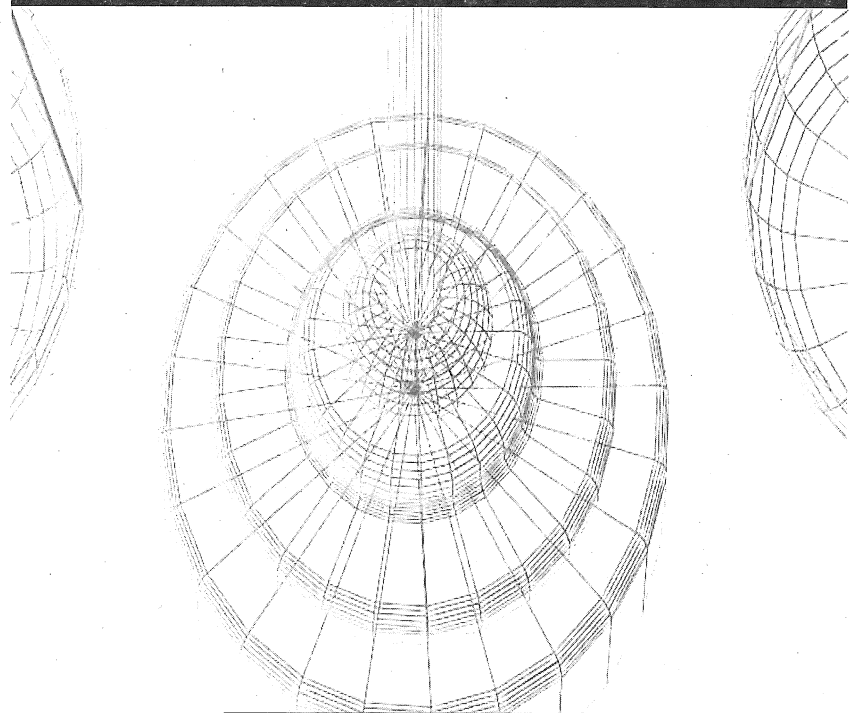


Tributos estatales, autonómicos y locales



Manuales de

FORMACIÓN CONTINUADA

8

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL
Madrid, 2000

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

© CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL
C/ Marqués de la Ensenada, 8 - 28071 MADRID

ISSN: 1575-8735.

ISBN: 84-89230-38-2

Depósito legal: M. 27.678 - 2001

Imprime: LERKO PRINT, S.A.

Paseo de la Castellana, 121. 28046 Madrid

B) Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión	147
a) Concepto de empresa de reducida dimensión	148
b) Especialidades en el régimen de amortizaciones	148
c) Tipo de gravamen	149
d) Deducciones	150
C) Régimen de entidades parcialmente exentas	150
a) Delimitación de entidades parcialmente exentas	151
b) Alcance y determinación de la exención parcial	152
c) Determinación de la base imponible	153
VII. Bibliografía	155

159

El impuesto sobre el Valor Añadido, Eugenio SIMÓN ACOSTA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra.

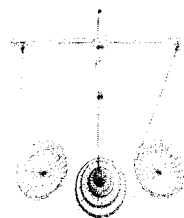
I. Regulación vigente	160
II. Naturaleza y ámbito de aplicación	162
1. Características legales	162
2. El IVA como sistema de relaciones triangulares encadenadas y como mecanismo de control de ventas	162
3. El IVA no grava el valor añadido	163
4. Ámbito de aplicación	165
III. Hecho imponible	165
1. Operaciones interiores	166
A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios	166
B) Realizadas por empresarios o profesionales	169
C) En desarrollo de una actividad empresarial o profesional	170
D) Delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales	170
E) Operaciones no sujetas	171

2. Adquisiciones intracomunitarias.....	173
3. Importaciones.....	175
IV. Exenciones	175
1. Operaciones interiores	175
2. Adquisiciones intracomunitarias.....	178
3. Importaciones	179
V. Aspecto espacial	179
1. Operaciones interiores	179
A) Entregas de bienes.....	179
B) Prestaciones de servicios	180
2. Adquisiciones intracomunitarias	181
3. Importaciones.....	181
VI. Aspecto temporal: devengo del impuesto	182
1. Operaciones interiores	182
2. Adquisiciones intracomunitarias	182
3. Importaciones	182
VII. Base imponible	183
1. Operaciones interiores	183
2. Adquisiciones intracomunitarias.....	184
3. Importaciones.....	185
VIII. Sujetos pasivos y responsables	185
1. Operaciones interiores	185
2. Adquisiciones intracomunitarias.....	186
3. Importaciones.....	186
IX. Tipo impositivo	187
1. Tipo general	187
2. Tipo reducido.....	187
3. Tipo superreducido.....	189
X. Repercusión del impuesto en las operaciones interiores.....	189
1. Concepto y naturaleza jurídica.....	189
2. Sujetos de la repercusión.....	191
3. Contenido u objeto de la repercusión.....	192
4. Tiempo de la repercusión.....	192
5. Rectificación de las cuotas repercutidas	193
XI. Deduciones y devoluciones	194

1. Concepto y naturaleza jurídica	194
2. Sujeto titular del derecho	195
3. Objeto del derecho a deducir	196
4. Regla de prorrata	198
5. Requisitos formales y modo de ejercer el derecho a la deducción	199
6. Requisitos temporales	200
7. Rectificación de deducciones	201
8. Regularización de deducciones por bienes de inversión	201
9. Devolución del IVA soportado	202
XII. Deberes formales	203
XIII. Regímenes especiales	203
1. Régimen simplificado	203
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	204
3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección....	206
4. Régimen especial de las operaciones con oro de inversión	207
5. Régimen especial de las agencias de viajes	208
6. Régimen especial del recargo de equivalencia ..	210

213 **Tributos estatales (varios), José María ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, Magistrado del Tribunal Supremo.**

I. Impuestos especiales	213
1. Impuestos Especiales de Fabricación	215
2. La imposición sobre las bebidas alcohólicas	216
3. El Impuesto sobre Hidrocarburos	216
4. El Impuesto sobre las labores del tabaco	217
5. Impuesto sobre la Electricidad	218
6. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	218
II. Deuda aduanera: Reglamento CEE 2913/1992	220



El Impuesto sobre el Valor Añadido

Eugenio SIMÓN ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario
Universidad de Navarra

I. Regulación vigente. II. Naturaleza y ámbito de aplicación. 1. Características legales. 2. El IVA como sistema de relaciones triangulares encadenadas y como mecanismo de control de ventas. 3. El IVA no grava el valor añadido. 4. Ámbito de aplicación. **III. Hecho imponible.** 1. Operaciones interiores. A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios. B) Realizadas por empresarios o profesionales. C) En desarrollo de una actividad empresarial o profesional. D) Delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. E) Operaciones no sujetas. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **IV. Exenciones.** 1. Operaciones interiores. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **V. Aspecto espacial.** 1. Operaciones interiores. A) Entregas de bienes. B) Prestaciones de servicios. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **VI. Aspecto temporal: devengo del impuesto.** 1. Operaciones interiores. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **VII. Base imponible.** 1. Operaciones interiores. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **VIII. Sujetos pasivos y responsables.** 1. Operaciones interiores. 2. Adquisiciones intracomunitarias. 3. Importaciones. **IX. Tipo impositivo.** 1. Tipo general. 2. Tipo reducido. 3. Tipo superreducido. **X. Repercusión del impuesto en las operaciones interiores.** 1. Concepto y naturaleza jurídica. 2. Sujetos de la repercusión. 3. Contenido u objeto de la repercusión. 4. Tiempo de la repercusión. 5. Rectificación de las cuotas repercutidas. **XI. Deduciones y devoluciones.**

1. Concepto y naturaleza jurídica. 2. Sujeto titular del derecho. 3. Objeto del derecho a deducir. 4. Regla de prorata. 5. Requisitos formales y modo de ejercer el derecho a la deducción. 6. Requisitos temporales. 7. Rectificación de deducciones. 8. Regularización de deducciones por bienes de inversión. 9. Devolución del IVA soportado. **XII. Deberes formales. XIII. Regímenes especiales.** 1. Régimen simplificado. 2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. 3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. 4. Régimen especial de las operaciones con oro de inversión. 5. Régimen especial de las agencias de viajes. 6. Régimen especial del recargo de equivalencia.

I. Regulación vigente

El IVA se implantó en España con ocasión del ingreso en la Comunidad Europea. Ya antes se habían producido algunas adaptaciones del antiguo sistema de impuestos sobre el tráfico empresarial: el IGTE, impuesto general y multifásico en cascada; el Impuesto sobre el Lujo, que recaía sobre el consumo o utilización de ciertos bienes y servicios; el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, destinado a equiparar fiscalmente los bienes importados con los producidos en España; y, en parte, el ITPAJD que tradicionalmente atrajo a su ámbito al tráfico inmobiliario.

La primera Ley del IVA se promulgó el 2 de agosto de 1985 para comenzar a regir el 1 de enero de 1986 junto con su Reglamento, aprobado por RD 2028/1985, de 30 de octubre.

Es el impuesto más armonizado por normas comunitarias, por dos motivos: a) Porque es, junto con los Impuestos Especiales, el que tiene mayor capacidad para alterar la concurrencia empresarial, dado que produce un impacto inmediato y muy sensible sobre los precios de los productos. b) Porque es uno de los recursos que financian directamente el presupuesto comunitario (representa alrededor del 45% del total de ingresos), lo que exige una gran homogeneidad en la definición del hecho y la base imponibles y las exenciones para que no se produzcan desigualdades interestatales en la contribución a las arcas europeas.

La legislación española ha evolucionado paralelamente a las Directivas comunitarias, la más importante de las cuales sigue siendo la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que ha sido objeto de múltiples modificaciones. A su imagen se diseñó la Ley del IVA de 1985.

En la época en que España ingresaba en la Comunidad, ésta se despertó del letargo causado por la crisis del petróleo de los años setenta. El Libro Blanco sobre el mercado interior, aprobado por el Consejo Europeo de Milán, en junio de 1985, elevó el listón de los objetivos y se empezó a pensar seriamente en un mercado único europeo sin fronteras. El Acta Única, firmada en febrero de 1986, dispuso la eliminación de las fronteras interiores, para lo que fue necesario modificar profundamente la Sexta Directiva.

El mercado único sólo se logrará cuando se exija el IVA "en origen", es decir, en el Estado donde reside la empresa gravada. El principio de país de origen requiere la implantación de un sistema de compensación financiera interestatal, dado que el impuesto se soporta por el consumidor. Además los tipos de gravamen de los distintos países deben ser muy parecidos, pues de otro modo se producirá la migración de las empresas a los países de tipos más bajos. Hoy se piensa incluso que los tipos de gravamen deben coincidir. Las dificultades estadísticas no permiten, de otra parte, instrumentar un sistema de compensación aceptable.

Por todo ello, la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, se limitó a crear un régimen transitorio, en el que todavía nos mantenemos. Desapareció el concepto importación en los intercambios entre Estados miembros, pero el sistema sigue siendo sustancialmente el mismo. Sólo las ventas a los consumidores finales se rigen por el principio de país de origen. Las entregas a empresas residentes en otros Estados siguen gravándose en destino. Para ello, el Estado de origen califica la operación como entrega exenta con derecho a la devolución del IVA soportado (igual que una exportación) y el Estado de destino la somete al impuesto como adquisición intracomunitaria (igual que las importaciones).

La nueva estructura del IVA aconsejó la promulgación en España de una nueva ley reguladora, que es la actualmente vigente: Ley 37/1992, de 29 de diciembre, con su Reglamento aprobado por RD 1624/1992, de la misma fecha.

II. Naturaleza y ámbito de aplicación

1. Características legales

Dice el artículo 1 de la LIVA que este impuesto es de naturaleza indirecta, recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

2. El IVA como sistema de relaciones triangulares encadenadas y como mecanismo de control de ventas

Al margen de las calificaciones legales, el IVA es un impuesto complejo y atípico, que más parece un mecanismo de control administrativo de las operaciones empresariales.

La complejidad deviene de ser un impuesto que recae sobre las ventas de los empresarios, pero pretende gravar el consumo. Jurídicamente, el consumidor es absolutamente ajeno al IVA en la mayoría de los casos: se limita a pagar el precio del producto o servicio, en el que ha incidido económicamente el impuesto. El empresario, que soporta todas las obligaciones y deberes jurídicos, es económicamente un espectador que colabora y cuyo patrimonio resulta ileso.

Acostumbro a definir el IVA como un sistema de relaciones jurídicas triangulares encadenadas que ha superado la definición tradicional del tributo como obligación de un sujeto con la Hacienda Pública. El IVA es, jurídicamente hablando, un sistema de obligaciones y deberes entre tres personas, de suma cero: Hacienda (H), un proveedor (P) y un cliente (C). Cada vez que se produce un hecho imponible P debe a H una cantidad X y se resarce de C; C debe a P, y se resarce de H; y H cobra a P, pero compensa por el mismo importe a C. Es decir, nadie gana y nadie pierde (salvo, naturalmente, el efecto financiero derivado de las diferencias temporales entre los pagos y los cobros, y los costes de aplicación del sistema).

En el siguiente eslabón C se convierte en P, y se reproduce la historia. Y así se van enlazando eslabones hasta que el cliente es un consumidor final, o, mejor dicho, una persona que no actúa en su condición

de empresario o profesional. Entonces el cliente no tiene derecho al resarcimiento: la Hacienda Pública se enriquece definitivamente a costa del consumidor.

Durante todo el circuito empresarial el IVA no ha actuado como un impuesto propiamente dicho, sino como un complejo sistema de control de las operaciones (compras y ventas) realizadas por los empresarios. El interés que tiene el comprador en declarar sus compras para deducir el IVA soportado facilita el control de las ventas realizadas por sus proveedores e incluso de las ventas propias, en la medida en que éstas deben guardar una proporción razonable con las compras. El IVA es –o debe ser– neutral para los empresarios y profesionales. Los bienes y servicios que están dentro del circuito empresarial no soportan el IVA, es decir, no llevan IVA incorporado a su precio, salvo algún caso excepcional.

Estas observaciones se refieren, naturalmente, al IVA que recae sobre las operaciones interiores. El gravamen de las importaciones y de las operaciones intracomunitarias tiene una estructura distinta, aunque responde a los mismos principios. La finalidad es, como sabemos, aplicar a los bienes importados o transportados desde otro país comunitario un gravamen similar al que hubieran soportado en España. Se grava al importador o al adquirente, que resulta obligado frente a la Hacienda Pública (el proveedor no participa en la relación jurídica nacida de este hecho imponible). Si el sujeto pasivo es consumidor final, se da por concluido el proceso. En caso contrario, la importación o adquisición intracomunitaria es el primer eslabón de la cadena: el mismo sujeto pasivo que está obligado a pagar el impuesto (empresario) es resarcido de su importe con cargo a la propia Hacienda Pública. En la siguiente fase ese empresario adopta la posición de proveedor en el circuito antes bosquejado.

3. El IVA no grava el valor añadido

Una de las características paradójicas del IVA es que se trata de un impuesto que no grava el valor añadido. Después de completado el circuito de que hemos hablado, el IVA será un impuesto proporcional sobre

el valor final de los bienes en la fase de ventas al consumo; equivalente al valor añadido a lo largo de todo el proceso productivo. Pero para conseguir este objetivo se utiliza un mecanismo jurídico en el que el valor añadido no es nunca una circunstancia relevante.

Desde el punto de vista jurídico, el IVA es un impuesto sobre el volumen de ventas, sobre el precio total de los bienes. Sin embargo, no es un impuesto acumulativo en cascada porque la cuota se repercute al cliente y éste tiene derecho a deducirla en caso de que actúe como empresario o profesional. En otras palabras, el cliente recibe el producto sin impuestos. Cuando venda, se gravará el precio total del producto o servicio. El IVA es como el telar de Penélope: lo que un día se teje, inmediatamente de deshace. Cada vez que se empieza, se empieza de cero.

Expresado en términos más técnicos, el IVA vigente en Europa es de tipo consumo y su estructura es la de un impuesto con deducción en cuota.

Es de tipo consumo porque no grava los bienes de inversión, en tanto en cuanto éstos están siempre dentro del circuito empresarial: el empresario que adquiere el bien de inversión deduce el IVA soportado. El valor de las inversiones sólo se grava en la medida en que se incorpora al coste de los bienes de consumo por vía de amortización. A diferencia del impuesto acumulativo sobre ventas, el IVA no penaliza la inversión puesto que su valor se grava sólo una vez a través de su incorporación al precio de los bienes producidos.

Es un impuesto que se adapta al método de deducción en cuota. En sentido estricto, impuesto sobre el valor añadido sería aquél cuya base imponible fuese el valor añadido, que se podría calcular por el método de deducción (diferencia entre el precio de venta y el coste de los *inputs*: materias primas, factores productivos y amortización de inversiones), o por el método de adición (coste de factores más amortizaciones). Sin embargo, el método de deducción en cuota es la más racional para un impuesto transparente de tipo consumo. La neutralidad en los intercambios internacionales (fundamental en el marco de la UE) exige un conocimiento exacto del IVA soportado en cada fase productiva, para poder efectuar los ajustes oportunos cuando se produce una operación internacional. Los ajustes en el IVA con deducción en cuota son los más fáciles puesto que el producto que está dentro del circuito empresarial nunca lleva IVA incorporado. Para que un bien salga del país libre de

impuestos basta con conceder al exportador el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado al adquirirlo.

4. **Ámbito de aplicación**

El IVA se exige cuando las operaciones gravadas se realizan dentro del territorio de aplicación del impuesto. En España, el territorio de aplicación no coincide exactamente con el territorio nacional.

La regla general es que el territorio de aplicación es el territorio español, incluidas las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas, y el espacio aéreo correspondiente a esas superficies. Sin embargo, no forman parte del territorio de aplicación del IVA:

- A) El territorio excluido de la Unión Aduanera europea: Ceuta y Melilla.
- B) El territorio excluido de la armonización europea de los impuestos sobre el volumen de negocios: Canarias.

Dentro del territorio de aplicación se encuentran Navarra y el País Vasco, que se rigen por el sistema tradicional de Convenio Económico (Navarra) o Concierto (País Vasco). El Convenio Económico atribuye a Navarra el poder tributario sobre todos los impuestos que se exijan en dicho territorio, pero Navarra está obligada a aplicar el IVA con los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio común. En el País Vasco el IVA no es un impuesto concertado y, por tanto, se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado, aunque se exige por las Diputaciones Forales. En ambos casos es competencia exclusiva del Estado el gravamen de las importaciones.

III. **Hecho imponible**

En el estudio del hecho imponible, las exenciones, la base imponible y los sujetos pasivos, es necesario distinguir las tres modalidades

del impuesto: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

1. Operaciones interiores

Están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad. Tres son, por tanto, los rasgos que definen el aspecto material del hecho imponible.

A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios

El hecho imponible del IVA se define en función de los caracteres económicos de las operaciones gravadas. Es irrelevante la naturaleza jurídica de los actos o contratos a través de los cuales se instrumenten las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sometidas al impuesto. Están incluso sujetas las operaciones ilícitas, cuando con ellas se vulneren normas o prohibiciones de tal carácter que no impliquen la inexistencia de mercado de los bienes o servicios transmitidos (no se grava, por ejemplo, la venta de estupefacientes, pero sí la de perfumes falsificados o el arriendo de un establecimiento para traficar con marihuana: véase STJCE de 28 de mayo de 1998, *Charles Goodwin*, C-3/97; y STJCE de 29 de junio de 1999, *Coffeeshop "Siberië" vof*, C-158/98).

Entrega de bienes es toda operación en cuya virtud se transmite el poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. Por ejemplo, son entregas de bienes las transmisiones efectuadas con carácter forzoso, en virtud de norma, resolución administrativa o judicial (en contra STS 10 marzo 1994, Ar. 1925), o las aportaciones no dinerarias a sociedades. Sin embargo no lo es, porque no comporta transmisión de poder de disposición, sino simple especificación de derechos, la adjudicación derivada de la disolución de comunidades de bienes, tal como declaró la STS de 23 de mayo de 1998 (Ar. 4149).

El concepto legal de prestación de servicios es de carácter amplio y residual, pero a la vez tautológico. Son prestaciones de servicios, según el artículo 11 de la LIVA todas las operaciones sujetas al impuesto que no sean entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones. El problema es saber cuáles son "las operaciones sujetas", porque la ley no las define. Sólo las enumera. A partir de la enumeración ejemplificativa de prestaciones de servicios del artículo 11 y de la naturaleza del impuesto podemos decir que encajan en el concepto todos los actos y negocios realizados con terceros a cambio de una contraprestación. Da idea de la amplitud del concepto el hecho de que se considere prestación de servicios la asunción de obligaciones de no hacer (art. 11.2.5.º LIVA), aunque el TJCE ha matizado que es necesario que el que retribuye el deber de abstención reciba una ventaja en beneficio propio, de forma que no están sometidas las indemnizaciones públicas por abandono de la producción lechera (STJCE de 29 de febrero de 1996, *Jürgen Möhr*, C-215/94). Ejemplos de servicios son los de profesionales y artistas, arrendamientos y cesiones de uso de bienes, traspasos de locales o de jugadores de fútbol (STS 4 de marzo de 1998, Ar. 1675), transportes, hostelería, servicios financieros y de seguros, servicios de mediación y agencia, etc. Sin embargo, no lo son las relaciones en las que no interviene contraprestación que constituya el contravalor efectivo del servicio, como ocurre con los intérpretes de música en la vía pública (STJCE de 3 de marzo de 1994, *Tolma*, C-16/93).

En el caso de mediación en servicios ajenos efectuada en nombre propio, se entiende que el mediador recibe y presta por sí mismo el servicio principal.

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios están igualmente gravadas por el impuesto. El motivo de distinguir entre unas y otras es que se les aplican reglas diferentes para determinar cuándo se consideran realizadas dentro del territorio de aplicación.

La LIVA contiene una relación ejemplificativa de entregas de bienes y prestaciones de servicios que elimina algunas dudas que podrían surgir. Así, se consideran entregas: a) Las ejecuciones de obras sobre edificaciones cuando el constructor haga una aportación relevante de materiales, concretamente cuando su coste sea superior al 20% de la base imponible. b) La venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

c) La cesión de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta, o de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. d) Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. e) El suministro de productos informáticos normalizados o producidos en serie.

El ámbito de las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas se extiende más allá de su propio concepto legal. Existe una relación de operaciones asimiladas que también están sujetas al IVA.

La asimilación más importante a las entregas es la del autoconsumo de bienes. El autoconsumo gravado es, principalmente, el autoconsumo externo, es decir, el que supone una extracción de los bienes del circuito empresarial, sea por cambio de afectación (destinarlos al uso o consumo personal del empresario), sea por cesión gratuita a terceros.

El autoconsumo interno (destinar los bienes a necesidades de la empresa) no está gravado por regla general, pues los bienes así usados no llevan incorporado IVA, se integran en el coste de los bienes producidos y su valor quedará sometido al impuesto por formar parte de precio de estos últimos. Gravar el autoconsumo interno sólo tiene razón de ser –y así lo hace la LIVA– cuando el cambio de destino conduce los bienes a un sector de actividad en el que es distinto el derecho a deducir el IVA soportado en las compras. Para gravar el autoconsumo interno se establece en la LIVA el concepto de sector diferenciado de actividad y sólo la transferencia entre sectores diferenciados está sujeta. En líneas generales, son sectores diferenciados las actividades no accesorias que estén clasificadas en distintos grupos de la CNAE y tengan regímenes de deducción distintos [art. 9.1.ºc) LIVA]. Además lo son, siempre, las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia, y las de arrendamiento financiero a que se refiere la D. Ad. 7.ª de la Ley 26/1988.

También se grava como autoconsumo interno, destinar los bienes producidos por la empresa a su utilización como bienes de inversión, cuando el cambio de destino suponga una alteración importante en el régimen de deducción de las cuotas soportadas [art. 9.1.ºd) LIVA].

La prestación de servicios a título gratuito se encuentra también asimilada, junto con otras operaciones más específicas, al concepto de prestaciones de servicios gravadas por el impuesto (art. 12 LIVA).

B) Realizadas por empresarios o profesionales

La LIVA ofrece un concepto particular de empresario o profesional que incluye, en primer término, a quienes lo son según la noción habitual: los que realizan la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Pero además, se consideran en todo caso empresarios o profesionales a efectos del IVA:

1. Las sociedades mercantiles.
2. Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En virtud de esta norma son empresarios todos los arrendadores de bienes, aunque se trate de arrendamientos ocasionales, disposición esta que suscitó algunas dudas de compatibilidad con las normas comunitarias, que establecen la exención de los arrendamientos unida a la posible opción por el gravamen (STJCE 3 diciembre 1998, *Belgocodez*, C-381/97). La STJCE de 3 de febrero de 2000, *M. Amengual*, C-414/97, se ha decantado por la conformidad de la norma española con el ordenamiento comunitario. No se incluye en esta categoría la transmisión de la propiedad de bienes cuya simple titularidad genera rendimientos, como es el caso de la adquisición de participaciones societarias o títulos de obligación (STJCE de 6 febrero 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95).
3. 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, aunque sea ocasionalmente.

4. Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Este caso está relacionado con el régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias que analizaremos después.

C) *En desarrollo de una actividad empresarial o profesional*

No está muy claro en la ley qué actividades se deben entender realizadas en ejercicio de la actividad empresarial o profesional, pues el artículo 4 LIVA se limita a calificar como tales dos supuestos concretos.

En principio, puede entenderse que constituye ejercicio de la actividad la entrega de bienes y prestación de servicios que constituya su objeto. Pero no hay duda de que el concepto no se limita a las operaciones típicas del tráfico de la empresa ni a las operaciones corrientes. También se incluyen las operaciones ocasionales, como puede ser la venta de los bienes del activo fijo.

Forman parte también de esta categoría las operaciones que por sí solas otorgan la condición de empresario a quien las realiza: arrendamientos, urbanización, promoción, construcción, rehabilitación, entrega de medios de transporte nuevos, así como todas las realizadas por las sociedades mercantiles.

La ley incluye además, de forma expresa, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos. Estos bienes y derechos se encuentran (salvo excepciones) libres de IVA y, por ello, su transmisión o cesión debe estar en todo caso gravada.

D) *Delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*

Las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios son también hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La diferencia principal entre ambos reside

en que el primero sólo se aplica a las operaciones realizadas por los empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad.

Entre ambos existe una regla de incompatibilidad. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA no lo están a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. El TS, basándose en el artículo 7.5 de la LITP, ha llegado incluso más lejos al sostener que no están sujetas al ITP las operaciones habituales del tráfico empresarial, incluyendo entre ellas las transmisiones realizadas por un particular a un empresario que se dedica a la reventa de bienes usados (STS de 18 enero 1996, Ar. 2655).

La incompatibilidad no afecta a la modalidad "operaciones societarias", que pueden quedar sometidas a ambos impuestos cuando concurren los requisitos de los respectivos hechos imponibles (cfr. art. 8.2.º LIVA) ni a la modalidad "actos jurídicos documentados" que grava el documento y no la transmisión (cfr. STS 2 octubre 1989, Ar. 7016).

Sin embargo, el ITP ha tenido siempre una *vis atractiva* sobre los bienes inmuebles y consecuencia de ello es la sujeción al ITP de las transmisiones onerosas, arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles cuando las respectivas entregas o prestaciones de servicios estén sujetos y exentos del IVA. El ITP es un impuesto que se soporta por el empresario cuando es sujeto pasivo del mismo, a diferencia del IVA que, como sabemos, es inocuo para él. Para evitar distorsiones se permite renunciar a las exenciones de terrenos y edificaciones establecidas por la LIVA, cuando el adquirente es un empresario y se cumplen otros requisitos previstos por el artículo 20.2 de la LIVA y desarrollados en el artículo 8.1 del RIVA.

E) *Operaciones no sujetas*

El artículo 7 de la LIVA enumera una serie de operaciones no sujetas que, a efectos didácticos, clasificaremos en cuatro grupos.

1. Algunas se justifican en que se trata de operaciones que no constituyen por sí mismas una actividad empresarial. Se trata de *inputs* primarios de las empresas (trabajo dependiente o trabajo prestado por los

socios de cooperativas), cuyo valor será gravado cuando se incorpore al precio de los bienes o servicios producidos. O bien, se trata simplemente de la entrega de medios instrumentales de pago, que no tienen valor añadido en sí mismos: las entregas de dinero a título de contraprestación.

2. En otros casos la no sujeción se funda en que, atendida la estructura del impuesto, resulta intranscendente desde el punto de vista recaudatorio y de control o trata de evitar la doble imposición. En este grupo incluimos:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, o de una o varias ramas de actividad (cfr. arts. 97 ss LIS), a favor de un adquirente que continúe el ejercicio de la actividad (transmisiones *inter vivos*); o de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional a favor de adquirentes que continúen la actividad (transmisiones *mortis causa*). Se trata de transmisiones complejas en las que el adquirente tendría derecho a deducir el IVA soportado y, por tanto, el impuesto no enriquecería a la Hacienda Pública tal como sucede en todas las entregas que tienen lugar dentro del circuito empresarial. El legislador ha preferido no sujetarlas a gravamen y subrogar al adquirente en la posición del transmitente en los términos establecidos por el artículo 7.1.º de la LIVA. El TS entendió que esta no sujeción se funda en que la cesión de la totalidad de la empresa no constituye ejercicio de la actividad (STS 23 abril 1996, Ar. 8459) y no genera valor añadido (STS 23 abril 1996, Ar. 8459). Los inmuebles transmitidos con la empresa están sujetos al ITP (art. 7.5 LITPAJD).

b) Las operaciones de autoconsumo cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios autoconsumidos. Téngase en cuenta que la base imponible en el autoconsumo es, en líneas generales, el coste de los bienes utilizados en la producción (art. 70.3 LIVA), por lo que este supuesto de no sujeción trata de evitar la acumulación del IVA soportado con el que, en otro caso, recaería sobre la operación.

3. Operaciones que forman parte del ejercicio normal de la actividad y que ordinariamente o por imperativo legal se realizan sin contra-

prestación. Es el caso de las entregas de muestras gratuitas sin valor apreciable, servicios de demostración gratuitos, entregas de objetos publicitarios y la prestación de servicios gratuitos obligatorios en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos. La no sujeción está condicionada por diversos requisitos legales y reglamentarios.

4. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por entes públicos:

a) En general, no están sujetas las operaciones realizadas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria por los entes públicos, salvo que éstos actúen a través de empresa mercantil o que la operación forme parte de la lista cerrada del artículo 7.8.º LIVA. No es obstáculo para la no sujeción el hecho de que el ente público ejerza la actividad de manera análoga a un operador privado (STJCE de 6 febrero 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95).

b) Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo algunas relacionadas con puertos, aeropuertos y ferrocarriles. Las concesiones no sujetas al IVA pueden estarlo al ITP (cfr. STS 20 octubre 1995, 7416).

c) Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes para ordenación y aprovechamiento de aguas.

2. Adquisiciones intracomunitarias

Como sabemos, el IVA está destinado a convertirse en un impuesto aplicable en el país de origen dentro del ámbito comunitario. En el periodo transitorio se sigue aplicando el principio de país de destino en las operaciones intracomunitarias en las que las diferencias de tipos de gravamen interestatales pueden producir distorsiones en la competencia. Esto ocurre en las transmisiones entre empresarios, así como en aquellas que tienen como adquirente una persona no sujeta al IVA que puede realizar un gran volumen de operaciones o que tienen por objeto bienes

cuyo elevado precio puede inducir a comprar en el país donde el IVA es más reducido. Para ello se ha creado el concepto de "adquisición intracomunitaria", sujeta en el país de destino, concepto que es perfectamente simétrico con el de "entrega intracomunitaria", que tiene la condición de operación sujeta y exenta en el país de origen que, además, reconoce el derecho a deducir el IVA soportado por el transmitente.

La adquisición intracomunitaria se define como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, situados en un Estado de la Comunidad Europea, que se transportan al territorio de aplicación del IVA. Adquisición y transporte son los dos elementos esenciales del concepto de adquisición intracomunitaria.

Estas adquisiciones están gravadas:

1. Cuando se efectúan por sujetos pasivos del impuesto, esto es, por empresarios o profesionales, con excepción de los acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a los que se aplica la regla especial que veremos seguidamente.

2. Cuando se efectúan por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, por sujetos pasivos del IVA sin derecho a deducir el IVA soportado, o por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, siempre que cualesquiera de ellos realicen un volumen apreciable de adquisiciones (1.300.000 pts. en el año anterior o a partir de esa cifra en el año en curso). Cuando no alcancen ese volumen, los adquirentes pueden optar por la sujeción en los términos previstos por el artículo 3 del RIVA.

3. Cuando se trata de adquisiciones de medios de transporte nuevos por personas que no sean sujetos pasivos del IVA o que estén incluidas en el grupo 2 precedente. En este caso es indiferente la condición –empresario, profesional o no– del transmitente.

Conviene señalar que hay otros supuestos en los que se aplica el principio de país de destino, aunque se instrumentan a través de la técnica de gravar en España entregas de bienes (no su adquisición) transportados desde un país comunitario o algunas prestaciones de servicios

realizadas por no residentes. Las estudiaremos al tratar del ámbito espacial del impuesto.

Las adquisiciones intracomunitarias son uno de los aspectos que más preocupan en estos momentos a las Instituciones comunitarias, por la correlativa exención con derecho a deducción de las entregas intracomunitarias, difíciles de controlar y fuente de importantes fraudes (véase informe especial 9/98, del Tribunal de Cuentas de la Comunidad Europea, sobre la protección de los intereses financieros de la UE en materia de IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios (DO n.º C-356 de 20 de noviembre de 1998).

3. Importaciones

Se entiende por importación la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de bienes no originarios de otros países comunitarios o que no se encuentren en libre práctica en la Comunidad Europea, así como las entradas de bienes procedentes de países terceros, salvo que dichos bienes se coloquen en áreas exentas o en regímenes especiales aduaneros o fiscales cumpliendo la legislación aplicable.

También es importación la salida de los bienes de las áreas exentas o el abandono de los regímenes especiales aduaneros o fiscales.

El artículo 19 LIVA establece algunos hechos imponibles asimilados a la importación, con el fin de gravar bienes cuya importación se haya beneficiado de exenciones.

IV. Exenciones

1. Operaciones interiores

Las exenciones del IVA producen efectos económicos muy singulares y, por lo común, perjudiciales para quienes las "disfrutan" porque el derecho a deducir el IVA soportado está condicionado en términos generales a que los bienes adquiridos se destinen a la realización de operaciones sujetas y no exentas. La exención significa que no se paga un impuesto que,

en caso contrario, sería repercutido al adquirente el cual, si es empresario o profesional, lo deduciría posteriormente (en definitiva, el IVA no afecta al empresario ni se incorpora al coste de los *inputs* empresariales). Sin embargo la exención, en la medida en que provoque la no deducción del IVA soportado, convierte a éste en un mayor coste de los bienes y servicios adquiridos y este coste o es asumido por el empresario (y el IVA actúa como impuesto sobre el beneficio empresarial) o se traslada al cliente en forma de mayor precio (en cuyo caso, el IVA se "piramida", se convierte en base imponible del IVA). Por añadidura, el IVA no exigido en la fase exenta se recupera en las fases posteriores porque, como ya sabemos, el IVA grava en cada fase la totalidad del precio de los bienes o servicios.

En definitiva, las exenciones del IVA sólo tienen los efectos de una verdadera exención en dos casos: a) Cuando no impiden el derecho a la deducción del IVA soportado: se suele hablar en estos casos de exención con deducción o de gravamen a tipo cero. b) Cuando se trata de operaciones realizadas en la última fase de venta al consumo, pues en este caso el cliente no tiene derecho a la deducción en ningún caso y el IVA soportado por el empresario que se incorpora al precio siempre será menor que el IVA que se devengaría si se gravara la totalidad del precio de venta al consumo.

Las exenciones relacionadas con la exportación de bienes son exenciones con derecho a deducción. Lo exige el principio de gravamen en país de destino. Las exportaciones, las entregas de bienes destinadas a la exportación, así como las entregas intracomunitarias (entregas de bienes transportados a otros países de la UE que son, para el adquirente, operaciones gravadas) están exentas del impuesto y el transmitente o exportador tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición o importación de los bienes utilizados para estos fines: véanse los artículos 21 a 15 y 94.1.1.º c) LIVA.

En cuanto a las operaciones interiores, el artículo 20 establece una larga lista de exenciones, muchas de ellas a operaciones de venta al consumo final de bienes o servicios esenciales o de carácter social (sanitarios, educativos, deportivos, culturales, de asistencia social, políticos, sindicales, religiosos, etc.).

Especial atención merecen las exenciones de las operaciones financieras e inmobiliarias.

El legislador ha preferido otorgar a las operaciones financieras el tratamiento propio de los *inputs* primarios, dado que la mayor parte de los costes soportados por las entidades que se dedican a estas actividades están constituidos por sueldos y salarios y por el precio que pagan a los particulares por la captación de los fondos que posteriormente destinan a préstamos u otros instrumentos de financiación ajena. Así pues, las actividades financieras, incluidas las de mediación e intervención en operaciones financieras, están exentas y las respectivas entidades asumen como coste el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios a otras empresas. La exención es independiente de la naturaleza de la persona o entidad que presta el servicio: no es necesario que se trate de una entidad financiera, y no se extiende a los servicios que no son propiamente financieros (v.gr. gestión de cobro, servicios relativos a títulos representativos de mercaderías, etc.): véase el artículo 20.1.18.º y STJCE 5 de junio de 1997, *Sparekassernes Datacenter*, C-2/95.

En las operaciones inmobiliarias exentas hay que distinguir las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

a) Están exentas las entregas de terrenos rústicos y terrenos no edificables, así como entregas y adjudicaciones a Juntas de Compensación urbanística, pues se trata de bienes naturales que no incorporan valor añadido, o, en la mayoría de los casos restantes, de bienes de inversión o activos fijos de actividades agrarias. Más interesante es la exención de las segundas entregas de edificaciones, puesto que representa la opción del legislador sobre el gravamen de un importante conjunto de bienes duraderos que pueden destinarse sucesivamente a finalidades de consumo e inversión o viceversa, es decir, son bienes que pueden entrar y salir varias veces del circuito empresarial. Para evitar los complejos problemas que plantearían los cambios de destino se ha optado por expulsarlos del ámbito de aplicación del IVA después de que se produzca la primera entrega posterior a su construcción o rehabilitación (véase art. 20.1.22 LIVA).

La exenciones de las entregas de inmuebles conllevan normalmente la sujeción al ITP, como dijimos más atrás. Cuando el adquirente es un empresario con derecho a deducción del IVA soportado, la exención se traduce en un aumento del coste pues el ITP se soporta por el adqui-

rente sin derecho a deducción. Por este motivo, se permite, con ciertos requisitos, renunciar a la exención del IVA (cfr. art. 20.2 LIVA).

b) En cuanto a los servicios, se encuentran exentos los arrendamientos de terrenos, incluidas las construcciones agrarias, y las viviendas y sus anexos, en los términos y condiciones establecidos por el artículo 20.1.23 de la LIVA. Al respecto puede ser interesante consultar la siguiente jurisprudencia: STS de 29 de octubre de 1998, Ar. 7939; STJCE de 3 de diciembre de 1998, *Belgocodez*, C-381/97; STJCE de 3 de febrero de 2000, *M. Amengual*, C-414/97.

Otras exenciones relevantes son las que se conceden a la entrega de bienes cuya adquisición o importación no hubiera generado el derecho a la deducción del IVA soportado; a los derechos de autor; y a los materiales de recuperación.

2. Adquisiciones intracomunitarias

En términos generales, están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes si la entrega o importación de los mismos estuviera exenta, y las realizadas por personas establecidas en la Comunidad Europea (o, con restricciones, en otros países) pero no en territorio de aplicación del impuesto (cfr. art. 26 LIVA).

Merece un breve comentario la exención de las llamadas operaciones triangulares, prevista por el artículo 26.3 LIVA. Un ejemplo permitirá entenderlas mejor: un empresario A establecido en un país comunitario P_a adquiere bienes a un empresario B establecido en otro país comunitario P_b y los vende a un empresario E establecido en territorio de aplicación español P_e . Los bienes se transportan directamente desde P_a a P_e para ser entregados al empresario E.

La adquisición intracomunitaria realizada por P_a está exenta en España siempre que se cumplan los requisitos previstos por el artículo 26.3 de la LIVA. Como complemento de esta medida, otros preceptos de la LIVA establecen: a) La entrega de A a E está sujeta en España, pero es sujeto pasivo el adquirente E: artículo 84.1 LIVA (sujeto pasivo invertido).

b) La entrega realizada por B a E se calificaría en España como entrega intracomunitaria exenta en caso de que B estuviera establecido en territorio de aplicación y E en otro país comunitario (art. 25.1 LIVA).

3. Importaciones

Los artículos 27 a 67 establecen una larga lista de importaciones exentas en cuyo análisis y detalle no podemos entrar en una obra de estas características.

V. Aspecto espacial

1. Operaciones interiores

Como dijimos en su momento, la diferencia entre entregas de bienes y prestaciones de servicios se justifica principalmente por la diferencia de régimen jurídico de su aspecto espacial.

A) Entregas de bienes

Las entregas de bienes se entienden realizadas, por regla general, en el lugar donde aquéllos se ponen a disposición del adquirente. Por tanto, se gravarán en España cuando la puesta a disposición tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

Existen además algunas reglas especiales, en cuya virtud se someten también al impuesto español las entregas de:

a) Los bienes que deban ser objeto de expedición o transporte, cuando éste se inicie en territorio de aplicación.

b) Los bienes que deban ser montados o instalados, cuando la instalación se realice en territorio de aplicación y su coste exceda del 15% de la contraprestación.

- c) Los bienes inmuebles que radiquen en territorio de aplicación.
- d) Los bienes que se entregan a los pasajeros de un avión, un buque o un ferrocarril, cuando se produzca en un trayecto comunitario iniciado en territorio de aplicación.
- e) Los bienes (salvo algunas excepciones) que se venden a distancia, esto es, que se envían al territorio de aplicación desde otro país comunitario, cuando que no se produzca adquisición intracomunitaria sujeta en España y el importe total de las entregas efectuadas por un mismo empresario o profesional exceda de 4.550.000 pts. o se trate de bienes sujetos a Impuestos Especiales. Esta norma aplica el principio de país de destino, con el fin de evitar distorsiones en la competencia, a las ventas voluminosas que pueden realizarse por el comprador, sin costes adicionales apreciables, en otros países con tipo de gravamen distinto. Lógicamente, existe también la regla inversa: cuando este tipo de ventas se realizan desde el territorio de aplicación, no están sujetas en España.

B) Prestaciones de servicios

La regla general es que los servicios se entienden prestados en territorio de aplicación cuando esté situada en él la sede de la actividad económica o, en su defecto, el domicilio de quien presta el servicio (art. 70 LIVA). (Cfr. la STJCE de 20 de febrero de 1997, *Commissioners of Customs & Excise, C-260/95*).

Además de este criterio, se establecen en el artículo 71 de la LIVA otros de carácter especial:

1. La *lex rei sitae* para los servicios relacionados con bienes inmuebles.
2. El lugar de prestación de los servicios, aplicable a los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares y accesorios, a los juegos de azar y al visionado de películas de televisión. Este mismo criterio se aplica a los transportes, que se gravan por la parte de trayecto (la distancia, según la STJCE 6 de noviembre de 1997, *Rei-*

sebüro Binder GmbH, C-116/96) comprendida en el territorio de aplicación del impuesto, y a los servicios accesorios del transporte de mercancías.

3. La sede de la actividad económica del destinatario que tenga la condición de empresario o profesional. La razón de ser de esta norma es la de aplicar el principio de país de destino (que en las entregas de bienes se consigue mediante el gravamen de las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias y las ventas a distancia), a las prestaciones de servicios cuando el adquirente es un empresario o profesional. Paralelamente, no están sujetos los servicios prestados desde el territorio de aplicación del impuesto a otros empresarios o profesionales comunitarios o a residentes de terceros países (art. 70.2 LIVA). Los servicios a los que se aplica este criterio son numerosos, pero están taxativamente enumerados en el n.º 5.º del artículo 70.1 LIVA.

Hay otras reglas especiales para servicios de mediación, trabajos relativos a bienes muebles y servicios de telecomunicación (cfr. núms. 6.º, 7.º y 8.º del art. 70.1 LIVA) y servicios intracomunitarios de transporte, así como servicios accesorios o de mediación en dichos transportes intracomunitarios o en los servicios accesorios (arts. 72 a 74 LIVA).

2. Adquisiciones intracomunitarias

Las adquisiciones intracomunitarias se gravan en España: a) Cuando se encuentra en territorio de aplicación del impuesto el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. b) Cuando no hayan sido gravados en el Estado miembro de llegada de la expedición y el adquirente haya comunicado al transmitente un número de identificación del IVA atribuido por la Administración española.

3. Importaciones

Las importaciones no plantean problemas de localización espacial, porque su propio concepto implica su realización en territorio de aplicación del impuesto.

VI. Aspecto temporal: devengo del impuesto

1. Operaciones interiores

El impuesto se devenga cuando se realizan las operaciones gravadas, salvo que se efectúe previamente el pago total o parcial del precio, en cuyo caso se devengará el impuesto en el momento del pago por el importe efectivamente percibido.

La ley establece además el momento en que debe entenderse realizada la operación gravada. Entre otras reglas, extractamos las siguientes a) Entrega de bienes: cuando se pongan a disposición o en posesión del adquirente. b) Prestaciones de servicios: cuando se presten, ejecuten o efectúen. c) Entregas entre comitente y comisionista que actúa en nombre propio: cuando los bienes se entregan o se reciben del tercero contratante. d) Operaciones de tracto sucesivo: cuando resulte exigible la parte de precio de cada percepción.

2. Adquisiciones intracomunitarias

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, sin que sea aplicable la regla relativa al pago anticipado.

3. Importaciones

En las importaciones de bienes, el IVA se devenga en el momento previsto en las normas aduaneras para los derechos de importación, o en el momento de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero.

VII. Base imponible

1. Operaciones interiores

La base imponible es el importe total de la contraprestación, tanto si procede del destinatario como de terceras personas. La contraprestación es un valor subjetivo, es decir, realmente percibido en cada caso concreto

y no un valor estimado según criterios objetivos (STJCE de 5 de febrero de 1981, *Coo peratieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80; de 23 noviembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87; de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88; y de 5 de mayo de 1994, *Glawe*, C-38/94). Dicho valor no puede ser superior al que se percibirá del consumidor final: véase STJCE de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs Ltd.*, C-317/94.

La regla general está matizada en el artículo 78 de la LIVA con la mención expresa de algunos elementos que se deben entender incluidos o excluidos de la contraprestación. Se incluyen: a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma, salvo los intereses por aplazamiento del pago posterior a la entrega. b) Las subvenciones vinculadas directamente al precio, salvo las financiadas por el FEOGA. c) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA. d) Las percepciones retenidas en caso de resolución del contrato. e) El importe de envases y embalajes. f) Las deudas asumidas a título de contraprestación.

No forman parte de la base imponible: a) Las indemnizaciones que no constituyan compensación de la operación gravada. b) Los descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente a la entrega o prestación del servicio y en función de ella, salvo que sean precio de otras operaciones. c) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente.

Existen, además, ciertas reglas especiales, alguna de las cuales exponemos resumidamente: a) Operaciones con contraprestación no dineraria: el valor de mercado de la operación gravada. b) Autoconsumo: coste de adquisición de los bienes entregados más los gastos de personal si hubiesen sido transformados, o coste de adquisición de los servicios prestados más la amortización de los bienes cedidos. c) Operaciones vinculadas con precio notoriamente inferior al de mercado: la base no puede ser inferior a la que correspondería al autoconsumo (cfr., no obstante, la STJCE 29 mayo 1997, *FBG contra Werner Skripalle*, C-63/96). d) Entregas de bienes o prestaciones de servicios entre comitente y comisionista que actúa en nombre propio: el precio de la operación principal incrementado o disminuido en la comisión, según se trate de comisión de compra o de venta respectivamente.

Determinadas circunstancias posteriores al momento del devengo y pago del impuesto pueden provocar la reducción o incluso anulación de la base imponible, lo que permitirá al sujeto pasivo efectuar las oportunas correcciones que determinarán generalmente un aumento de las cuotas a deducir. La modificación está permitida, cumpliendo los requisitos legales: a) Cuando se otorgan descuentos con posterioridad a la operación, o se devuelven envases y embalajes reutilizables. b) Cuando queden sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio. c) Cuando existan dificultades para el cobro del precio. En todo caso, la reducción de la base imponible está condicionada a la remisión al cliente de una nueva factura o documento donde se rectifique o anule la cuota repercutida.

Comentario más reposado merece la modificación por dificultad de cobro del precio, modificación de carácter facultativo para el contribuyente que sólo puede practicarla cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto de declaración de quiebra del destinatario de la operación gravada. b) Transcurso de dos años sin conseguir el cobro de un cliente que sea a su vez empresario o profesional, habiendo instado su reclamación judicial, en cuyo caso la modificación puede hacerse en el plazo de los tres meses siguientes al vencimiento de los dos años.

En ningún caso son modificables las bases imponibles por dificultad de cobro si se trata de créditos con garantía real, afianzados por entidades de crédito, sociedades de garantía recíproca o entes públicos, o asegurados, créditos entre personas o entidades vinculadas y créditos contra entes públicos o contra personas no establecidas en España.

Las bases modificadas por dificultad de cobro no se volverán a modificar al alza, salvo en los casos de sobreseimiento de la suspensión de pagos o de la quiebra.

El artículo 24 del RIVA establece algunos requisitos formales que deben ser cumplimentados en caso de modificación de la base imponible.

2. Adquisiciones intracomunitarias

Por regla general, la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias es la misma que resultaría de la aplicación de las reglas correspondientes a las operaciones interiores.

3. Importaciones

La base imponible de las importaciones es la que resulte de la normativa aduanera, incrementada con los tributos y gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación y con motivo de la importación (excepto el propio IVA), así como con los gastos accesorios que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Se aplican, cuando proceda, las normas sobre determinación de la base imponible en las operaciones interiores.

Hay también reglas especiales para algunos casos concretos: véase artículo 83.2 LIVA.

VIII. Sujetos pasivos y responsables

1. Operaciones interiores

Los sujetos pasivos del impuesto son las personas o entidades (incluidas las carentes de personalidad jurídica) que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

También pueden ser sujetos pasivos, circunstancialmente, los adquirentes de bienes y servicios, hablándose entonces de sujeto pasivo invertido. Si se invierte el sujeto pasivo, se altera igualmente la relación jurídica de repercusión y de deducción, dado que el impuesto no se puede repercutir y será el propio sujeto pasivo el que tenga derecho a deducir el IVA satisfecho si concurren los requisitos necesarios para ello. La inversión del sujeto pasivo se produce en los siguientes casos:

a) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice por una persona o entidad que no tenga en el territorio de aplicación la sede de su actividad, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal. Esta regla tiene algunas excepciones si el adquirente no está establecido en territorio de aplicación o si se trata de ventas a distancia o entrega de bienes sujetos a Impuestos Especiales.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

En tercer lugar, son sujetos pasivos del IVA las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando sean destinatarias de las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias que hemos designado como operaciones triangulares (ver IV.2. Adquisiciones intracomunitarias).

En los casos ordinarios, en el que es sujeto pasivo el empresario o profesional que realiza la operación gravada, responden solidariamente del pago de la deuda tributaria:

a) Los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho.

b) Los destinatarios de los servicios de telecomunicación que hubiesen admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los mismos cuando no aparezca en ellos repercutido el Impuesto en la forma establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Comunidad Europea.

2. Adquisiciones intracomunitarias

Son sujetos pasivos, en las adquisiciones intracomunitarias, los adquirentes de los bienes.

3. Importaciones

Los sujetos pasivos son, en estos casos, los importadores, entendiéndose por tales, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la legislación aduanera, los siguientes:

a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.

c) Los propietarios de los bienes en casos distintos de los anteriores.

d) Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes, en los casos de operaciones asimiladas a las importaciones.

Son responsables solidarios en las importaciones, excepto si la deuda se pone de manifiesto en actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros: a) Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales. b) La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales. c) Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Son responsables subsidiarios los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, con la misma salvedad si la deuda se pone de manifiesto en actuaciones realizadas fuera de la aduana.

IX. Tipo impositivo

1. Tipo general

El tipo impositivo para casi todos los hechos imposables del impuesto es el 16 %. Por ello se le llama tipo impositivo general.

Este tipo ha sufrido varias modificaciones en la corta historia del impuesto. Comenzó siendo el 12 % en 1985. Se elevó al 13% a partir de 1-1-1992, al 15% desde el 23-7-1992, y al 16% desde 1-1-1995.

2. Tipo reducido

El tipo reducido es el 7% y se aplica a las operaciones enumeradas en el artículo 71.1 de la LIVA. He aquí un resumen aproximativo de ellas:

a) Entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes: sustancias y productos alimenticios que no sean bebidas alcohólicas, animales y vegetales para obtener productos alimenticios; semillas, fertilizantes, plaguicidas y otros productos susceptibles de uso en actividades agrarias y ganaderas; aguas para alimentación o riego; medicamentos para animales y sustancias para producirlos; aparatos para suplir deficiencias físicas y material para tratar enfermedades o dolencias humanas o de animales; edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente; ciclomotores con menos de 50 cm³ de cilindrada; flores y plantas vivas ornamentales; gas licuado de petróleo envasado.

b) Prestaciones de servicios: transportes de viajeros y sus equipajes y utilización de autopistas con el mismo fin; hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, suministro de comidas o bebidas para consumir en el acto; servicios de las cooperativas agrarias a sus socios; servicios cinematográficos, teatrales o musicales de intérpretes, artistas, directores y técnicos; limpieza de vías, parques y jardines públicos; servicios relacionados con la eliminación de residuos y con los vertidos de aguas residuales; entrada a determinados espectáculos y manifestaciones culturales; servicios a deportistas; ciertos servicios de asistencia social; servicios funerarios; asistencia sanitaria, dental y curas termales; espectáculos deportivos de carácter aficionado; exposiciones y ferias de carácter comercial; servicios de peluquería; ciertos servicios de albañilería prestados a consumidores finales que sean personas físicas.

c) Ejecuciones de obras, sean entregas de bienes o prestaciones de servicios, para construir o rehabilitar edificaciones principalmente destinadas a viviendas.

d) Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

e) Entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando los transmitentes sean sus autores o derechohabientes o em-

presarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte.

3. Tipo superreducido

España puede aplicar a determinadas operaciones un tipo inferior al mínimo comunitario del 5%, por encontrarse dentro de la excepción prevista por el artículo 1.4 de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).

El tipo, que se suele llamar superreducido, es el 4% y se aplica a las operaciones que quedan extractadas a continuación:

a) Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de: alimentos básicos (pan, harina, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, etc); libros, periódicos, revistas y elementos complementarios; medicamentos para uso humano; coches y sillas de ruedas de minusválidos; prótesis, órtesis e implantes internos; viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública y sus garajes y anexos.

b) Servicios de reparación de los coches y de las sillas de ruedas y de adaptación de autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías.

X. Repercusión del impuesto en las operaciones interiores

1. Concepto y naturaleza jurídica

Como dijimos más atrás, el IVA se caracteriza por ser un sistema de relaciones jurídicas, de las que hemos estudiado hasta este momento una: la que une a la Hacienda Pública con el deudor del tributo, que tiene una estructura igual a la de los impuestos tradicionales. Pero el IVA no sería un impuesto de consumo si el empresario o profesional no repercutiera el impuesto a su cliente.

La repercusión, que sólo tiene razón de ser en las operaciones interiores en las que no se invierte el sujeto pasivo, es una relación jurídica en virtud de la cual el cliente debe pagar a su proveedor el impuesto que éste debe abonar a la Hacienda Pública.

La repercusión es un derecho del sujeto pasivo del impuesto, pero a la vez un deber impuesto por la ley. Existe un interés público en que la repercusión se efectúe en la forma legalmente establecida, puesto que sólo de este modo se conseguirá la neutralidad económica que es uno de los fines principales de la implantación del IVA. El artículo 88 de la LIVA no ofrece duda en este sentido: "Los sujetos pasivos *deberán* repercutir..."; y los destinatarios de la operación están obligados a soportar el IVA "cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos".

No obstante, cabe preguntarse si la obligación de repercutir el IVA llega hasta el extremo de que el sujeto pasivo se encuentre obligado a cobrar el impuesto a su cliente, es decir, si la obligación o el deber de repercutir exige que se produzca un desplazamiento patrimonial entre ambos. En mi opinión esto no es necesario. No existe ningún interés público que impida al sujeto pasivo disponer libremente de su patrimonio en beneficio del sujeto repercutido. El sujeto pasivo puede disponer libremente de sus bienes y derechos. Además, nada le impediría condonar una parte del precio equivalente al IVA o hacer una donación de una cantidad igual al IVA inmediatamente después de cobrarlo. Por tanto, el deber de repercutir el IVA no puede identificarse con la obligación de cobrarlo.

La razón por la que existe un deber de repercutir es que la repercusión hace posible el funcionamiento de esa cadena de relaciones tripartitas de que hemos hablado. La repercusión es un presupuesto del derecho del repercutido a deducir el impuesto y es necesario que este derecho nazca para que el IVA sea neutral para él. La circunstancia de que el contribuyente cobre o no el impuesto al repercutido sólo es relevante entre ellos, siempre que cumplan todos los requisitos que permiten al repercutido deducir el IVA soportado en la fase anterior, de forma que el IVA no represente una carga económica efectiva para nadie en las operaciones realizadas entre sujetos pasivos, entre empresarios o profesionales.

En cuanto derecho del contribuyente, la repercusión tiene contenido patrimonial y permite a éste exigir el impuesto al repercutido, siendo el contenido patrimonial de este derecho perfectamente disponible. En

cuanto deber, la repercusión tiene un contenido diferente del estrictamente patrimonial. El deber tiene por objeto una prestación de hacer, consistente en cumplimentar todos los requisitos formales que permitan al repercutido ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado: básicamente, expedir y entregar factura.

Dada la naturaleza jurídico-pública de la relación de repercusión, las controversias que se produzcan sobre su procedencia y cuantía tienen naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa. Ello quiere decir que los afectados pueden acudir a los tribunales económico-administrativos para dirimir sus diferencias, pudiendo acceder posteriormente a la jurisdicción contencioso-administrativa. Pero, ¿significa ello que los tribunales civiles o los que conocen de la relación sometida al impuesto carecen de jurisdicción para resolver las controversias sobre el derecho patrimonial a cobrar el IVA que ostenta el repercutidor? De lo que hemos dicho antes se desprende que la respuesta es negativa. Si lo que se discute es simplemente el pago y no los elementos formales de la repercusión que son los presupuestos del derecho a deducir del repercutido, la controversia puede acceder a la jurisdicción ordinaria, máxime si la *causa petendi* reside en el pacto realizado por las partes sobre el desplazamiento patrimonial que deriva de la repercusión.

2. Sujetos de la repercusión

La repercusión es una relación entre el empresario o profesional que entrega los bienes o presta los servicios sometidos al impuesto (repercutidor) y la persona para quien se realiza la operación gravada (repercutido). En mi opinión, el sujeto repercutido no tiene que coincidir necesariamente con la persona que de forma efectiva recibe los bienes o se beneficia del servicio prestado, sino que es quien encarga por su propia cuenta la realización de la operación gravada.

El repercutido puede ser una persona o entidad privada, o un ente público. La repercusión es también obligatoria cuando el adquirente de los bienes o servicios es un ente público. Pero el artículo 88.1 de la LIVA establece una regla, que pertenece más bien al ordenamiento de

la contratación administrativa que a la del impuesto, en cuya virtud debe entenderse siempre que los precios ofertados en el proceso de contratación incorporan el IVA que posteriormente deberá desglosarse –si procede– en la correspondiente factura (cfr. STS de 2 marzo 1998, Ar. 3922).

3. Contenido u objeto de la repercusión

En cuanto derecho de contenido patrimonial, el objeto de la repercusión es la cuota devengada en la operación sometida al impuesto. No se repercuten los demás elementos de la deuda tributaria, como recargos, intereses o sanciones que no son propiamente "el importe del impuesto", según la expresión que usa el artículo 88.1 de la LIVA.

Ahora bien, en cuanto deber del repercutidor, el objeto de la repercusión es una prestación de hacer consistente en emitir y entregar al repercutido una factura o documento análogo que cumpla los requisitos legales y reglamentarios, entre los que destacan la numeración de la factura, la identificación de la operación y de los sujetos intervinientes y la consignación separada de la base imponible de la operación gravada, el tipo de gravamen aplicado y la cuota del impuesto repercutida. Véase el RD 2402/1985, de 18 diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales.

4. Tiempo de la repercusión

La repercusión se realiza con la factura, por lo que el término para repercutir coincide con el que está reglamentariamente fijado para expedir y enviar la factura. La repercusión "deberá efectuarse", dice el artículo 88.3 LIVA, al tiempo de expedir y entregar la factura.

En realidad la repercusión no se "debe efectuar" al tiempo de expedir y entregar la factura, sino que "se efectúa" cuando ésta se expide y se entrega, ya que el deber de repercutir consiste precisamente en eso.

Según el artículo 6.º del RD 2402/1985, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser emitidos y entregados al destinatario de la operación en el mismo momento de realizarse ésta o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional, dentro del plazo de treinta días a

partir de dicho momento o del último día del período de facturación cuando se emite factura mensual.

No obstante, el incumplimiento de este plazo no tiene consecuencias materiales, dado que el derecho a la repercusión no caduca hasta transcurrido un año desde la fecha del devengo (art. 88.4 LIVA). Es decir, aun transcurrido el plazo de un mes, el impuesto podrá ser repercutido mediante la factura o documento análogo durante el señalado plazo de un año, sin perjuicio de otras consecuencias del retraso.

Este plazo es independiente del plazo para rectificar la repercusión realizada. Cuando se ha expedido y entregado factura en el plazo legal, ésta puede modificarse o rectificarse en la forma que veremos después. La rectificación es posible incluso cuando, habiéndose emitido factura, no se ha repercutido cuota alguna, lo que es una prueba más de que la repercusión, como deber, consiste precisamente en emitir y entregar factura. Si el deber no se cumple en el plazo de un año, se produce la caducidad del derecho correlativo.

5. Rectificación de las cuotas repercutidas

Cuando se haya efectuado la repercusión mediante la emisión y entrega de factura en el plazo de un año desde el devengo (aunque en la factura no se haya consignado cuota alguna), deberá rectificarse la cuota repercutida si se aprecia que ésta fue incorrectamente determinada o cuando se produzca la modificación de la base imponible en los casos que hemos estudiado en VII. Base imponible.

La rectificación es un deber del sujeto pasivo, pero este deber decae y la rectificación no puede ser efectuada:

a) Cuando hayan transcurrido cuatro años (art. 6.6 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre) desde el devengo del impuesto o desde que se produjeron las circunstancias en que se basa la modificación de la base imponible.

b) Cuando la rectificación implique un aumento de las cuotas repercutidas, los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales y la rectificación no esté motivada por la modifi-

cación de la base imponible. Esta excepción no se aplica en supuestos de elevación legal de los tipos de gravamen, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

c) Cuando la Administración descubra cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste constituya infracción tributaria.

La rectificación debe hacerse en la forma establecida por el artículo 9 del RD. 2402/1985, de 18 de diciembre: mediante la emisión de una nueva factura o documento con serie especial de numeración, en el que se hagan constar los datos identificativos de las facturas o documentos iniciales y la rectificación efectuada. En algunos casos basta con una nota de abono sin necesidad de especificar la factura rectificada.

Para el sujeto pasivo, la rectificación de las cuotas repercutidas tiene el efecto de incrementar las cuotas a ingresar o de originar un derecho a la devolución o compensación de las cuotas ingresadas en exceso. El plazo y modo de cumplir la obligación o de ejercitar el derecho se encuentran regulados en el artículo 89.5 de la LIVA.

XI. Deduciones y devoluciones

1. Concepto y naturaleza jurídica

El tercero de los pilares en que se apoya el IVA es la relación existente entre la Hacienda Pública y el empresario o profesional que soportó la repercusión del IVA o que pagó el impuesto en las operaciones interiores con sujeto pasivo invertido, en las de autoconsumo interno, en las adquisiciones intracomunitarias y en las importaciones. Llamaremos *IVA soportado*, tanto al pagado por vía de repercusión como al satisfecho directamente en los cuatro restantes casos que acabamos de indicar. A su regulación se destina el título VIII de la LIVA.

Consiste en un derecho que se otorga al empresario o profesional para deducir en sus futuras liquidaciones de IVA el IVA soportado o, en caso de no poderse deducir, a solicitar la devolución del mismo.

A veces se le da el nombre de "crédito de impuesto", adoptando terminología acuñada en otros ordenamientos (*tax credit, crédito d'imposta*). Esta expresión sólo puede aceptarse si no se olvidan las importantes diferencias que tiene el derecho a la deducción o devolución con el derecho de crédito, entre las que destaca que el modo normal de extinción del supuesto crédito no es el pago, sino la compensación con las deudas de IVA nacidas a cargo del titular del derecho a la deducción.

En cualquier caso hay que decir que se trata de un derecho y no de un deber del sujeto pasivo del impuesto.

2. Sujeto titular del derecho

Para ser titular del derecho a la deducción o devolución del IVA soportado es necesario ser sujeto pasivo del impuesto, es decir, hay que tener la condición legal de empresario o profesional y ejercer la actividad en el territorio de aplicación del IVA.

El artículo 93 de la LIVA exige que se haya presentado la declaración de comienzo de la actividad y que se haya iniciado efectivamente la entrega de bienes o la prestación de los servicios que constituyan el objeto de la actividad (art. 111.3 LIVA). Pero la eficacia de este requisito se encuentra prácticamente eliminada por otras normas que se han ido incorporando progresivamente a la LIVA, empujadas por la jurisprudencia del TJCE que, inspirada en el principio de neutralidad, no tolera las serias restricciones a la deducibilidad del IVA soportado que se contenían en la primera redacción de la Ley española.

Actualmente, las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad pueden deducirse (o devolverse) cuando comience a ejercerse ésta, siempre que el derecho a la deducción no haya caducado por transcurso del plazo de cuatro años (art. 111.1 LIVA). La deducción o devolución se puede realizar aun antes de iniciar la actividad, si se cumplen los requisitos previstos por el artículo 111.5 LIVA: haber presentado la declaración de alta e iniciar la actividad en el plazo de un año, plazo que puede ser prorrogado por la Administración.

Incluso son deducibles (o se devuelven) las cuotas soportadas antes de presentar la declaración de comienzo de la actividad, a partir del

momento en que se hubiere presentado dicha declaración o, en su defecto, la declaración-liquidación correspondiente al período en que dichas cuotas hubiesen sido soportadas, siempre que no hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora (art. 93.3 LIVA).

Las deducciones de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad deben ser regularizadas en la forma prevista por el artículo 112 y 113 LIVA.

3. Objeto del derecho a deducir

Son objeto del derecho a la deducción o devolución las cuotas que más atrás hemos llamado IVA soportado (cuotas soportadas por repercusión del proveedor, o pagadas a la Hacienda Pública en las operaciones interiores con sujeto pasivo invertido, en las de autoconsumo interno, en las adquisiciones intracomunitarias y en las importaciones).

Para que las cuotas sean deducibles es necesario que los bienes o servicios cuya adquisición o importación origina el derecho a la deducción, se destinen por el sujeto pasivo al ejercicio de la actividad. Los bienes o servicios deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto (STJCE de 6 abril 1995, *BLP Group plc*, C-4/94), sin que se pierda el derecho a la deducción porque posteriormente y por causas ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, los bienes o servicios adquiridos tengan un destino diferente (STJCE de 15 enero 1998, *Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95; véase también art. 99.2 LIVA), ni porque se utilicen inicialmente y de modo fugaz en necesidades personales o particulares (STJCE de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, C-268/83; y de 11 julio 1991, *H. Lennartz*, C-97/90).

Esta relación que debe existir entre los bienes o servicios adquiridos y la actividad realizada por el sujeto pasivo ha merecido una extensa y detallada regulación en la LIVA, que resumimos seguidamente.

En primer término se determina con precisión el destino que han de tener dichos bienes y derechos para que el IVA soportado sea deducible. Deben ser utilizados por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones (operaciones con derecho a deducción):

- 1) Realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto:
 - a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA y no exentas.
 - b) Prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.
 - c) Exportaciones y entregas de bienes y prestaciones de servicios exentos por destinarse o estar relacionados con la exportación u operaciones asimiladas, incluidos los servicios de agencias de viaje realizados fuera de la Comunidad Europea.

2. Las realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3. Ciertas operaciones de seguro, reaseguro, capitalización, servicios relativos a las mismas, y bancarias o financieras destinadas a sujetos establecidos fuera de la Comunidad.

El artículo 95 LIVA establece una cláusula general de no deducibilidad del IVA soportado por bienes y servicios que no se afecten de modo directo y exclusivo a la actividad, junto con una relación ejemplificativa de algunos que se entienden no afectados de este modo.

Sin embargo una regla tan rígida y taxativa como la anterior contradice los criterios interpretativos del Tribunal de Luxemburgo, que ha permitido la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión utilizados parcialmente para necesidades privadas, como es el caso de un vehículo, que se resolvió por STJCE de 11 julio 1991, *H. Lennartz*, C-97/90; o el de un inmueble no divisible, pero afectado parcialmente a la actividad de hostelería, contemplado por la STJCE de 4 octubre 1995, *D. Armbrrecht*, C-291/92. Por ello, el mismo precepto establece seguidamente algunas correcciones y permite, con determinadas condiciones, la deducción del IVA soportado en relación con bienes de inversión utilizados sólo parcialmente en el ejercicio de la actividad. En concreto, establece la presunción *iuris tantum* de que los vehículos de turismo, ciclomotores y motocicletas están afectos a la actividad en la

proporción del 50%, salvo los contenidos en una lista cerrada que se presumen afectos en el 100%.

En todo caso está excluida la deducción del IVA soportado en la adquisición o importación de los siguientes bienes, salvo que sean de exclusiva aplicación para actividades económicas o se adquieran para su reventa: a) Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. b) Objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. c) Alimentos, bebidas y tabaco. d) Espectáculos y servicios de carácter recreativo. e) Ciertos bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. f) Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto en los impuestos sobre la renta.

Cuando los bienes y servicios por los que se soportó el IVA se afectan al ejercicio de actividades en las que se realizan operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción, sólo se deduce la parte proporcional que corresponda a las primeras. Se denomina prorrata al porcentaje deducible, y a ella aludiremos en el subepígrafe siguiente.

La deducción del IVA se aplica separadamente en cada sector diferenciado de actividad realizada por el sujeto pasivo (véase art. 101 LIVA).

4. Regla de prorrata

Como acabamos de decir, la prorrata es el porcentaje del IVA soportado que se considera deducible cuando los bienes y servicios adquiridos se incorporan a una actividad o sector diferenciado de actividad en el que se realizan simultáneamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción.

Desde 1-1-1998 la prorrata también es aplicable cuando el sujeto pasivo percibe subvenciones que no se integran en la base imponible, lo que ha planteado importantes problemas jurídicos que el espacio disponible no nos permite exponer.

La prorrata tiene dos modalidades: general y especial. La especial sólo se aplica cuando los sujetos pasivos opten por ella o cuando las

cuotas deducibles en un año natural según prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

La prorrata general consiste, aproximadamente, en la proporción que representa el importe anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción respecto del importe total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incrementado en el importe de las subvenciones que no integren la base imponible salvo las financiadas con cargo a los Fondos Europeos del FEOGA y del IFOP y las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril (art. 104.2 LIVA).

Dado que las liquidaciones del IVA se practican mensual o trimestralmente, la prorrata general provisionalmente aplicable es la del año anterior o la que se fije por la Administración en caso de inicio de la actividad. Las deducciones practicadas durante el año deben regularizarse en la última liquidación, una vez determinado el porcentaje deducible o prorrata correspondiente a dicho año.

Como se habrá apreciado ya, el porcentaje deducible no se fija en función del destino de los bienes y servicios adquiridos, porque, aunque eso sería lo más correcto, exigiría un control riguroso y difícil del destino dado a tales bienes y servicios. La prorrata se calcula partiendo de la suposición de que los bienes y servicios adquiridos se utilizan para unas u otras operaciones en proporción al precio final de cada una de ellas.

Por eso se establece también otro procedimiento alternativo que, sin llegar a la exactitud total, se aproxima más a ella. Es la prorrata especial aplicable, como ya hemos dicho, por opción del sujeto pasivo o cuando las cuotas deducibles según prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría de la regla de prorrata especial, que se calcula conforme a lo dispuesto por el artículo 106 de la LIVA.

5. Requisitos formales y modo de ejercer el derecho a la deducción

El derecho a la deducción sólo se puede ejercitar por los sujetos pasivos que dispongan de uno de los siguientes documentos justificativos, expedido en forma reglamentaria:

1.º Factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio (véase, no obstante, STJCE de 17 septiembre 1997, *Bernhard Langhorst*, C-141/96).

2.º Documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.

3.º Autofactura de adquisición intracomunitaria o en caso de inversión del sujeto pasivo.

4.º Recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera en régimen especial (ver epígrafe XIII.2).

No obstante, los defectos de las facturas y demás documentos acreditativos del derecho a la deducción son subsanables, pudiéndose practicar la deducción o solicitar la devolución una vez corregidos, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad del derecho (STS de 6 noviembre 1998, Ar. 9898).

El derecho a la deducción se formaliza consignando las cuotas deducibles en la declaración periódica del IVA que el sujeto pasivo está obligado a presentar (ver epígrafe XII).

6. Requisitos temporales

Distingue la ley entre el momento en que nace el derecho a la deducción y el de ejercicio del derecho.

El derecho nace cuando se devengan las cuotas deducibles. Existen, no obstante, algunas reglas especiales sobre importaciones, operaciones asimiladas a las importaciones, entregas ocasionales de medios de transporte nuevos y antigüedades y objetos de arte y de colección (art. 98 LIVA).

El derecho se puede ejercitar a partir del momento en que se soportan las cuotas deducibles —que por lo general es el momento en que se recibe la factura— y durante un periodo máximo de cuatro años (art. 6.6 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre). La técnica de retrasar el ejercicio del derecho a deducir a periodos posteriores a aquél en que se

soportaron la cuotas (conocida como *décalage* porque se usó en Francia) está vedada por las normas comunitarias (cfr. STJCE 15 enero 1998, *Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95).

Transcurridos cuatro años desde que se soportaron las cuotas deducibles, el derecho caduca, salvo que exista recurso administrativo o litispendencia sobre la procedencia o cuantía del derecho a deducir.

7. Rectificación de deducciones

Cuando se hubieren determinado incorrectamente las cuotas deducibles se podrán o se deberán, según los casos, rectificar las deducciones practicadas, en los casos, forma y plazos establecidos por el artículo 114 LIVA.

8. Regularización de deducciones por bienes de inversión

La deducción del IVA soportado es inmediata, aunque los bienes adquiridos sean activos fijos, utilizables durante varios ejercicios, y se practica en función de su destino previsible. El porcentaje deducible es el que corresponda a la prorrata del año en que se produce la adquisición, porcentaje que puede cambiar en los años siguientes en los que los bienes de inversión se siguen usando en el proceso productivo.

Para ajustar la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión a la prorrata de los años en que permanecen en servicio, se establece un periodo de regularización del IVA que tiene una duración de cuatro o nueve años posteriores al año de adquisición, según se trate respectivamente de bienes muebles o inmuebles. La regularización permite ajustar el IVA soportado deducible a lo que podría denominarse prorrata media del periodo de vida útil de cinco o diez años.

La regularización se practica en cada uno de los años indicados calculando el IVA soportado deducible según la prorrata que corresponda e ingresando o devolviendo la diferencia con la parte proporcional (un quinto o un décimo) de la cantidad deducida el primer año. Si durante el periodo de regularización se enajenan los bienes de inversión, el IVA

soportado deducible correspondiente al año será el 100% o el 0% del IVA soportado pendiente de regularizar, según que la entrega esté sujeta y no exenta del IVA o no.

9. Devolución del IVA soportado

Cuando, por falta de cuotas devengadas, no se pueda deducir el IVA soportado, la cantidad no deducida se traslada al periodo siguiente de liquidación, hasta el 31 de diciembre en que se puede optar por solicitar la devolución del IVA pendiente de deducir o seguir posponiendo la deducción a periodos posteriores.

Existen regímenes especiales de devolución para exportadores, sector en el que es normal que el IVA soportado exceda del IVA devengado, dado que la exportación no tributa y, sin embargo, otorga el derecho a deducir el IVA soportado. También pueden solicitar la devolución del IVA soportado los empresarios o profesionales no establecidos en territorio de aplicación que no hayan realizado en España operaciones sujetas, todo ello en los términos y condiciones previstas por el artículo 119 LIVA.

XII. Deberes formales

Los sujetos pasivos del IVA están obligados a cumplimentar una serie de deberes formales:

1) De identificación y localización: a) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. b) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

2) De información: a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades. b) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

3) De facturación: Expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones y conservar duplicado de los mismos

4) De registro: Llevar la contabilidad y los registros establecidos en los artículos 62 a 70 del RIVA.

5) De gestión y liquidación: Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, así como una declaración-resumen anual.

Las declaraciones-liquidaciones del impuesto se deben presentar en la forma y plazos (trimestrales o mensuales) establecidos en el artículo 71 del RIVA. La liquidación del impuesto en las importaciones se efectúa en las aduanas conjuntamente con los derechos arancelarios (cfr. art. 73 RIVA).

XIII. Regímenes especiales

Con el fin de acomodar la gestión del impuesto a las características de ciertas actividades económicas, se encuentran vigentes seis regímenes especiales, tres de los cuales son de carácter voluntario y se aplican salvo renuncia del sujeto pasivo (simplificado, agricultura, ganadería y pesca y régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección), y otros tres obligatorios (operaciones con oro de inversión, agencias de viajes y recargo de equivalencia).

1. Régimen simplificado

El régimen simplificado es el que corresponde a pequeñas empresas, para las que se supone que el sistema de determinación de la cuota a ingresar y las obligaciones formales es excesivamente complejo.

Se aplica, salvo renuncia, a las actividades que, con referencia a los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas, se determinan reglamentariamente. Es incompatible con el ejercicio por el mismo sujeto pasivo de otras actividades no sujetas al régimen simplificado, salvo

que se trate de actividades reglamentariamente determinadas o que estén sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. Tampoco se aplica en el caso de que el sujeto pasivo haya renunciado al régimen de estimación objetiva en el IRPF por cualquiera de sus actividades.

Los sujetos sometidos a este régimen determinan la cuota a ingresar trimestralmente, para cada una de las actividades sujetas al mismo, con un método objetivo, a partir de signos, índices y módulos reglamentariamente establecidos. Se supone que la cuota resultante equivale a la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado deducible, por lo que no tienen derecho a deducir el IVA soportado.

No obstante, algunas operaciones concretas tributan con arreglo a las normas generales, por lo que es posible deducir de las respectivas cuotas el IVA soportado en la adquisición o importación de los bienes y derechos afectados en dichas operaciones, que son los siguientes: a) Adquisiciones intracomunitarias de bienes. b) Operaciones en las que se invierte el sujeto pasivo. c) Entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Estas actividades tienen como características comunes, que justifican la aplicación de un régimen especial, el ser actividades con escasos *inputs*, es decir, situadas en lo que podemos llamar primeras fases del proceso productivo, con alto valor añadido, importante autoconsumo y sus ventas, en muchas ocasiones, están destinadas al consumo final.

La opción del legislador sobre estas actividades ha sido la de excluir las prácticamente del sistema del IVA. Pero ya sabemos que la exclusión puede tener un efecto desfavorable cuando las respectivas entregas de bienes o prestaciones de servicios están destinadas a otras empresas o a la exportación, dado que la no aplicación del IVA tiene como efecto –según se explicó en los epígrafes II.2 y IV.1– convertir el impuesto en un coste de producción que distorsiona el mercado y puede incluso piramidar el IVA si dicho coste se traslada en el precio a otro empresario o profesional que adquiera los bienes y servicios.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca es, por ello, un sistema de devolución del IVA soportado a los agricultores, ganaderos o pescadores que venden sus productos a otros sujetos pasivos o los destinan a la exportación. Cuando el adquirente es un sujeto pasivo, la cantidad que éste paga como IVA al sujeto sometido al régimen especial se convierte para él en IVA soportado y, por tanto, deducible en los términos antes estudiados. De este modo el IVA soportado por el agricultor llega a ser IVA soportado por el siguiente empresario de la cadena y se evitan los efectos negativos de la no sujeción.

Están excluidos de este régimen especial: 1. Las sociedades mercantiles. 2. Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación. 3. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior exceda del límite reglamentario (actualmente 50 millones de pts. por actividades sometidas al régimen especial o 75 millones por todas sus operaciones). 4. Los sujetos pasivos que renuncien a la estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades. 5. Los sujetos pasivos que renuncien al régimen simplificado.

El concepto de actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras se encuentra reglamentariamente precisado, quedando excluidas aquellas que no se limiten a la extracción de productos naturales y a su venta habitual desde la propia sede de la explotación. Dentro de la actividad sujeta al régimen especial se consideran incluidos los servicios accesorios que preste el empresario a otros empresarios del sector primario con los medios ordinariamente utilizados en su propia explotación (art. 127 LIVA).

Como hemos dicho, el empresario sujeto a este régimen especial no está afectado por las obligaciones materiales del IVA (ingreso de la cuota, deducción, repercusión), sino sólo por algunos deberes formales (declaración de alta, modificación y baja, identificación y deber de información de sus operaciones con terceros). Por excepción sí debe cumplir las obligaciones propias del IVA en las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y operaciones de sujeto pasivo invertido, así como en las entregas de bienes inmuebles.

La compensación a que tienen derecho estos empresarios está legalmente fijada en el 5% del precio de venta de los productos o de los servicios. La compensación se abona por el adquirente que tenga la condición

de empresario o profesional o bien por la Hacienda Pública en el caso de exportaciones y entregas intracomunitarias (cfr. art. 131 LIVA).

Cuando la compensación se paga por un empresario o profesional, éste debe expedir un recibo que, firmado por el acreedor, atribuye al pagador el derecho a deducir dicha cifra del mismo modo que el resto del IVA soportado por él.

3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

La particularidad de este régimen especial consiste en que se refiere a bienes que han salido del circuito empresarial y, por tanto, llevan IVA incorporado en su precio cuando son adquiridos por el empresario que los vuelve a introducir en el circuito de aplicación del IVA, aunque generalmente salen del mismo en la primera venta, que suele ser una venta al consumo. Se puede producir, por tanto, una doble imposición si no se corrige el efecto económico del IVA incorporado en el precio de compra. Para resolver el problema se ha optado por no gravar la totalidad del precio de los bienes, sino el valor añadido, la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra (art. 137 LIVA), y, por consiguiente, no hay derecho a deducir el IVA soportado.

Este régimen es, como ya sabemos, opcional y se aplica salvo renuncia del sujeto pasivo. Pero, a diferencia de los demás regímenes que hemos visto hasta ahora, la renuncia puede efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración (art. 120 LIVA), en cuyo caso el sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado (art. 136.2 LIVA).

El régimen especial lo aplican los revendedores de los bienes usados, antigüedades y objetos de arte y de colección, es decir, quienes se dedican habitualmente a realizar estas operaciones. En concreto, el régimen especial se aplica a:

1.º Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos por el revendedor a una persona que no sea empresario o profesional, a otro sujeto pasivo que haya aplicado a

su entrega el mismo régimen especial o a otras personas determinadas por el artículo 135 de la LIVA cuya entrega no genera cuota.

2.º Entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido importados por el propio sujeto pasivo revendedor.

3.º Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de las operaciones a las que haya sido de aplicación el tipo impositivo reducido.

Lo fundamental del régimen especial es que la base imponible se calcula en cada operación por diferencia entre el precio de venta y precio de compra de los bienes, tal como hemos indicado antes. No obstante, el sujeto pasivo revendedor puede optar, en los casos legalmente previstos, por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen, en la forma establecida por el artículo 137.2 LIVA.

El IVA devengado en el marco del régimen especial no es repercutible como tal impuesto y, por tanto, el adquirente no tiene derecho a deducirlo.

4. Régimen especial de las operaciones con oro de inversión

El régimen especial de las operaciones con oro de inversión ha sido creado por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, por imperativo del derecho comunitario. El oro de inversión, en el que se incluyen los lingotes y láminas de ley de 995 o más milésimas y determinadas monedas de oro, es un instrumento de materializar el ahorro y no un bien de consumo. El régimen especial pretende que ese oro no soporte IVA y para ello declara la exención con derecho a deducción de las entregas del mismo cuando sale del circuito empresarial.

El régimen especial se funda en una exención de las entregas (incluidos préstamos, permutas financieras y contratos de futuro o a plazo), adquisiciones intracomunitarias e importaciones del oro de inversión, pero

se trata de una exención renunciable cuando el transmitente se dedica habitualmente a producirlo y el adquirente es un empresario o profesional.

Quienes realizan las entregas exentas de oro de inversión sólo tienen derecho a la deducción del IVA soportado si se dedican con habitualidad a producirlo o si el proveedor renunció a la exención.

Como sabemos, la sujeción sin exención equivale a que los bienes no soportan IVA mientras se encuentran en el circuito empresarial. Por consiguiente, el régimen especial consiste básicamente en: a) Sujeción y no exención del IVA en la etapa de producción y primera comercialización del oro de inversión. b) Exención con derecho a deducción o gravamen a tipo cero de las ventas realizadas por el productor o, en su caso, por el primer comercializador del producto. c) Exención sin derecho a deducción de las entregas sucesivas en las que el oro de inversión circula sin otro IVA soportado que el correspondiente a los bienes distintos del propio oro y a los servicios que hayan sido adquiridos para ser destinados a realizar las entregas del oro de inversión.

En las entregas de oro de inversión gravadas por renuncia a la exención, es sujeto pasivo del impuesto el empresario o profesional adquirente.

5. Régimen especial de las agencias de viajes

Las agencias de viaje y organizadores de circuitos turísticos que actúan en nombre propio tienen la particularidad de que en muchas ocasiones venden servicios prestados por terceros y dichas operaciones están sujetas en España, dado que el precio cobrado por la agencia incluye el valor total del viaje y los servicios prestados durante el mismo. A la vez los servicios pueden quedar sometidos a imposición en otros países comunitarios si el criterio espacial establecido por la ley es el del lugar de prestación: hasta 31-12-1996 España gravaba los servicios de hostelería, restaurante y acampamento si se realizaban materialmente en territorio de aplicación y hoy sigue gravando conforme a ese criterio los servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares.

Así pues, la agencia de viajes soporta el IVA por los servicios adquiridos fuera del territorio de aplicación del impuesto, pero no puede deducirlo en tanto en cuanto es un IVA no devengado en España. Ello

se traduce en una doble imposición de la parte del precio cobrado por la agencia correspondiente a los servicios gravados fuera de España.

El modo de resolver el problema es no gravar la operación cuando corresponde a servicios prestados fuera de la Comunidad Europea, y gravar, en los demás casos, exclusivamente el valor añadido por la agencia en dichas operaciones. Los rasgos esenciales del régimen especial consisten en lo siguiente:

a) Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

b) La base imponible es el margen bruto de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

c) El impuesto no se repercute separadamente en factura, salvo en un caso excepcional.

d) Están exentos los servicios prestados por las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad

e) El IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que redunden directamente en beneficio del viajero no es deducible.

La base imponible se determina operación por operación o, a elección del sujeto pasivo, en forma global para cada periodo impositivo según las reglas establecidas por el artículo 146 LIVA.

6. Régimen especial del recargo de equivalencia

Hasta 31-12-1999 existían dos regímenes especiales del comercio minorista, denominados recargo de equivalencia y de determinación proporcional de bases. El segundo ha sido derogado y hoy sólo subsiste el régimen especial del recargo de equivalencia.

Con este régimen se trata de hacer frente a la cuestión de que los comercios minoristas son muy numerosos, suelen ser empresas pequeñas (especialmente si el empresario es persona física), y resulta difícil controlar a todos. Por añadidura, realizan ventas al consumidor final y es en esta fase donde el IVA alcanza su finalidad última de producir un desplazamiento definitivo de riqueza a favor del Tesoro. El fraude generalizado en esta fase podría ser catastrófico desde el punto de vista recaudatorio.

El régimen especial consiste en eliminar el comercio minorista del ámbito del IVA. La última fase del circuito sujeto al IVA pasa a ser la venta de otros empresarios a los comerciantes minoristas. Estos se limitan a soportar el IVA en sus compras y a trasladarlo en el precio a los consumidores finales: no tienen derecho a deducir el IVA soportado.

Esta solución plantea un problema: el valor añadido generado en esta fase de comercialización no resulta gravado, pues los proveedores aplican el impuesto sobre su precio de venta, que es precio de compra para el minorista. Para corregir este inconveniente se establece un recargo adicional en el IVA devengado en la operación de venta realizada por el proveedor del comerciante minorista: el proveedor debe ingresar el IVA y el recargo de equivalencia y repercutir ambos sobre el comerciante minorista. El recargo de equivalencia es una cantidad que se supone semejante al IVA exigible sobre el margen bruto o valor añadido incorporado al producto por el comerciante minorista.

Todo ello provoca que los bienes en poder de los comerciantes minoristas lleven IVA incorporado, a diferencia de lo que sucede en el resto del circuito empresarial de producción y comercialización. Por ello, cuando un empresario se convierte en minorista sujeto al régimen especial o cuando deja de estar sujeto a dicho régimen, es necesario efectuar un ajuste para ingresar o deducir el IVA correspondiente a las existencias inventariadas: cfr. artículo 155 LIVA.

El régimen especial, que es compatible con otras actividades y tiene siempre el carácter de sector diferenciado, se aplica a los comerciantes minoristas, definidos en el artículo 149 LIVA, que sean personas físicas o entidades sin personalidad, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Los comerciantes minoristas tienen la obligación de acreditar ante sus proveedores si están o no sometidos al recargo de equivalencia. En caso afirmativo, los proveedores deberán aplicar a sus ventas el recargo de equivalencia, consistente, por regla general, en el 4% del precio. Este tipo de gravamen es menor si se trata de bienes sujetos a tipo de gravamen reducido o tabaco. Tanto la cuota ordinaria como el recargo de equivalencia deben ser liquidados y satisfechos directamente por el comerciante minorista en las adquisiciones intracomunitarias y en caso de sujeto pasivo invertido.