

JORDI SOLÉ ESTALELLA

EL IVA INTELIGIBLE

2.^a EDICIÓN

**Actualizado a 1 de septiembre
(Real Decreto Ley 20/2012)**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2012

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO A LA PRIMERA EDICIÓN	17
PRÓLOGO A LA SEGUNDA EDICIÓN	19
PRESENTACIÓN	21
ABREVIATURAS	25
PRINCIPALES NORMAS CITADAS EN EL TEXTO	26

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN Y REGLAS GENERALES

1. NATURALEZA DEL IMPUESTO.....	27
2. ESTRUCTURA GENERAL DEL IMPUESTO	28
3. IMPORTANCIA DEL IMPUESTO.....	30
3.1. Potencia recaudatoria.....	30
3.2. Neutralidad del tributo	31
3.3. Perspectiva histórica	33
4. NORMAS REGULADORAS	34
4.1. Normas internas	34
4.1.1. Legislación común.....	34
4.1.2. Comunidades Autónomas Forales	35
4.1.3. Comunidades Autónomas de Régimen Común y entes locales.....	35
4.2. Normas internacionales	36
4.2.1. Unión Europea.....	36
4.2.2. Otras normas internacionales relevantes en materia del IVA	37
5. ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN	38

CAPÍTULO II. EL IVA DEVENGADO Y REPERCUTIDO

A) OPERACIONES INTERIORES	41
1. HECHO IMPONIBLE	41
2. EL EMPRESARIO O PROFESIONAL	42
2.1. Concepto	42
2.2. Actividad empresarial o profesional	43
2.3. En el desarrollo de una actividad empresarial o profesional	44
2.4. Empresarios ocasionales	46
3. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS	47
3.1. Entregas de bienes	47
3.1.1. Regla general	47
3.1.2. Casos específicos	48
3.2. Prestaciones de servicios	50
3.2.1. Regla general	50
3.2.2. Reglas especiales	51
3.3. Autoconsumo de bienes y servicios	51
3.3.1. Autoconsumos externos de bienes y autoconsumos de servicios	51
3.3.2. Autoconsumos internos de bienes	54
4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IMPUESTO	58
4.1. Transmisión de una unidad económica	58
4.1.1. Introducción	58
4.2. Operaciones de los entes públicos	60
4.3. Entregas de dinero como pago	62
4.4. Otros supuestos de no sujeción	62
5. EXENCIONES	62
5.1. Sanidad humana	63
5.1.1. Determinados servicios de hospitalización y asistencia sanitaria	64
5.1.2. Profesionales médicos y sanitarios	65
5.1.3. Otras exenciones en el ámbito sanitario	65
5.2. Enseñanza	66
5.2.1. Servicios de enseñanza	66
5.2.2. Clases particulares	67
5.3. Sociales, deportivas y culturales	68
5.3.1. Asistencia social	68
5.3.2. Cesiones de personal por entidades religiosas	69
5.3.3. Entidades no lucrativas con fines sociales	69
5.3.4. Servicios deportivos	70
5.3.5. Servicios culturales	71
5.3.6. Servicios prestados por intelectuales y artistas	71
5.4. Operaciones de seguros y financieras	72
5.5. Operaciones inmobiliarias	74
5.5.1. Terrenos no edificables	74
5.5.2. Juntas de compensación	75
5.5.3. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones	76
5.5.4. Renuncia a la exención	78
5.5.5. Arrendamientos sobre inmuebles y operaciones similares	79
5.6. Exenciones técnicas	80

	<u>Pág.</u>
5.7. Otras exenciones	82
5.7.1. Servicios públicos postales.....	82
5.7.2. Entes cuyos miembros realizan actividades exentas	82
5.7.3. Entregas de efectos timbrados.....	82
5.7.4. Loterías y juegos	82
5.7.5. Operaciones realizadas por los partidos políticos	83
6. EL IVA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	83
7. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE	85
7.1. Introducción	85
7.2. Lugar de realización de las entregas de bienes	86
7.2.1. Bienes inmuebles.....	86
7.2.2. Bienes muebles.....	87
7.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.....	90
7.3.1. Introducción	90
7.3.2. Reglas generales de localización de las prestaciones de servicios.	94
7.3.3. Reglas especiales.....	100
7.3.4. Regla del uso o consumo efectivos	106
8. DEVENGO	107
8.1. Introducción	107
8.2. Entregas de bienes.....	108
8.3. Prestaciones de servicios	109
8.4. Reglas especiales	110
8.4.1. Ejecuciones de obras.....	110
8.4.2. Operaciones de comisión de compra o de venta en nombre propio	111
8.4.3. Autoconsumos.....	112
8.4.4. Operaciones de tracto sucesivo o continuado.....	112
8.5. Pagos anticipados.....	113
9. LA BASE IMPONIBLE	114
9.1. Introducción	114
9.2. Regla general	114
9.2.1. Partidas incluidas en la base imponible.....	115
9.2.2. Partidas no incluidas en la base imponible.....	119
9.3. Reglas especiales	121
9.3.1. Pago en especie	121
9.3.2. Transmisión por precio único.....	122
9.3.3. Autoconsumos.....	122
9.3.4. Operaciones vinculadas.....	123
9.3.5. Comisionistas en nombre propio.....	125
9.4. Modificación de la base imponible	125
9.4.1. Devolución de envases y embalajes	126
9.4.2. Descuentos y bonificaciones posteriores a las operaciones	126
9.4.3. Operaciones anuladas.....	126
9.4.4. Modificaciones por impagos	127
9.5. Regímenes de determinación de la base imponible	130
10. EL SUJETO PASIVO	130
10.1. Introducción	130
10.2. Regla general	130

	<i>Pág.</i>
10.3. Regla de la inversión del sujeto pasivo	130
10.4. Responsables del impuesto	133
10.5. Procedimientos de ejecución forzosa.....	134
10.6. Repercusión del impuesto.....	135
10.6.1. Reglas generales	135
10.6.2. Rectificación de la repercusión.....	136
B) EL COMERCIO INTERNACIONAL	139
B.1. INTRODUCCIÓN	139
B.2. EL COMERCIO EXTERIOR.....	140
1. EXPORTACIONES	140
1.1. Exenciones en las exportaciones.....	141
1.2. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones	146
1.2.1. Buques y aeronaves	146
1.2.2. Operaciones exentas en relaciones internacionales	148
1.2.3. Otras operaciones asimiladas a las exportaciones	149
1.3. Áreas exentas.....	150
1.4. Regímenes aduaneros y fiscales.....	151
2. IMPORTACIONES.....	154
2.1. Hecho imponible.....	154
2.1.1. Operaciones asimiladas a las importaciones	155
2.2. Exenciones.....	156
2.3. Devengo.....	159
2.4. Base imponible	159
2.4.1. Regla general	159
2.4.2. Reglas especiales	160
2.5. Sujetos pasivos.....	161
B.3. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.....	162
1. INTRODUCCIÓN	162
2. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	163
2.1. Hecho imponible.....	163
2.1.1. Delimitación positiva.....	163
2.1.2. Norma de cierre o de control	164
2.1.3. Delimitación negativa.....	165
2.2. Exenciones.....	165
2.3. Devengo.....	166
2.4. Base imponible	166
2.5. Sujetos pasivos.....	167
3. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS	167
4. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS INTRACOMUNITARIAS	168
4.1. Exclusiones del concepto	169
4.2. Devengo.....	169
4.3. La base imponible.....	170
5. OBLIGACIONES FORMALES DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	170
6. TRANSPORTES INTRACOMUNITARIOS DE BIENES	171

	<u>Pág.</u>
7. REGÍMENES PARTICULARES	172
7.1. Régimen de los medios de transporte nuevos	172
7.2. Personal de régimen especial.....	174
7.2.1. Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesio- nales	174
7.2.2. Empresarios o profesionales afectados por este régimen particular.	175
7.3. Régimen de ventas a distancia.....	176
7.4. Régimen de los bienes usados, objetos de arte y de colección y régimen del oro de inversión.....	179
C) TIPOS IMPOSITIVOS.....	180
1. TIPO GENERAL.....	180
2. TIPO REDUCIDO.....	181
2.1. Operaciones con bienes corporales.....	181
2.1.1. Alimentos para seres humanos o animales	181
2.1.2. Productos aptos para obtener alimentos	181
2.1.3. Ciertos insumos agrícolas	182
2.1.4. Agua.....	182
2.1.5. Medicamentos para uso animal	182
2.1.6. Material médico y sanitario	182
2.1.7. Viviendas	183
2.1.8. Semillas, bulbos y esquejes	184
2.2. Prestaciones de servicios	184
2.2.1. Transporte de viajeros y sus equipajes	184
2.2.2. Hostelería, restauración y similares.....	185
2.2.3. Servicios accesorios de carácter agrícola, forestal y ganadero.....	185
2.2.4. Limpieza pública y gestión de residuos y limpieza de alcantarillados.	186
2.2.5. Determinadas prestaciones de servicios, cuando no resulten exentas	187
2.2.6. Exposiciones y ferias de carácter comercial.....	187
2.2.7. Renovación y reparación de edificios	187
2.2.8. Arrendamientos con opción de compra de viviendas	188
2.2.9. Derechos de aprovechamiento por turnos.....	188
2.2.10. Otras novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2012	189
2.3. Determinadas ejecuciones de obra referidas a viviendas.....	189
3. TIPO SUPERREDUCIDO	191
3.1. Operaciones relativas a bienes corporales	191
3.1.1. Determinados alimentos	191
3.1.2. Libros, periódicos y revistas	192
3.1.3. Productos y aparatos para la salud humana	193
3.1.4. Determinadas viviendas de protección oficial	196
3.2. Prestaciones de servicios	197
3.2.1. Relativos a vehículos de minusválidos y sillas de ruedas.....	197
3.2.2. Arrendamientos con opción de compra de determinadas viviendas de protección oficial.....	197
3.2.3. Teleasistencia, ayuda a domicilio y similares.....	197

CAPÍTULO III. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

A)	REGLAS GENERALES	199
1.	INTRODUCCIÓN	199
2.	REQUISITOS DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN	200
2.1.	Requisitos subjetivos	200
2.2.	Requisitos de las operaciones efectuadas	201
2.3.	Requisitos objetivos	202
2.3.1.	Requisitos de las cuotas soportadas	202
2.3.2.	Exclusiones y restricciones del derecho a deducir	205
2.4.	Requisitos temporales y forma de ejercicio	207
2.4.1.	Nacimiento del Derecho	207
2.4.2.	Ejercicio del derecho a la deducción	208
2.4.3.	Caducidad del derecho a la deducción	209
2.5.	Requisitos formales	210
2.6.	Rectificación de deducciones	211
2.6.1.	Incremento de las deducciones	212
2.6.2.	Minoración de las deducciones	212
2.6.3.	Simple determinación incorrecta de las cuotas	213
B)	LA DEDUCCIÓN PROPORCIONAL	214
1.	INTRODUCCIÓN	214
2.	LA PRORRATA GENERAL	214
2.1.	Base de cálculo de la prorrata	215
2.2.	Procedimiento de cálculo	216
3.	LA PRORRATA ESPECIAL	217
4.	DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS DE ACTIVIDAD	219
5.	LAS DEDUCCIONES Y LOS BIENES DE INVERSIÓN	220
5.1.	Concepto	220
5.2.	Regularización de deducciones	221
5.3.	Entregas de bienes de inversión	223
6.	DEDUCCIONES ANTERIORES AL INICIO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS	225
6.1.	Introducción	225
6.2.	Regularización de estas deducciones	227
C)	DEVOLUCIONES	228
1.	INTRODUCCIÓN	228
2.	SUPUESTOS GENERALES DE DEVOLUCIÓN	228
3.	DEVOLUCIONES AL FIN DE CADA PERÍODO DE LIQUIDACIÓN	229
4.	DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS Y PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS	230
4.1.	Introducción	230

	<u>Pág.</u>
4.2. Devolución del impuesto soportado a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio español de aplicación del IVA por cuotas soportadas en dicho territorio	231
4.3. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (art. 119 bis de la Ley del impuesto).....	233
4.4. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad (art. 117 bis de la Ley del impuesto)	234

CAPÍTULO IV. RÉGIMENES ESPECIALES

1. INTRODUCCIÓN	235
2. RÉGIMEN SIMPLIFICADO	235
2.1. Introducción	235
2.2. Ámbito de aplicación	236
2.2.1. La exclusión del régimen simplificado (art. 36 del RIVA).....	240
2.3. Contenido (arts. 123 de la ley y 38 del reglamento)	241
2.3.1. Cuotas devengadas por operaciones corrientes	241
2.3.2. Cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes	243
2.3.3. Cuota derivada del régimen simplificado	243
2.3.4. Cuotas trimestrales	244
2.3.5. Regularización anual	245
2.3.6. Operaciones específicas y normas comunes.....	245
2.3.7. Obligaciones formales.....	247
3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA ...	247
3.1. Introducción	247
3.2. Ámbito de aplicación	248
3.2.1. Ámbito subjetivo de aplicación	248
3.2.2. Ámbito objetivo de aplicación	249
3.3. Contenido del régimen	251
3.3.1. Comienzo y cese de las actividades	253
3.4. Obligaciones formales y registrales	254
4. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN.....	254
4.1. Introducción	254
4.2. Ámbito de aplicación	256
4.3. Contenido	257
4.3.1. Cálculo de la base imponible	257
4.3.2. Deduciones	257
4.3.3. Repercusión	257
4.3.4. Renuncia al régimen	258
4.4. Modalidad global	259
4.4.1. La base imponible global	259
4.4.2. Aplicación de la modalidad global	260
4.5. El régimen especial y las operaciones intracomunitarias	260
4.6. Obligaciones formales y registrales	261

	<u>Pág.</u>
5. RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN.....	262
5.1. El oro de inversión	262
5.2. Contenido del régimen.....	262
5.3. El régimen especial y las operaciones intracomunitarias	264
5.4. Normas especiales.....	264
6. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJE.....	265
6.1. Introducción	265
6.2. Ámbito de aplicación	266
6.3. Contenido.....	267
6.4. Precisiones finales.....	269
7. RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.....	269
7.1. Ámbito de aplicación	269
7.2. Contenido.....	271
7.2.1. El recargo de equivalencia.....	272
7.2.2. Comienzo y cese de las actividades	274
7.3. Obligaciones formales y registrales.....	275
8. RÉGIMEN DE SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.....	275
8.1. Ámbito de aplicación	276
8.2. Contenido del régimen.....	276
8.2.1. España como Estado de elección	276
8.2.2. España como Estado de NO elección.....	277
9. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES.....	278
9.1. Definición del grupo de entidades y condiciones para la aplicación del régimen especial.....	278
9.1.1. Requisitos que deben reunir todas las entidades del grupo.....	279
9.1.2. Las entidades dominantes.....	279
9.1.3. Las entidades dependientes	280
9.1.4. Aplicación del régimen especial	280
9.1.5. Exclusión del régimen especial	281
9.2. Contenido del régimen especial	281
9.2.1. Nivel básico o general	282
9.2.2. Nivel avanzado	284
10. OBLIGACIONES FORMALES EN EL IVA.....	287
10.1. Obligaciones censales	287
10.2. Número de Identificación Fiscal.....	287
10.3. Obligaciones de Facturación.....	287
10.4. Obligaciones contables y registrales.....	288
10.5. Información de operaciones con terceros	288
10.6. Presentación de declaraciones-liquidaciones e ingreso del impuesto.....	288
10.6.1. Operaciones periódicas interiores.....	288
10.6.2. Operaciones de importación	289
10.6.3. Operaciones periódicas.....	289
10.6.4. Representante fiscal.....	289
SOLUCIONES A LOS EJEMPLOS Y SUPUESTOS	291

PRÓLOGO A LA PRIMERA EDICIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido es, por muchas razones, el tributo armonizado en el ámbito comunitario que más afecta a los ciudadanos por su carácter de impuesto universal sobre las Ventas. La circunstancia de que en el mismo se remarque la nota de generalidad origina que no haya transacción en la que no deje sentir su presencia, siquiera sea para concretar la no sujeción o la exención de la misma.

Por otra parte, el carácter de tributo armonizado le atribuye un carácter transnacional, sustentado en una normativa europea que afirma y alimenta su aplicación práctica. Efectivamente, nuestra Ley, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, no es sino transposición de las normas comunitarias, encabezadas por la conocida como Sexta Directiva. Esta circunstancia influye decisivamente en su configuración y no debe de ser olvidada por todos aquellos que interpretan y aplican nuestra legislación.

Quizás por todo ello el impuesto siempre ha acarreado cierta fama de complicado. Su construcción responde a un esquema lógico bastante cerrado que requiere la comprensión del todo para entender cada parte. Todo está relacionado y no cabe un proceso de aplicación que desconozca alguno de sus elementos estructurales. De esta manera el estudioso del impuesto ha de aprenderlo en bloque, conociendo esa construcción lógica y manejando todos los hilos que permitirán obtener un tejido que resuelva el problema que se quiere abordar.

En la introducción a esta obra su autor, Jordi SOLÉ ESTALELLA, recoge muy acertadamente las ideas expuestas en los párrafos anteriores. Y en su honor hay que decir que el esfuerzo efectuado para ayudar a que el lector interesado pueda aprender a comprender y aplicar el impuesto es francamente encomiable.

A diferencia de otras figuras tributarias, el catálogo de publicaciones que versan sobre el IVA no es muy numeroso. Cabría más bien afirmar que no son demasiados los trabajos valiosos que han visto la luz en los casi veinte años que la

figura se lleva aplicando en España. Este panorama acentúa aún más el valor de la obra de Jordi, pues en la misma se dan todos los elementos que la pueden hacer útil para cualquier persona interesada en el Impuesto.

En efecto, cabe destacar en este trabajo la explicación ordenada, sencilla y documentada de nuestra Ley, siempre apoyada en ejemplos prácticos que permiten situar al lector en el contexto exacto de la cuestión que se aborda. Pero, por si esto no fuera poco, la explicación resulta iluminada por una cita precisa de los criterios interpretativos fijados por la Dirección General de Tributos, y de las resoluciones económico-administrativas y sentencias más relevantes. Y es de agradecer de forma muy especial que el autor no olvide que existe una jurisprudencia de imprescindible cita a la hora de aplicar el impuesto, la del Tribunal de Justicia de las Comunidades, de la que se hace eco siempre que es necesario en el desarrollo de la explicación.

Quizás todos estos méritos de Jordi derivan del tiempo dedicado a este tributo: de su explicación a otros compañeros en formación o en foros de divulgación de la más variada naturaleza. Esta experiencia le hace a uno querer el impuesto, entender su naturaleza y sus mecanismos de aplicación. He de decir que padezco la infección de ese mismo «virus», por lo que me encuentro entre quienes, como Jordi, apreciado compañero en la Administración tributaria, han dedicado mucho tiempo a estudiar, aprender y explicar el IVA. Por eso, también, como a buen seguro le pasa a él, tengo cariño por la materia. Y por ello no puedo sino agradecerle muy sinceramente su trabajo y dar la bienvenida a esta publicación que a partir de ahora facilita la aplicación y la comprensión del Impuesto y, sobre todo, creará más amantes del IVA.

Madrid, 16 de enero de 2005

José Manuel DE BUNES IBARRA
Director General de Tributos

PRÓLOGO A LA SEGUNDA EDICIÓN

Uno de los aspectos más relevantes de la integración europea es el que se pone de manifiesto en el proceso de armonización fiscal en el ámbito de la UE.

En este marco comunitario, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto clave en la estructura de la imposición indirecta europea y española.

Y a estas alturas parece conveniente que hagamos algo de historia. Este impuesto se aplica en España desde hace más de un cuarto de siglo. Hay que recordar que lo aplicamos desde el 1 de enero de 1986, fecha en la que nuestro país entró en la entonces Comunidad Económica Europea (CEE) y el IVA entró en vigor sustituyendo al antiguo Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

Su identificación con el proceso de integración europea también se hace evidente en la importante reforma de 1992, en la que se adaptó a un mercado interior intracomunitario en el que desaparecían las Aduanas.

Por tanto, estamos ante un impuesto «supranacional» en permanente adaptación, sustentado en una estructura normativa de base europea que determina la normativa interna, tanto legal como reglamentaria. En definitiva, es un tributo en el que concurren distintas culturas jurídicas y tributarias.

Además, el IVA, de un modo u otro, incide sobre toda la actividad económica y ello le obliga a un permanente proceso de «ajuste técnico» a las cambiantes características de las cada vez más sofisticadas actividades desarrolladas por los agentes económicos.

Las recientes modificaciones normativas en materia de reglas de localización de las prestaciones de servicios son un claro ejemplo en la línea de mejorar la aplicación del impuesto y facilitar su cumplimiento.

Por todo ello es meritorio este trabajo de mi compañero y amigo Jordi SOLÉ ESTALELLA. Hemos compartido algunos esfuerzos en la tarea de divulgación del Impuesto y por eso somos conscientes de la importancia de este tipo de obras que

tratan de hacer más asequible el conocimiento de una figura tributaria de la complejidad del IVA.

Es muy de agradecer el brillante planteamiento de este libro en el que Jordi pone de manifiesto su experiencia profesional y docente, en una materia difícil de aprender y más difícil de explicar.

Es por ello que no puedo hacer más que resaltar su esfuerzo en la ardua tarea de actualización de una obra que estoy seguro va a continuar facilitando la aplicación del impuesto desde todos los ámbitos de la vida económica y tributaria.

Barcelona, 6 de mayo de 2012

Gonzalo GARCÍA DE CASTRO
Delegado Especial de la Agencia Estatal
de la Administración Tributaria en Cataluña

PRESENTACIÓN

De todos es conocido que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo problemático de entender y complicado de explicar. Las razones de esta dificultad son, entre otras:

1. La gran *extensión de la normativa* reguladora. Así, la actual ley española del IVA tiene 171 artículos, algunos de considerable extensión, seis disposiciones adicionales, doce transitorias, dos derogatorias, dos finales y un largo anexo con nueve apartados. Todo ello, sin contar con la normativa europea, los reglamentos de desarrollo de la ley y la inacabable doctrina administrativa o judicial surgida en relación con este tributo.
2. La modificación continua de estas normas, aunque ello es propio de todo el sistema tributario español. De hecho, la pertenencia de España a la Unión Europea conlleva que, en este tributo, las variaciones legales sean menores que en otros impuestos, en los que la soberanía fiscal de los Estados miembros es aún mayor.
3. El *estilo de redacción* de esta normativa, con continuas remisiones entre preceptos, lo cual es un estilo legislativo que introduce gran precisión, pero que hace que la primera aproximación al impuesto sea muy penosa. Inténtese, por ejemplo, entender cuál es la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, contenida en el art. 82 de la ley.

Además, el IVA cuenta con una *terminología* muy particular, exclusiva de este impuesto, que no es conocida ni usada en el lenguaje cotidiano y que implica, para el estudioso del mismo, un esfuerzo añadido de comprensión. Expresiones como autoconsumos, operaciones intracomunitarias, transfer, etc., no son conceptos con los que el público en general, ni siquiera algunos profesionales del Derecho tributario, esté familiarizado.

4. El *carácter circular* del impuesto, que da lugar a que muchas partes del mismo no se puedan entender completamente antes de tener una visión global y completa del tributo. Como ejemplos de este carácter se pueden citar los

autoconsumos, que no se entienden bien hasta que se han analizado las deducciones con detenimiento, o las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible del impuesto, que necesitan, para su comprensión, del conocimiento detallado de las normas sobre el ámbito territorial del IVA.

5. En muchas ocasiones, el régimen de IVA aplicable no depende sólo de las condiciones o circunstancias que se dan en el contribuyente o en la operación llevada a cabo, sino de las propias del adquirente de los bienes o servicios o de la utilidad real que vaya a darle a éstos dicho adquirente. Así, por ejemplo, la aplicación de la exención de las segundas entregas de edificaciones depende de si el adquirente las destinará o no a su demolición o rehabilitación o el alquiler de un piso sólo estará exento si el arrendatario lo destina efectivamente a vivienda, pero no si lo destina a una actividad económica.

Pese a todo esto, el IVA es un impuesto, a juicio del autor, muy elaborado y particularmente bien construido debido, probablemente, a que es el fruto del esfuerzo de muchísimos estudios doctrinales y de la negociación de todos los países de la Unión Europea, en la que cada aspecto del mismo ha sido analizado exhaustivamente. Ello le convierte en una obra barroca, imponente y muy recargada, donde el análisis de sus infinitos detalles hace que se pierda la visión del conjunto de la misma, pero en el que el conjunto, cuando consigue abarcarse, tiene una estructura muy sólida. El estudio del IVA es un caso típico de exceso de árboles que impiden la contemplación del bosque, un supuesto en el que el análisis de sus múltiples normas, excepciones y contraexcepciones hace perder la visión de conjunto de un impuesto razonablemente bien estructurado.

Sin embargo, como la mayoría de las obras del barroco, el IVA cuenta con una estructura interna muy bien trabada, bastante coherente y lógica, y el propósito de este libro es el de ayudar al lector a ver y entender el impuesto en su conjunto, sin permitir que el estudio de los innumerables recovecos de su legislación nos haga perder la visión del funcionamiento global del tributo. Siguiendo con la metáfora anterior, con esta obra intentaremos explicar cómo se construye el bosque en toda su magnitud, a partir de sus árboles más importantes.

Este libro, de hecho, nace de varios años de trabajo en las aulas de algunas universidades y en las del Ministerio de Hacienda, intentando ayudar a los alumnos en su esfuerzo por entender la mecánica del impuesto y a disipar el miedo cerval que la mayoría de los profesionales de los tributos ha tenido alguna vez, y muchos aún tienen, hacia este tributo.

Pretende ser, por tanto, un **libro didáctico**, sin grandes pretensiones doctrinales aunque, como no podía ser de otra manera, se ha intentado asentarlos sobre buena parte de los estudios que acerca del impuesto se han realizado y conteniendo un buen número de referencias a sentencias y resoluciones de los tribunales, tanto españoles como europeos o a consultas de la Dirección General de Tributos o de la Agencia Tributaria, sin las cuales la comprensión del impuesto sería insuficiente.

Para ayudar al lector en el discernimiento entre lo principal e importante, y lo más accesorio o de detalle, hemos utilizado el método de distinguir entre *texto normal*, donde se recoge lo más sustantivo de cada materia, texto con *letra de menor tamaño*, en el que se tratan las cuestiones de más detalle¹. De hecho se recomienda al lector profano en el impuesto que haga más de

¹ También tenemos las *notas a pie de página*, que se aprovechan para citar doctrina o jurisprudencia o para tratar alguna cuestión muy específica.

una lectura del libro, de modo que, en las primeras de ellas se limite al texto principal, descendiendo a las otras partes en lecturas ulteriores.

Un buen número de **ejemplos y supuestos** ayudará a entender la mecánica del impuesto. Pero, como creemos que la mejor manera de entender el IVA es teniendo que reflexionar sobre él, se han preparado los ejemplos a modo de supuestos, de forma que el lector interesado pueda reflexionar sobre su solución, antes de encontrarla al final del propio libro².

ATENCIÓN

La finalidad primordial de este libro es la de ayudar a entender la mecánica del impuesto. Para quienes ya conozcan y entiendan su funcionamiento, se profundizará en la doctrina sobre el mismo.

² Este libro, como toda obra humana, es claramente susceptible de mejora. Por esta razón, a todos aquellos lectores que quieran aportar su colaboración en esta tarea, bien para corregir errores, bien, simplemente, para mejorar o completar su contenido, les agradeceremos que hagan llegar sus comentarios a la siguiente dirección de correo electrónico: *jse@tinet.cat*. El autor no se compromete a contestar, necesariamente, todos los correos recibidos.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN Y REGLAS GENERALES

1. NATURALEZA DEL IMPUESTO (art. 1 de la ley)

El IVA es un *impuesto* que recae *sobre el consumo*, que grava el hecho de consumir un bien (p. e., comprar una barra de pan) o de adquirir un servicio (p. e., recibir asesoramiento fiscal) y que debe ser satisfecho, en última instancia, por la persona que lleva a cabo dicho consumo o adquisición.

Tan ello es así que la doctrina ha señalado que las operaciones aparentemente sujetas al impuesto, pero de las que no pueda predicarse que supongan acto de consumo alguno, no deben estar gravadas por el IVA, lo que suele ocurrir con algunas indemnizaciones por el abandono de actividades agrarias o ganaderas o para la financiación de proyectos de investigación¹, o con las cesiones obligatorias de terrenos a los Municipios que deben efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/1998, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, puesto que no se produce una cesión de aprovechamientos urbanísticos, sino un reparto de los mismos entre los titulares de los terrenos.

Económicamente, consumidores finales son los particulares, los ciudadanos normales, en contraposición con los empresarios y profesionales, también llamados «agentes económicos», quienes, por definición, no efectúan actos de consumo final de bienes y de servicios, sino de uso productivo de los mismos, de consumo para la fabricación o generación de nuevos bienes y servicios que serán utilizados por otros empresarios o profesionales en sus actividades económicas, hasta que, al final de la cadena de producción y distribución, los productos terminados o los servicios generados lleguen a los consumidores finales².

¹ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJUE de 3 de marzo de 1994 (Tolsma), 29 de febrero de 1996 (Mohr), 18 de diciembre de 1997 (Landsboden) y 27 de abril de 1999 (Kuwait), o las consultas de la DGT de 16 de diciembre de 1998, 15 de febrero de 1999 o 15 de febrero de 2000, entre muchas otras.

² Lógicamente, hay personas que reúnen ambas condiciones, y los criterios para deslindar de cuándo actúan como empresarios o profesionales o cuándo actúan como consumidores finales, se analizan en un capítulo posterior.

Sin embargo, y ello puede sorprender de entrada, en las operaciones interiores el impuesto recae sobre los agentes económicos que realizan las ventas de bienes y servicios y no sobre las compras de los mismos efectuadas por los consumidores finales, pese a que sean estas adquisiciones las que suponen verdaderos actos de consumo. La explicación de este hecho, clave para entender la mecánica del impuesto, reside en que si se hiciera declarar e ingresar el impuesto a los compradores de bienes y servicios, en lugar de a los vendedores de los mismos, en España, en lugar de a más de 3 millones de contribuyentes por IVA, habría tantos como personas residen en nuestro país, porque casi todas ellas son compradoras de algún bien o servicio en algún momento de su vida y esto, lógicamente, convertiría a nuestro impuesto en un tributo de imposible gestión.

Por el contrario, haciéndolo recaer sobre las ventas y prestaciones de servicios se acota el número de contribuyentes del impuesto, y esta delimitación, además, se hace en el colectivo de los agentes económicos, que es el teóricamente más capacitado para cumplir con las obligaciones que el IVA impone, al disponer de una estructura empresarial en la que la asesoría fiscal debe ser un componente ineludible. Por poner un ejemplo, cuando un anciano toma un autobús o compra un libro, verdaderos actos de consumo, es más fácil que sea la empresa transportista o la librería que ha vendido el libro quienes recauden e ingresen el impuesto, que si tuviera que hacerlo personalmente el propio anciano al adquirirlos.

Para que el impuesto recaiga sobre el consumidor, pese a ser ingresado en la Hacienda Pública por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio, existe la obligación y el derecho de éste de **repercutirlo** sobre aquél, de modo que, aunque el obligado con la Hacienda seguirá siendo el vendedor-prestador de servicios, quien realmente sufrirá la carga del impuesto será el consumidor final.

Todo este sistema se cierra con el derecho de los agentes económicos a **deducir** el IVA soportado por sus compras de bienes y servicios, en la medida en que los destinen a fabricar o producir otros bienes y servicios que, en definitiva, acabarán siendo consumidos por particulares pues ellos, los empresarios o profesionales no habrán actuado en dichas adquisiciones como consumidores finales y, en consecuencia, no deben tener que soportar definitivamente el impuesto.

Entender todo esto será buena parte del contenido de este libro.

2. ESTRUCTURA GENERAL DEL IMPUESTO

En el apartado anterior se ha dibujado la estructura fundamental del IVA, la cual se puede sistematizar siguiendo el orden legal, para facilidad del lector, en cinco grandes partes, que son las siguientes:

- 1) Normas **generales e introductorias** al IVA, que incluyen los tres primeros artículos de la ley española del impuesto. En este apartado se estudian cuestiones tales como la normativa aplicable o el territorio en que el IVA es de aplicación.
- 2) Normas reguladoras del **impuesto devengado y repercutido**. Se trata del análisis de los arts. 4 a 91 de la ley, que son los preceptos que establecen

las operaciones por las que surge el impuesto, cuándo nace éste, a cargo de quién y por qué importe.

Esta parte, probablemente la más larga e importante del impuesto, a su vez debe subdividirse en 4 grandes secciones, en función de cuál sea la operación que haga nacer el tributo, dado que los mecanismos de funcionamiento y de cálculo del IVA son distintos en cada supuesto. Serían las siguientes subsecciones:

- a) Operaciones de comercio interior, llamadas también «operaciones interiores».
- b) Operaciones de *comercio con terceros países*, que dan lugar a «importaciones» y «exportaciones».
- c) Operaciones de comercio con otros países miembros de la Unión Europea, conocidas como «operaciones intracomunitarias».

Técnicamente, por las razones que se expondrán en su momento, las exportaciones deberían estudiarse junto con las operaciones de comercio interior y éste es el esquema que sigue la ley. Sin embargo, en este libro preferimos agruparlas junto con las importaciones para mejor claridad para el lector. Lo mismo ocurre con las entregas y las adquisiciones intracomunitarias, que también se estudiarán agrupadas pese a su tratamiento normativo separado.

- d) Finalmente, habría que añadir una cuarta sección con los 2 artículos de la ley destinados a regular los *tipos impositivos* aplicables a todas estas operaciones, tipos que dependen del bien o servicio comercializado, pero no del origen interior, comunitario o extracomunitario del mismo.
- 3) La tercera parte incluiría las normas sobre **deducibilidad** del impuesto. Como es sabido, las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios dan lugar al llamado «IVA soportado», IVA que, para todos los agentes económicos, no debe suponer un coste final, sino que es sólo un anticipo que efectúan a la Hacienda Pública del impuesto que el verdadero consumidor finalmente soportará. Para ello, como regla general, el impuesto soportado por los agentes económicos debe ser deducido del impuesto devengado, y los arts. 92 a 119 de la ley del IVA regulan las condiciones en que ello será posible.
 - 4) El impuesto sobre el valor añadido es un tributo de una cierta dificultad, teórica y técnica, razón por la que no se ajusta a las condiciones de algunos contribuyentes o sectores económicos. Por ello, las normas del IVA han creado **regímenes especiales** que simplifican o ajustan las normas del impuesto a estos casos particulares, normas que formarían la cuarta parte del impuesto y que abarcarían los arts. 120 a 163 de la ley.
 - 5) La última parte del impuesto sería la que regula el llamado «**Derecho tributario formal**» en relación con el IVA, esto es, el conjunto de normas que regulan cuestiones tales como los libros y registros que deben llevarse a efectos de este impuesto, las normas y procedimientos de declaración, liquidación e ingreso del mismo, la obligación de nombrar representante fiscal en ciertos supuestos, etc. Nos referimos a los arts. 164 a 171 de la ley.

3. IMPORTANCIA DEL IMPUESTO

Como se ha visto hasta ahora, el IVA es un tributo de una cierta complejidad. Sin embargo, y pese a ello, es uno de los impuestos más importantes de las haciendas de los países occidentales, en las que se ha convertido en uno de los tributos que más recursos les reporta; en algunos casos, como el español, en dura pugna por el primer puesto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Es un impuesto, además, que incide sobre toda la población, que lo paga al consumir bienes y servicios, y que afecta en España a más de 3 millones de declarantes³.

¿Cuál es la razón de esta extensión del IVA? ¿La importancia actual de este tributo es fruto del azar o hay alguna explicación razonable tras de ella?

A nuestro juicio, la preponderancia actual del impuesto se basa en las siguientes **razones**:

- 1) Su potencia recaudatoria.
- 2) La neutralidad del mismo, frente a otras figuras tributarias, que podemos escindir en:
 - a) Neutralidad para la economía.
 - b) Neutralidad para los agentes económicos.
 - c) Neutralidad en el comercio exterior.
- 3) El propio devenir de la historia, especialmente de la historia de la Unión Europea.

3.1. Potencia recaudatoria

Es de todos evidente que, en sociedades como las occidentales de la actualidad, los servicios públicos necesitan unas cantidades ingentes de recursos para su financiación. Para obtener dichos recursos, a lo largo de la historia se han ido diseñando nuevas y variadas figuras tributarias, hasta llegar al modelo actual, en el que prácticamente todos los países cuentan con un gran tributo indirecto sobre el consumo y uno o más tributos directos sobre la renta.

Aunque se considera que los tributos directos son más perfectos que los indirectos, desde la perspectiva de la progresividad y de la justicia del sistema tributario, se ha defendido por muchos autores, por lo menos desde la Edad Media, que el consumo es una medida de la capacidad económica suficientemente justa, incluso más de lo que pueda serlo la renta en algunos casos, puesto que se puede entender que sea preferible gravar a los ciudadanos por lo que detraen del fondo común que por lo que aportan al mismo. Asimismo, el IVA facilita el control de los ingresos y gastos en los impuestos directos y el hecho de que se pague incluido en el precio de las compras hace que se tenga menos resistencia social al mismo (efecto anestésico).

Dentro del grupo de los impuestos indirectos sobre el consumo, a su vez, también se pueden encontrar diferentes figuras tributarias que se suelen clasificar entre los im-

³ Para obtener datos actualizados sobre la parte de los presupuestos que representa el IVA en España puede consultarse la siguiente dirección de internet: www.aeat.es. Para datos del IVA en las economías occidentales puede verse la página: www.oecd.org.

puestos monofásicos, que son aquellos que recaen sobre una sola fase del proceso de fabricación o de distribución de los bienes o servicios, frente a los impuestos plurifásicos, como el IVA que recaen sobre todas estas fases. También puede distinguirse entre tributos generales sobre el consumo, como el IVA, o impuestos específicos, que recaen solamente sobre algún tipo de bien o servicio⁴.

ATENCIÓN

La potencia recaudatoria de los impuestos plurifásicos y la de los impuestos generales, características ambas que reúne el impuesto sobre el valor añadido, es superior a la de otros tributos sobre el consumo.

3.2. Neutralidad del tributo

Una de las principales virtudes de este impuesto es que se le considera un impuesto neutral, desde los siguientes puntos de vista:

- La carga tributaria soportada por la fabricación de un bien o la prestación de un servicio no depende del número de fases en que consistan sus procesos de producción o distribución, que es la llamada «*neutralidad económica*» del IVA.
- El impuesto pagado por los empresarios no supone un coste para los mismos, al ser deducible del tributo a pagar a la Hacienda Pública. Del mismo modo, el IVA cobrado por los sujetos pasivos en sus operaciones, tampoco es un beneficio para ellos, puesto que deberán ingresarlo en sus pagos a Hacienda. Ésta es la llamada «*neutralidad para los agentes económicos*» del IVA.
- Finalmente, como veremos más adelante, esta relación entre precio e impuesto es lo que permite que el IVA sea un exacto mecanismo de ajuste de la tributación en frontera la llamada «*neutralidad exterior*», y es el motivo principal por el que la Unión Europea eligió este impuesto como base de la armonización de la imposición indirecta, tal como se ha explicado unas páginas más arriba.

Sin embargo, como se estudiará con más detalle en el capítulo dedicado al comercio exterior, el ajuste en frontera necesita de normas específicas, en función del origen de los bienes y servicios, que son las que motivan que el art. 1 configure 3 hechos imponibles distintos para el IVA.

Veamos esquemáticamente el funcionamiento del impuesto, para entender a qué nos referimos al hablar la neutralidad del mismo. En este esquema se va a suponer un proceso de fabricación de un bien con un fabricante-mayorista, un vendedor-minorista y un consumidor final, quienes no comprarán otros bienes y servicios sujetos al IVA distintos de los que le suministra su proveedor y en el que el tipo impositivo aplicable será del 10 por 100, por razones de sencillez numérica. Téngase en cuenta que la fila «B» (valor añadido), en todas las columnas es un dato cualquiera, inventado por el autor. El resto de valores, en todas las demás casillas, se obtienen por cálculo o deducción:

⁴ En España, los impuestos especiales de fabricación sobre el alcohol y las bebidas derivadas, el tabaco o los hidrocarburos, pueden considerarse impuestos monofásicos y sobre consumos específicos.