cuarto. El adquiriente podrá ser el acreedor garantizado o un tercero.

Para finalizar, según lo estipulado en la Consulta de 3 de julio de 2013 de la Dirección General de Tributos, donde se enumeran los criterios para llevar a cabo la aplicación art. 84 de LIVA, se recoge que la ISP será utilizada para las siguientes operaciones:

En primer lugar, para todas aquellas transmisiones donde exista acuerdo entre las partes de extinguir la deuda a través de la entrega de varios inmuebles.

En segundo lugar, se aplicará cuando se lleve a cabo la entrega de un inmueble con la finalidad de, a la misma vez, cancelar la deuda contraída con este y ,además, otras deudas.

En tercer y último lugar, en las transmisiones de bienes inmuebles que tengan por finalidad cancelar las deudas contraídas con estos y, a la misma vez, con otros que estén destinados a cancelar deudas sin garantía real, la ISP sólo será aplicada a las transmisiones que tengan por finalidad inmuebles gravados con un derecho de garantía.

Dentro de estos supuestos, tal y como se recoge en la Consulta de 3 de julio de 2013, mencionada anteriormente, la ISP se aplicará en los siguientes casos²⁶:

- Dación en pago con extinción total o parcial de la deuda.
- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.
- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el paso de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción.
- Entrega de un inmueble otorgado en garantía sin extinción de la obligación garantizada para el transmitente o en su caso deudor.

9.4. Excepciones

Hay situaciones en las cuales no se aplica la regla de ISP, siendo aplicada la regla general de determinación del sujeto pasivo del IVA.

En primer lugar, se llevará a cabo la aplicación de la regla general del IVA en las operaciones donde se dé lugar a una prestación de servicios, en las cuales, ni el emisor de la operación, ni el destinatario de la misma, se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en cuestión. Esto será así, siempre que quien reciba la prestación del servicio, no tenga la condición de empresario o profesional que ejerciendo como tal, tenga la sede de su actividad ubicada en dicho territorio, o en su caso, tenga un establecimiento permanente o su domicilio habitual donde se dirijan dichos servicios. En el caso de producirse alguna de estas situaciones, se llevará a cabo la aplicación de la técnica de ISP.

²⁶ CONSULTA DE 3 DE JULIO DE 2013, ISP art. 84. Uno. 2ºe) tercer guión de la ley 37/1992

<https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

Por otra parte, también será aplicada la regla general del IVA en las operaciones que se enumeran en el art. 68 tres y cinco del LIVA sobre las ventas a distancia, en las cuales se menciona que, tendrán la condición de realizadas dentro del territorio de aplicación del IVA las operaciones en las que se lleve a cabo las entregas de bienes en las que su expedición o transporte comienza en otro Estado miembro, pero tiene como destino el territorio de aplicación del IVA. Además, se acogen las entregas de bienes que estén sujetos a Impuestos Especiales cuando se realicen en el territorio de aplicación del mencionado impuesto.

Por último, cabe destacar, que algunas operaciones se encuentran completamente exentas del impuesto, y por ello, no devengan cuota alguna del impuesto, como se comentó en el capítulo 1. Los arts. 21 y 26 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, recogen las exportaciones y las entregas intracomunitarias como entregas exentas del IVA.

Tal y como menciona la citada Ley, respecto a las exportaciones, quedan exentas del impuesto, “las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por parte del transmitente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, y las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él”.

En cuanto a las entregas intracomunitarias, quedan exentas del impuesto, “las entregas de bienes definidas por el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.”

9.5. Otras aplicaciones de la regla de ISP

Además de ser aplicada en las operaciones relacionadas con el sector inmobiliario, la técnica de ISP, también es aplicada a otras entregas de bienes o prestaciones de

servicios. Como ya ha sido comentado a lo largo del trabajo, el sujeto pasivo recaerá en el individuo que sea a su vez el destinatario de las operaciones. Dentro del art. 199 de la Dir. 2006/112/CE se acogen, de forma general, operaciones donde se aplica la regla de ISP²⁷.

En primer lugar, las entregas de oro, en las cuales se destacan el oro de inversión, además del oro sin elaborar o productos semielaborados de oro. En este tipo de operaciones la Dir. 2013/43/UE permitirá la aplicación de la regla de ISP hasta el 31-12-2018.

En segundo lugar, se recogen las operaciones de materiales de recuperación, donde destacan:

- Las entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos o no, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.
- Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el apartado anterior.
- Las entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Las entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos en el primer apartado, con excepción de los compuestos por níquel. Tienen la consideración de productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En tercer lugar, se recogen las prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. En este caso la Dir. 2013/43/UE prevé una limitación temporal de aplicación de la ISP hasta el 31-12-2018.

²⁷ DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ficheros_Asociados_a_Las_Normativas/A2012/Directiva_IVA_2012.pdf

Por último, según el art.84.uno.2.g del LIVA también se aplica la regla de ISP en las entregas de los siguientes productos:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; además, de las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquiriente.
- Teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el destinatario sea un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega. O que sea un empresario o profesional, diferente a lo referido en el apartado anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

10. CONCLUSIONES

Tras lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se puede entender de una forma más clara la urgente necesidad de poner solución a la falta de recaudación del IVA desde sus inicios.

Es destacable comentar, que el aumento del número de supuestos a los que resulta de aplicación la técnica de ISP se produjo tras la crisis que dio comienzo durante el periodo 2008-2010. Esta técnica se puso en marcha con la finalidad de, en la medida de lo posible, aumentar el porcentaje recaudatorio de este impuesto.

Como conclusiones ante la problemática estudiada podemos destacar en cuanto al impuesto de forma general que:

- El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, realizados por un empresario o profesional, que como actividad económica, lleven a cabo la entrega de bienes y/o la prestación de servicios. Éste es un impuesto diferente al resto de tributos, puesto que el IVA no se encuentra vinculado a un individuo en concreto, su tipo impositivo varía en función del bien o servicio adquirido, y además, su devengo se entiende efectuado en el momento en que se realiza la operación sujeta al mismo.
- Sujetos pasivos del IVA son aquellas personas que tengan la condición de empresario o profesional y que, además, realicen operaciones sujetas al impuesto.

Estos actuarán como intermediarios quedando obligados por parte de la Administración Tributaria al ingreso del impuesto, que el consumidor final habrá entregado a éste, satisfaciendo la cuota de IVA correspondiente a la operación.

- El IVA es incompatible con TPO puesto que ambos tributos gravan la transmisión de bienes y/o servicios. IVA es aplicado cuando el transmitente sea un empresario o profesional, y TPO será aplicado cuando el transmitente sea un particular.

En cuanto a la puesta en marcha de la técnica de Inversión de Sujeto Pasivo, para concluir podemos destacar que:

- La creación de la técnica de ISP, se amplió para hacer frente a las operaciones que pudieran dificultar la recaudación del Impuesto, generalmente, dentro del sector inmobiliario.
- La ISP se trata del traspaso, en cuanto a la condición sujeto pasivo del IVA, de quien lleva a cabo la operación sujeta al impuesto hacia el destinatario de la operación.
- La función principal de la ISP es la de evitar comportamientos dudosamente aceptables en ciertas operaciones relacionadas con bienes inmuebles, principalmente, en las que el IVA devengado no ha sido ingresado en la HP por el transmitente, y al mismo tiempo, es deducido por el adquirente.
- El empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, puede ejercer su derecho de renunciar a la exención del IVA (cuando sea posible), dando lugar a la técnica de ISP donde el adquirente de los bienes será quien tenga la obligación de liquidar el impuesto.
- La repercusión, liquidación y deducción del IVA en los diferentes países miembros de la UE está armonizado, sin embargo, los tipos de gravamen son diferentes dando lugar a que, en las importaciones el sujeto pasivo será quien reciba los bienes y/o servicios; en exportaciones sea el destinatario de la operación; y en las adquisiciones intracomunitarias sea el empresario o profesional destinatario de los bienes y/o servicios.
- La técnica de ISP no sólo es aplicada para las operaciones relacionadas con el sector inmobiliario, sino que también es utilizada en las operaciones relacionadas con las entregas de oro, operaciones de materiales de recuperación, y prestaciones de servicios relacionadas con los gases de efecto invernadero.

11. BIBLIOGRAFÍA, WEBGRAFÍA Y OTROS

AGENCIA TRIBUTARIA (Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado):

“Manual práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA 2017”
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IVA/IVA.shtml

ALBA GIL, Carmen: “ La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias”
Apartado 5. La Inversión del Sujeto Pasivo, pag.167 y ss.

BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “El impuesto sobre el valor añadido”. En VV.AA,
ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*” 3ª
ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 369 y ss.

MAYO, Miguel Ángel: “*Pasado y presente del IVA en España*” del 28 de Agosto de
2012. (<http://www.mientrastanto.org/sites/default/files/pdfs/2026.pdf>).

VV.AA., VALIENTE CALVO, Pilar y/o SERRANO GALÁN, Rafael: “El fraude en el
IVA y los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en entrega de inmuebles”. En
Actum Fiscal, nº 85,2014.

VALLEJO RODRÍGUEZ, Mercedes: “Un análisis de los diez años de funcionamiento
del IVA en España” En Ekonomiaz. Revista vasca de economía. Nº 38/1997.

(<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/274253.pdf>)

Consultado el 29 de Septiembre de 2017.

WEBGRAFÍA

Compatibilidad e Incompatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido

<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/iva/compatibilidad-e-incompatibilidad-con-el-impuesto-sobre-el-valor-anadido>

CONSULTA DE 3 DE JULIO DE 2013, ISP art. 84. Uno. 2ºe) tercer guión de la ley 37/1992

<https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Ficheros_Asociados_a_Las_Normativas/A2012/Directiva_IVA_2012.pdf

DIRECTIVA 2013/43/UE DEL CONSEJO, de 22 de julio de 2013

<https://www.boe.es/doue/2013/201/L00004-00006.pdf>

Inversión de Sujeto Pasivo en IVA

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novedades_en_IVA/Año_2012_Normas_publicadas/Preguntas_frecuentes_basadas_en_la_consulta_n_V2583_12/Preguntas_frecuentes_basadas_en_la_consulta_n_V2583_12.shtml

INFORMES ANUALES DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28740-consolidado.pdf>