

## ENUNCIADOS Y SOLUCIONES

### SUPUESTO N° 1

Especifique la tributación por IVA o por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD de las siguientes operaciones:

- a) Un empresario vende el mobiliario viejo por renovación adquirido hace 8 años.
- b) Un centro de enseñanza vende el mobiliario viejo por renovación adquirido hace 8 años por 10.000 €.
- c) Aportación de una maquinaria afecta a una actividad empresarial que hace un socio a una sociedad recibiendo a cambio las correspondientes acciones.

### SOLUCIÓN

- a) La entrega **tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido** al ser realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad (art. 4 LIVA).
- b) Estamos ante una entrega de bienes que **no tributa por ninguno de los dos impuestos**:
  - No tributa por el ITP y AJD porque la realiza un empresario (art. 4 LIVA).
  - No tributa por IVA por ser una de las operaciones declaradas exentas por la Ley al haberse utilizado los bienes de inversión en operaciones sin derecho a deducción (en el momento de su adquisición, el IVA soportado no fue deducible para el centro de enseñanza) y realizarse transcurrido el período de regularización de bienes de inversión (art. 20.Uno 24° LIVA).
- c) La entrega de la maquinaria **tributa por el IVA** al ser el aportante un empresario y formar parte de su patrimonio empresarial, debiendo repercutir el 21 por 100 por este concepto (art. 4 LIVA).

Además, tributará por el concepto de **operaciones societarias** del **ITP y AJD** si se produce la constitución o aumento del capital o la aportación de socios para reponer pérdidas, al 1 por 100 (art. 25 LITP); aunque debe hacerse constar que esta operación está **exenta** (sujeta y exenta) del gravamen de **operaciones societarias** desde 3-12-2010 (R.D. Ley 13/2010).

### SUPUESTO N° 2

D. Antonio San Segundo promueve la construcción de su vivienda, ¿estaría sujeta al IVA esta operación?. ¿Y si lo que promueve es la construcción de un edificio de cinco plantas en el que destina una de ellas para su vivienda y las otras cuatro para la venta?.

**SOLUCIÓN**

- **No estaría sujeta** ya que la promoción se está realizando al margen de una actividad empresarial o profesional. Faltaría, pues, el requisito de que la operación se realice por un empresario o profesional que establece el art. 4 de la Ley.
- En este caso la **operación sí está sujeta**, ya que el requisito que faltaba antes ahora sí se cumple en virtud del art. 5.1.d) de la Ley, que convierte en empresario a quienes realizan la promoción de edificaciones para la venta. Además, habría otra operación sujeta, ya que al quedarse con una vivienda estaría afectando parte de su patrimonio empresarial al particular, por lo que habría un autoconsumo de bienes del art. 9.1º.a), sujeto y no exento.

**SUPUESTO Nº 3**

La entidad FSA, con sede en Baños de río Tobía (La Rioja), recibe el 10 de Noviembre una maquinaria para la elaboración del embutido por 90.151,82 €. Dada la complejidad de la misma se ha establecido un período de prueba de dos meses, realizándose la adquisición en firme el 10 de Enero.

**Se pide:**

Determinar el devengo de esta operación en IVA.

**SOLUCIÓN**

El **10 de noviembre**. El devengo de esta operación se recoge en el **art. 75.Uno.1º** de la **Ley**. Las ventas a prueba incluyen un pacto entre las partes que equivale a una condición suspensiva, y para estos casos la Ley establece que el momento del devengo no sea cuando se pongan a disposición del adquirente (transmisión de la propiedad) sino cuando se transmita la posesión.

**SUPUESTO Nº 4**

La empresa de suavizantes Valderrama S.A., proveedora de tintorerías de Barcelona, suele tener, periódicamente, una serie de atenciones con ellas. ¿Debería declarar, liquidar, ingresar y repercutir IVA en los siguientes casos?:

- Entrega de sobrecillos con suavizante valorados en 0,03 € por unidad.
- Entrega de calendarios en los que se explica el proceso de elaboración de la mercancía y en los que figura el nombre de Valderrama S.A., valorados en 10 euros cada uno.

- *Entrega de mecheros que fueron adquiridos por Valderrama S.A. para su entrega gratuita, a una empresa especializada.*
- *Entrega de una máquina quitamanchas en la que figura el nombre de Valderrama S.A. y que está valorada en 250,25 €.*

## SOLUCIÓN

El **art. 7, apartados 2º y 4º** de la **LIVA**, dispone expresamente la **no sujeción** de:

2º. *“Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.*

*A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.*

(...)

4º. *Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.*

*Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.*

*A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.*

*Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 €, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”.*

En virtud de lo previsto en los arts. 7.2º y 7.4º de la Ley, **las tres primeras entregas estarán no sujetas. Por el contrario, sí lo estará la última**, en cuanto que el citado art. 7.4º, cuarto párrafo, excluye de la no sujeción las entregas de productos publicitarios cuando en el año natural las entregas a un mismo adquirente superen las 200 €, a menos que se entreguen a otros sujetos para su redistribución gratuita.

## SUPUESTO Nº 5

*Responda brevemente a las siguientes cuestiones planteadas en relación con el I.V.A., determinando si se trata de entregas o prestaciones de servicios:*

- a) La empresa “FULLGAS”, vende el 1 de junio de X0, a “Gas Natural, S.A.”, 2.000.000 de m<sup>3</sup> de gas natural, que son suministrados por gaseoducto durante dicho mes.*
- b) La empresa “INELMA” cede una carta de porte referente a unas mercancías (polipropileno) que el 27 de abril de X0 son transportados de Gijón a Huelva a cambio de 24.040,48 €.*
- c) La empresa constructora “COSA”, el 5 de enero de X0 encarga a “Encofrados del Valle, S.A.”, la fabricación de las ventanas metálicas de aluminio para un edificio en construcción por lo que pagará 30.050,61 €. Dichas ventanas metálicas se fabrican según las medidas que “Cosa” ha determinado, siendo entregadas el 26 de abril de X0.*

d) El abogado Sr. Mastrufet encarga en abril de X0 una mesa y librería de talla de madera de nogal al ebanista-tallador Sr. Martín. En la factura que pasa el Sr. Martín figura el siguiente detalle:

Valor madera .....	1.051,77 €
Mano de obra.....	<u>4.958,35 €</u>
TOTAL .....	6.010,12 €
I.V.A. 21%.....	<u>1.262,13 €</u>
TOTAL A PAGAR.....	7.272,25 €

Los herrajes de los citados muebles son aportados por el Sr. Mastrufet.

### SOLUCIÓN

a) La venta de gas y demás modalidades de energía, se considerarán, a efectos del I.V.A. bienes corporales (art. 8.1. LIVA); por tanto, se trata de una **entrega de bienes sujeta y no exenta de I.V.A.**

Su distribución y la del resto de modalidades de energía, también será una entrega de bienes sujeta y no exenta, incluso aunque se realice por Administraciones Públicas en el ejercicio de sus actividades (art. 7.8º LIVA).

b) Según el art. 8.1. LIVA, se considerará **entrega de bienes** la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, **incluso si se efectúa mediante la cesión de los títulos representativos de dichos bienes.**

La cesión de una carta de porte, que atribuye la titularidad de las mercancías a su titular, equivale a la entrega de dichas mercancías.

c) La operación planteada constituye una **ejecución de obra** (encargo para obtener un resultado final), la cual, se considerará entrega de bienes o prestación de servicios a efectos de I.V.A., de acuerdo con lo siguiente:

- **Se considerarán entregas de bienes** las ejecuciones de obra que tengan por objeto la **construcción o rehabilitación** de una edificación, en el sentido del art. 6 de la LIVA, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible (art. 8.2.1º LIVA; redacción Ley 16/2012).
- **Se consideran prestaciones de servicios**, las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley (art. 11.2.6º LIVA).

En el caso planteado, dado que la ejecución de obra no consiste en la construcción o rehabilitación de una edificación, **debe considerarse prestación de servicios, sujeta y no exenta de IVA** (tipo general).

d) Como en el caso anterior, se trata de una ejecución de obra que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 11.2.6º de la Ley, ha de considerarse **prestación de servicios** (es indiferente aquí el porcentaje que representen los materiales aportados por el ebanista, dado que se trata de una prestación de servicios y no de una entrega de bienes), **sujeta y no exenta de I.V.A.** (tipo general).

### SUPUESTO Nº 6

*¿Están exentas en IVA las clases impartidas por la autoescuela XSA para sacar el permiso para conducir turismos?. ¿Y si se trata del permiso para conducir camiones?.*

### SOLUCIÓN

Las prestaciones de servicios consistentes en impartir clases por autoescuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de las clases A y B estarán **sujetas y no exentas** del Impuesto.

En el segundo caso, las operaciones sí estarán **exentas** del Impuesto, puesto que las clases para los permisos de conducción C, D y E sí están amparadas por la exención de enseñanza del **art. 20. Uno 9º de la Ley**.

### SUPUESTO Nº 7

*La sociedad Constructora Española S.A. (CESA) se dedica a la promoción y venta de viviendas; entra las operaciones realizadas en X0 se encuentran las siguientes:*

1. *Venta de vivienda unifamiliar adquirida al anterior propietario por 100.000 euros (Valor suelo: 30.000 euros) que rehabilitó mediante la reconstrucción de fachada, cubierta, estructuras, acondicionamiento interior y obras conexas, con un coste total de 20.000 euros (del cual 18.000 euros corresponden a las obras estructurales y obras conexas).*

*Vende la vivienda rehabilitada a D. José López por 200.000 euros.*

2. *Venta de piso adquirido también el año anterior por 50.000 euros (Valor suelo: 10.000 euros) que acondicionó totalmente en su interior por un importe de 20.000 euros.*

*Vende el piso rehabilitado a la sociedad URGOMOSA por 100.000 euros.*

**Se pide:**

*Tratamiento en el IVA de las operaciones de venta reseñadas.*

### SOLUCIÓN

Según el **art. 20.Uno 22º LIVA**, están exentas las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. La exención, sin embargo, no se extiende a:

a) Las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, cuando los contratos tengan una duración mínima de 10 años.

- b) Las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente.
- c) Las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Es **primera entrega** la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada.

**No se considera primera entrega** la que realice el promotor después de utilizado el inmueble de forma ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años por un propietario durante un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o de arrendamiento, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante dicho plazo.

A efectos de la LIVA, son **obras de rehabilitación de edificaciones** las que tienen por **objeto principal** la reconstrucción de las mismas (se cumple este requisito cuando **> 50% del coste total** del proyecto sean **obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas** o sean **obras análogas o conexas** a las de rehabilitación tal y como se definen por la LIVA) y que el **coste total** de las obras **exceda del 25% del precio de adquisición** (en los dos años anteriores al inicio de las obras) o del **valor de mercado** (en otro caso), descontando la parte proporcional que corresponde al suelo (art. 20.Uno.22ºB/ redacción R.D. Ley 6/2010).

Por lo tanto, la solución sería:

### 1. Venta vivienda unifamiliar.

Transmisión **sujeta y no exenta** a IVA; se considera primera transmisión de edificaciones al haber existido rehabilitación:

- a) **Reconstrucción de edificaciones mediante consolidación y tratamiento de estructuras, fachadas o cubierta u obras conexas en más de un 50% del coste total del proyecto.**
- b) El **coste total** de las obras **excede del 25% del precio de adquisición** de la vivienda (**valor del suelo excluido**):

$$20.000 > 25\% (100.000 - 30.000); \text{ esto es:}$$

$$20.000 > 17.500$$

### 2. Venta piso.

Segunda transmisión de edificaciones, **sujeta y exenta** en IVA; no existe rehabilitación, dado que no realiza ninguna obra de reconstrucción de edificaciones que debe ser el objeto principal para que exista rehabilitación en el sentido apuntado (además aunque se hubiera cumplido con el requisito señalado, incumpliría el segundo de los requisitos de que el coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición o valor de mercado, excluido el suelo).

No obstante, esta **exención es renunciable** por el sujeto pasivo, si el adquirente (URGOMOSA) tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado, en caso de renuncia a la exención se produce la **inversión del sujeto pasivo** (que pasa a ser URGOMOSA) por el art. 84.2.e) LIVA (redacc. Ley 7/2012).

**SUPUESTO N° 8**

El profesional médico Sr. Benítez adquirió en X0 un ordenador para llevar un historial médico de todos sus pacientes, por 6.010,12 €. Pasados siete años lo vende para comprarse otro más potente por 13.005,06 €.

*Se pide:*

*¿Cómo tributaría esta venta en el I.V.A.?*

**SOLUCIÓN**

Se trata de la entrega por un empresario de un bien de su patrimonio empresarial a título oneroso, por lo que la **operación está sujeta** (art. 4 LIVA).

No obstante, como consecuencia de que el bien se ha empleado exclusivamente en operaciones exentas (asistencia sanitaria), el Sr. Benítez no pudo deducirse en su momento el IVA soportado (1.262,13 €). Si la operación quedara sujeta se produciría una doble imposición, dado que en su momento no se dedujo el IVA soportado y ahora debería ingresar el IVA devengado. Por ello, y dado que la venta se efectúa fuera del período de regularización de bienes de inversión, la **operación se declara exenta** en virtud del **art. 20. Uno. 24° de la LIVA** y al haberse realizado la transmisión **fuera del período de regularización** de bienes de inversión.

Según el artículo señalado, están **exentas**:

*“Las entregas de bienes que hayan sido **utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto** en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo **no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado** al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de **operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción**, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata”.*

La **exención no se aplica** a las entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

**SUPUESTO N° 9**

*D<sup>a</sup> Pilar López García, camarera en el Ministerio de Cultura, ha recibido por herencia los derechos de autor de la obra musical de su abuelo, empezando desde ese día a cobrar los ingresos derivados de la misma.*

**Se pide:**

*¿Qué hecho o hechos imponibles cabe señalar en esta operación, desde el punto de vista del I.V.A.?*

**SOLUCIÓN**

La **transmisión de los derechos de autor** será una **operación no sujeta** por transmisión de la unidad económica autónoma que se produce con el fallecimiento del profesional (**art. 7.1º LIVA**).

En cuanto a los **ingresos que percibe Doña Pilar** se trata de una **operación sujeta** como **prestación de servicios**. Aunque Doña Pilar no sea empresaria en su vida laboral, sí lo es a efectos de IVA ya que el art. 5 establece que serán empresarios quienes realicen prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien incorporeal para obtener ingresos continuados en el tiempo.

Esta **operación no está exenta** ya que el servicio no es prestado por el compositor musical autor de la obra; **art. 20. Uno. 26º LIVA**:

*“Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores”.*

**SUPUESTO Nº 10**

*¿Cómo tributa en I.V.A. la venta por un empresario de un local adquirido hace cinco años, y que forma parte de la empresa a un particular.?. ¿Y si no formase parte de la empresa?.*

**SOLUCIÓN**

La entrega tributa, por excepción, por **transmisiones patrimoniales**:

- No tributa por IVA por declararse **exenta por la Ley** al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones (art. 20.Uno.22º). No hay posibilidad de renuncia (al ser el destinatario un particular), por tanto, tributa por el concepto **“transmisiones patrimoniales onerosas”** (TPO), aunque la realiza un empresario, siendo el sujeto pasivo de este impuesto el adquirente.
- **Operación no sujeta** si el local fuese del patrimonio particular, y también quedaría sometida al concepto de TPO del ITP y AJD.

**SUPUESTO N° 11**

1. Determine si están o no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:
- El bufete AAA de Madrid presta servicios de asesoramiento al exportador Z sobre la redacción del contrato de venta de determinados productos a la exportación.
  - La empresa SSS entrega una báscula para ser instalada en un depósito franco de Madrid.
  - En el viaje de una mercancía de Marruecos a Rusia, pasando por España en régimen de tránsito externo, una empresa de Burgos presta al transportista marroquí un servicio para la conservación de la mercancía.
  - Un supermercado de Murcia entrega alimentos para los operarios de la empresa DDD, con destino a la plataforma petrolífera que está situada a tres millas de la costa.

**SOLUCIÓN**

- No puede aplicarse la exención referente a los servicios relacionados con la exportación**, ya que la prestación del servicio es anterior a la salida de los bienes. **Sujeta y no exenta.** (art 21.5 LIVA).
- Aunque el **art. 23.Uno.1° LIVA** contempla la **exención de las entregas a un depósito franco**, el **art. 23.Tres** exige que no sean utilizados en la mencionada área, por lo que no está exenta. **Sujeta y no exenta.**
- Se trata de un **servicio exento** ya que el **art. 24.Uno.3°.a) LIVA** declara exentas las prestaciones de servicios directamente relacionados con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo. **Sujeta y exenta.**
- Es una **entrega exenta** del **art. 23.Uno.2° LIVA** (entregas de bienes destinadas al avituallamiento de las plataformas de perforación). **Sujeta y exenta (art. 21.5 LIVA).**

**SUPUESTO N° 12**

Responda razonadamente a las siguientes cuestiones:

- ¿Puede modificarse la base imponible del IVA en caso de impago por el cliente de la cantidad adeudada?
- ¿En qué casos? ¿Con qué requisitos?
- ¿Y si el deudor es un ente público?

**SOLUCIÓN**

- Como **regla general, no es posible modificar la base imponible.** Sólo es posible en los **casos** y con los **requisitos** señalados en el **art. 80 LIVA.**

2/3. La BI determinada con arreglo a los arts. 78 y 79 LIVA, **se reducirá** en los siguientes **supuestos** (art. 80.Uno, Dos y Seis):

1. **Cuando se devuelvan envases y embalajes** susceptibles de realización.
2. **Cuando se otorguen descuentos y bonificaciones con posterioridad** a la realización de la operación.
3. **Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones o se altere el precio** después de haberse efectuado la operación.
4. **Cuando el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto**, ya que en este supuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente y rectificarlo posteriormente cuando se conozca.

La BI **podrá reducirse** en determinados **supuestos** (art. 80. Tres y Cuatro; Ley 16/2012):

**Tres.** Cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y **siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.**

La **modificación**, en su caso, **no podrá efectuarse** transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el nº 5 del apdo. 1 del art. 21 de la Ley Concursal (Ley 22/2003; 1 mes tras la última publicación en llamamiento de acreedores).

**Cuatro.** La base imponible también podrá reducirse **proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables**, entendiéndose por tales aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que hayan transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido (en caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, superior a 1 año, deberá haber transcurrido 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados; para empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido en el año natural anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo podrá ser de 6 meses o 1 año).
- b) Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros del IVA.
- c) Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes Públicos; si son créditos adeudados por éstos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público en el que se reconozca la obligación a su cargo y su cuantía, con informe de su Interventor o Tesorero (en operaciones al plazo bastará instar el cobro de uno de ellos y la reducción será proporcional por el plazo o plazos impagados).
- d) Que el destinatario actúe como empresario o profesional, o en otro caso, que la base imponible, IVA excluido, sea superior a 300 euros.

**La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes** a la finalización del citado período de 1 año (o 6 meses en el caso señalado) y comunicarse a la AEAT en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Una vez **practicada la reducción, no se volverá a modificar al alza**, aunque el sujeto pasivo obtenga el cobro total o parcial, salvo cuando el destinatario no actúe empresario o profesional (en este caso, si el destinatario que no actúe como empresario o profesional realiza el pago, no resultará deudor frente a la Hacienda pública por la cuota de IVA que se entenderá incluida en el pago y el sujeto pasivo deberá modificar al alza la B.I.), **salvo** que desista de la reclamación o llegue a un acuerdo de cobro con posterioridad al requerimiento notarial.

**En los supuestos 1 y 2 anteriores no procederá la modificación** de la base imponible **respecto de:**

- a) **Créditos con garantía real**, en la parte garantizada.
- b) **Créditos afianzados con entidades** de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o caución, en la parte asegurada o afianzada.

- c) **Créditos entre personas vinculadas.**
- d) **Créditos adeudados o afianzados por Entes Públicos**, salvo en los casos de reducción realizada de acuerdo con el apartado cuatro del art. 80 Ley, sin perjuicio de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago señalado.

Tampoco procederá la modificación cuando el destinatario **no esté establecido en el TAI**, ni en **Canarias, Ceuta o Melilla**; tampoco procederá la modificación por el **apartado cuatro del art. 80 con posterioridad al auto de declaración de concurso** por operaciones devengadas con posterioridad a dicho auto.

**El acreedor deberá comunicar por vía telemática** a la A.E.A.T., **en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa, la modificación** de la base imponible practicada. A su vez, el destinatario de la operación deberá comunicar a la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas enviadas por el acreedor, consignando el importe de las cuotas rectificadas.

**En todos los supuestos de modificación de la base imponible, el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura** en el que se rectifique o anule la cuota repercutida, según lo establecido en el R.D. 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Facturación.

### SUPUESTO N° 13

*El empresario A compra una vivienda en el año N para su arrendamiento (operación exenta), por un precio de 1.000.000 de euros + 10.000 euros de IVA (IVA no deducible). En el año N+12 la vende al empresario B por 2.000.000 de euros. El adquirente es un empresario con prorrata 100%, que cederá la vivienda a una agencia inmobiliaria para su alquiler a terceros.?*

**Se pide:**

*Tributación en IVA.*

### SOLUCIÓN

La **venta está exenta por aplicación del artículo 20.Uno.22 °LIVA** (segunda entrega) y podría estarlo también por el artículo 20.Uno.24° LIVA (exención técnica), porque la venta se hace después de transcurrido el periodo de regularización. Sin embargo, la exención técnica no procede al ser aplicable preferentemente la primera. La exención de la LIVA artículo 20.Uno.22° es renunciable, por ser el adquirente sujeto pasivo con derecho a deducción total o parcial del IVA reportado. Si se aplica la renuncia, la venta no está exenta y el sujeto pasivo es B por inversión ( $10\% \cdot 2.000.000 = 200.000$ ) que podría deducir.

### SUPUESTO N° 14

*En una actividad de alquiler de locales y viviendas se ha optado por aplicar la prorrata especial:*

*Las actividades realizadas durante el ejercicio han sido las siguientes:*

- *Facturación por el alquiler de viviendas: ..... 120.202,42 €*
- *Facturación por el alquiler de locales: ..... 270.455,45 €*

El IVA soportado en cada una de las actividades durante 2X00 es el que sigue:

- En alquiler de locales ..... 4.808,10 €
- En alquiler de viviendas ..... 1.923,24 €
- En ambas actividades (luz, teléfono, etc.) ..... 961,62 €

**Se pide:**

Calcular el IVA soportado deducible.

### SOLUCIÓN

**Alquiler de viviendas:** sujeta y exenta (IVA soportado en esta actividad no deducible).

**Alquiler de locales:** sujeta y no exenta (IVA soportado deducible).

**No hay sectores diferenciados** al clasificarse ambas actividades en el mínimo grupo de CNAE.

**IVA soportado deducible Prorrata Especial** (art. 106 LIVA):

- |   |          |
|---|----------|
| a) En operaciones sin derecho a deducción: 0% * 1.923,24 .....    | 0        |
| b) En operaciones con derecho a deducción: 100% * 4.808,10 .....  | 4.808,10 |
| c) En operaciones comunes a ambas actividades: 961,62 * 70% ..... | 673,13   |

$270.455,45 / (120.202,42 + 270.455,45) = 69,27$ . Se redondea por exceso al 70%

**TOTAL IVA SOPORTADO DEDUCIBLE ..... 5481,23**

### SUPUESTO N° 15

La empresa ESA realiza el 22 de noviembre 2X10 una adquisición de papel por 18.030,36 € a una empresa alemana. La operación se efectúa en unas condiciones muy favorables para ESA, por lo que se realizó, para asegurar la operación, un pago a cuenta de 3.005,06 € en el mes de septiembre.

**Se pide:**

¿Cuándo se devenga el IVA en esta operación?.

### SOLUCIÓN

Se trata de una **adquisición intracomunitaria de bienes**, cuyo devengo, establecido en el **art. 76 LIVA**, se asimila a la regla general de las entregas de bienes. La especialidad es que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes **no se produce el devengo por los pagos anteriores a la**

**adquisición.** El devengo del impuesto se produce por tanto, por el total de la operación, el 22 de noviembre.

### SUPUESTO N° 16

*Determinar la base imponible que deberá figurar en la declaración anual de IVA de un Organismo Autónomo del Estado que centra su actividad en la explotación de un matadero. Por los servicios que presta cobra una contraprestación de la siguiente manera:*

- 70% mediante una tasa que satisface el usuario. Importe de la tasa 8,41 €.
- 30% mediante una subvención del Ministerio de Agricultura. Importe: 3,61 €.

*El volumen total de ingresos del año ha sido de 3.005.060,52 €, sin contar una subvención de la Comunidad Autónoma para mejorar la eficacia de sus instalaciones en un 30%.*

### SOLUCIÓN

Se trata de una **operación sujeta a IVA** pues aunque se trata de una prestación de servicios realizada por una Administración Pública mediante contraprestación de naturaleza tributaria (la tasa es una figura tributaria), conforme a la no sujeción contemplada en el **art. 7.8° LIVA** el mismo precepto **excluye expresamente de este supuesto de no sujeción determinadas actividades entre ellas: “m) las de Matadero”**.

En cuanto a la **base imponible** de la operación, aun cuando el precio que paguen los usuarios del matadero sea el 70% del ingreso que le supone al Organismo Autónomo el servicio que presta, el IVA de esos servicios no va a girarse sobre ese 70% sino que se va a hacer sobre la **suma derivada de añadir al precio pagado por el usuario la subvención** del Ministerio de Agricultura (art. 78 LIVA).

De esta forma, la **cuota a ingresar** por el Organismo Autónomo será el 21% de lo que paga el usuario más lo que recibe vía subvención. Por ello, el usuario verá como soporta un IVA superior al 21% del precio que paga.

- Base imponible  $8,41 \text{ €} (70\% * 12,02 \text{ €}) + 3,61 \text{ €} (30\% * 12,02) = 12,02 \text{ €}$
- Cuota a pagar por IVA  $21\% * 12,02 \text{ €} = 2,52 \text{ €}$
- Cantidad pagada por el usuario:  $8,41 + 2,52 = 10,93 \text{ €}$
- Porcentaje:  $2,52 \div 8,41 = 96\%$

Por lo que respecta a la **subvención de la Comunidad Autónoma** no debe incluirse en la base imponible en cuanto que **no está directamente vinculada al precio (art. 78.Dos.3° LIVA)** y de acuerdo con los arts. 102 y 104 LIVA, **NO** determinará la aplicación de la regla de la prorrata por su perceptor.

**SUPUESTO N° 17**

Determinar si están sujetas o no al IVA las siguientes operaciones:

1. Una compañía, para introducir en el mercado un producto que va a comercializar en breve, entregará gratuitamente a particulares frascos conteniendo una cantidad mínima del citado producto.
2. Para promocionar la comercialización de un nuevo producto, una empresa entregará gratuitamente a sus distribuidores determinados lotes del mismo. En el envase de estos lotes constará impresa la expresión “prohibida su venta al público”. Los productos se entregan para su redistribución gratuita a los consumidores finales.
3. Una compañía dedicada a la comercialización al por mayor de plantas y flores ornamentales entrega gratuitamente a sus distribuidores una colección de carteles relativos a la flora mundial cuyo coste asciende a 1.800 €, según consta en la factura que le expide la empresa que se los confeccionó. En dichos carteles consta de forma indeleble la identificación de la empresa. Dada la gran calidad de dichos carteles, algunas empresas distribuidoras los utilizan para realizar cuadros.
4. Una compañía entrega gratuitamente a sus clientes (comerciantes minoristas) mecheros, bolígrafos y calculadoras con el anagrama de la empresa impreso en los mismos, para que estos los regalen a su vez a los compradores de los productos que comercializa (mochilas). El coste de las entregas de dichos bienes a cada comerciante minorista durante el año N ascendió a 300 €.
5. Un salón de belleza y peluquería, con fines de promoción de sus servicios, tiene instalado un stand en una gran superficie ofreciendo gratuitamente a los clientes que lo deseen una demostración de los mismos.

**SOLUCIÓN**

De acuerdo con el **art. 7 LIVA**:

1. Estamos ante una entrega de un **producto** no sujeto al IVA, diseñado (por su forma de presentación) para que los futuros consumidores prueben el producto, y **carente de valor comercial** estimable.
2. Es una operación no sujeta, pues la expresión que consta en el producto entregado determina su **exclusión de los canales de distribución** para su venta al público.
3. En este supuesto, la entrega gratuita de dichos carteles está no sujeta ya que se trata de **impresos de carácter publicitario** a efectos del IVA, con independencia de la cuantía de su coste y el uso que les dé el destinatario de los mismos, dado que el límite de 200 € se refiere sólo a los objetos publicitarios.
4. Es un supuesto de no sujeción, puesto que aunque el coste de los suministros a un mismo destinatario superó los 200 €, los **objetos publicitarios** (mecheros, bolígrafos y calculadoras) son redistribuidos de forma gratuita.
5. Se trata de una **prestación de servicios gratuita** con el fin de promocionar una futura prestación onerosa de los mismos (servicios de peluquería y estética) o, en su caso, de promocionar los productos que utilice en la demostración que efectúa en dicho stand, Por tanto, tal prestación no está sujeta.

**SUPUESTO N° 18**

Un empresario con sede en Barcelona lleva a cabo determinadas operaciones en 2X00 por las que soporta unas cuotas de IVA que deduce al 100% ya que esa es la prorrata definitiva de ese año. Durante los diez años siguientes su prorrata desciende al 23%. ¿Procederá en el año siguiente la regularización de la cantidad deducida en 2X00 en concepto de IVA por las siguientes operaciones?:

- a) Adquisición de un ordenador para su actividad por 2.704,55 €.
- b) Adquisición de papel para la impresora de su empresa por 12.020,24 €.
- c) Adquisición de un tractor elevador por 18.030,36 €.
- d) Uniformes para las secretarias y dependientas por 38.584,98 €.

**SOLUCIÓN**

**Sólo deberá regularizar la cuota deducida por la adquisición del tractor**, ya que en el resto de los casos los bienes adquiridos **no tienen la consideración de bienes de inversión según el art. 108** de la Ley.

A efectos del IVA, se consideran **bienes de inversión**, según el **art. 108 LIVA**:

*Uno. “A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.*

*Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:*

- 1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.*
- 2º. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.*
- 3º. Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.*
- 4º. Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.*
- 5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 €).*

Por otro lado, el **art. 107, apartado 1**, de la **Ley** dispone que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Las **regularizaciones** indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Asimismo, **los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias** resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo en el supuesto mencionado en el apartado 4, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.

La **regularización** de la deducción practicada en su momento por el tractor (21% x 18.030,36 €) se realizará del siguiente modo:

- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

La **cantidad a ingresar** será, por tanto:

$$[(18.030,36 \times 21\% \times 100\%) - (18.030,36 \times 21\% \times 23\%)]/5 = 583,10 \text{ €}.$$

**Por el resto de bienes, no procede regularización**, según lo expuesto.

### SUPUESTO N° 19

*La entidad X S.L. entrega una partida de equipos informáticos que venía utilizando en su sede central con un valor neto contable en el momento de la entrega de 80.000 euros a la entidad Z S.L. que, a cambio, entrega un equipo antiintrusión adquirido hace un par de años y cuyo valor neto contable en el momento de la entrega es de 75.000 euros.*

*Las partes valoran los elementos permutados en 60.000 euros cada uno, aunque no pueden probar que el valor de los mismos sea precisamente éste.*

#### **Se pide:**

*Determinar la base imponible, a efectos de IVA, de los hechos imponibles que se devenguen con ocasión de la anterior operación.*

### SOLUCIÓN

En esta operación de **permuta** hay dos hechos imponibles sujetos al IVA, dos entregas de bienes a título oneroso realizados por empresarios o profesionales en el territorio de aplicación del Impuesto.

Según el **art. 79 LIVA** que recoge las **reglas especiales** para la determinación de la **base imponible**:

Uno. En las **operaciones cuya contraprestación no consista en dinero** se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes (reglas del autoconsumo).

No obstante, si la **contraprestación consistiera parcialmente en dinero**, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Por tanto, en este caso, al no probarse por las partes que los importes pactados en la operación son los reales, aplicamos para determinar la base imponible la regla contenida en el apdo. Tres del **art. 79 LIVA** (autoconsumo de bienes) y en concreto su **regla 3ª**:

**Base Imponible X S.L.** 80.000 euros

**Base Imponible Z S.L.** 75.000 euros

### SUPUESTO N° 20

*La sociedad MSA vende la totalidad del patrimonio empresarial, compuesto por camiones valorados en 204.344,12 € y mercancías valoradas en 30.050,61 €, a dos sociedades. Una adquiere los camiones y otra las mercancías.*

**Se pide:**

*¿Están sujetas a IVA estas entregas?*

### SOLUCIÓN

Para responder a esta pregunta, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en el **art. 7.1º de la LIVA**; según este precepto:

#### No estarán sujetas al impuesto:

1. La **transmisión de un conjunto de elementos corporales** y, en su caso, **incorporales** que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, **constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente** capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el art. 4, apartado cuatro, de la LIVA.

Quedarán **excluidas de la no sujeción**:

- a) La **mera cesión** de bienes y derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de **empresario o profesional** exclusivamente conforme a lo dispuesto en el **art. 5.Uno c) LIVA**, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la **mera cesión de bienes**.

A estos efectos, se considerará como **mera cesión de bienes o de derechos**, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de **empresario o profesional** exclusivamente por la **realización ocasional** de las operaciones a que se refiere el **art. 5.Uno d) LIVA**:
  - **Resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad** a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

- **En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente** de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en la LIVA.
- Los **adquirentes de los bienes y derechos** comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número **se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente** en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el art. 20, apartado uno, número 22.º y en los arts. 92 a 114 de la LIVA.

Por tanto, las entregas estarán, **en ambos casos, sujetas y no exentas**, ya que para que la transmisión del patrimonio empresarial esté no sujeta se requiere que el conjunto de elementos transmitidos constituyan o sean susceptibles de constituir una **unidad económica autónoma en el transmitente** capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios; hecho éste que no parece desprenderse del enunciado del supuesto.

**Otra solución** sería considerar la **entrega de los camiones como una operación no sujeta**, si por sí mismos son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente (de transporte) capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios.

#### SUPUESTO N.º 21

*La empresa ALFA, S.A., dedicada a la fabricación de repuestos de automóviles, encarga a BETA, S.A., empresa comisionista que actúa en nombre propio, que por una comisión del 10% le venda una máquina de retractilar. ALFA, S.A. se la entrega a BETA, S.A. el 1 de enero. BETA, S.A. la vende a la empresa GAMMA, S.A. por 6.010,12 € el 1 de febrero y la entrega el día 15 de febrero.*

#### **Se pide:**

*¿Qué hecho o hechos imposables se devengan en esta operación desde el punto de vista del IVA?.*

#### SOLUCIÓN

En esta operación hay **dos operaciones gravadas**: la entrega del comitente ALFA, S.A. al comisionista BETA, S.A. y la venta de ésta al cliente GAMMA, S.A.

En la **primera entrega, el art. 79.Seis** de la **Ley** establece que la base imponible será la contraprestación convenida menos el importe de la comisión. Es decir, en este caso, 5.409,11 €. En este caso, el comitente ALFA, S.A. deberá repercutir 1.135,91 € e ingresarlas, ya que es el sujeto pasivo, y el comisionista BETA, S.A. deberá soportarlas y podrá deducírselas. El devengo de la operación, se produciría el 15 de febrero, ya que de acuerdo con el **art. 75.1.3º** de la **LIVA**: “*En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes. Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se*

estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, **el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente**"; es decir, se retrasa el devengo.

En la **segunda entrega** el régimen es el general, ya que el comisionista actúa en nombre propio. La base imponible será la contraprestación pactada (6.010,12 €) y el devengo se producirá en el momento de la puesta a disposición (15 febrero). En este caso, el comisionista BETA, S.A. deberá ingresar 1.262,13 € y el cliente deberá soportarlas.

COMITENTE ALFA S.A.		COMISIONISTA BETA S.A.		CLIENTE GAMMA S.A.	
Entrega por	5.409,11	Recibe por	5.409,11	Compra por	6.010,12
<b>Repercute IVA</b>	<b>1.135,91</b>	Soporta IVA	<b>1.135,91</b>	<b>Soporta IVA</b>	<b>1.262,13</b>
		Entrega por	6.010,12		
		Repercute IVA	1.262,13		
		<b>Ingresas 126,22</b>	(1.262,13 – 1.135,91)		

### SUPUESTO N° 22

¿Forma parte de la base imponible del IVA el importe de la fianza entregado al arrendador por el arrendatario de un local comercial?.

### SOLUCIÓN

Las cantidades de dinero entregadas al arrendador en concepto de fianza que deben ser devueltas al término del contrato al arrendatario **no integran la base imponible** al no tener el carácter de contraprestación, concepto al que hace referencia el **art. 78.Uno de la Ley**.

### SUPUESTO N° 23

La entidad NESTA S.L. realizó una entrega de bienes a PESTO S.A. por importe de 20.000 euros (Tipo 18%). Esta cantidad ha sido impagada, por lo que NESTA S.L. cumpliendo todos los requisitos señalados en el art. 80 LIVA va a proceder a modificar la base imponible por esta operación en el 3 T X0 (Tipo 21%).

En este período su base imponible asciende a 40.000 euros y el IVA soportado deducible del período es de 2.500 euros, estando pendiente de compensar cuotas del 2T X0 por importe de 500 euros que la sociedad va a compensar.

**Se pide:**

*Autoliquidación a presentar por NESTA S.L. por el 3 T 2X10.*

**SOLUCIÓN**

<b>Base imponible 3 T</b> .....	40.000
<b>Modificación base</b> .....	<20.000>
<b>Cuota IVA devengado</b> .....	4.800
(40.000 x 0,21 - 20.000 x 0,18)	
<b>IVA soportado deducible</b> .....	<2500>
<b>Cuota a compensar 2T</b> .....	<500>
<b>A ingresar</b> .....	1.800

**SUPUESTO N° 24**

Una empresa se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios. Las operaciones realizadas en el año X0 han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas ..... 72.121,45 €
- Alquiler de locales de negocio ..... 192.323,87 €

Las operaciones realizadas durante X1 han sido las siguientes:

- Alquiler de viviendas ..... 120.202,42 €
- Alquiler de locales de negocio ..... 150.253,03 €

El IVA soportado en X1 por los gastos de los inmuebles de ambos tipos ha sido de 7.692,95 € en los tres primeros trimestres y de 961,62 € en el cuarto.

La entidad no ha optado por aplicar prorrata especial.

**Se pide:**

*¿Qué cantidad podrá deducirse en X1 en concepto de IVA soportado?.*

**SOLUCIÓN**

El **alquiler de viviendas** es una **operación exenta sin derecho a deducción**, mientras que el **alquiler de locales** es una **operación sujeta y no exenta** con derecho a deducción.

El **alquiler de viviendas y locales constituye un solo sector**, al tener un mismo grupo en la CNAE, siendo aplicable la **regla de la prorrata general** (salvo que fuera aplicable obligatoriamente la especial o se optase por ella).

**IVA soportado deducible:**

- Se calcula el **porcentaje provisional** en función de las operaciones realizadas en X0:

$$\begin{aligned} \text{Prorrata} &= \text{Operaciones con derecho a deducción} / \text{Total de operaciones} = \\ &= 192.323,87 / 264.445,33 = 72,72\%. \end{aligned}$$

El porcentaje aplicable se **redondea por exceso** y será del **73%**.

- Durante los **tres primeros trimestres** de X1 se deducirá el **73%** del **IVA soportado**:

$$73\% * 7.692,95 = 5.615,85 \text{ €}$$

- En el **cuarto trimestre** se calcula el porcentaje de deducción definitivo de X1:

$$\text{Prorrata} = 150.253,03 / (150.253,03 + 120.202,42) = 55,55 \%$$

Se **redondea por exceso al 56%**.

- Aplicación del **nuevo porcentaje** de X1 para el cálculo del IVA soportado deducible del **cuarto trimestre**:

$$961,62 * 56\% = 538,51 \text{ €}$$

- Regularización de las deducciones de los trimestres anteriores:**

- Deducción efectuada:  $7.692,95 * 73\% = \dots\dots\dots 5.615,85$
- Deducción a la que tiene derecho:  $7.692,95 * 56\% = \dots\dots\dots 4.308,05$
- **EXCESO DE DEDUCCIÓN:**  $\dots\dots\dots 1.307,80$

- Deducción o ingreso aplicable en la declaración del cuarto trimestre:**  $538,51 - 1.307,80 = -769,29 \text{ €}$  de ingreso complementario por regularización.

**SUPUESTO N° 25**

La empresa CSA adquirió en X0 por 120.202,42 € más IVA una maquinaria para su actividad. En este año y en el anterior la prorrata definitiva fue del 60%. ¿Cómo afectaría al IVA del año X1 que la empresa enajenara la maquinaria en dicho año por 90.151,82 €, si la venta de la misma fuera una operación sujeta y no exenta?

**SOLUCIÓN**

En los casos de **entregas de bienes de inversión durante el período de regularización** se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir (**art. 110 LIVA**).

A tal efecto, se aplicarán las siguientes **reglas**:

- Si la **entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta**, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2. Si la **entrega resultare exenta o no sujeta**, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

- IVA soportado deducible en el año de adquisición ..... 15.145,50
- IVA deducible en el X1 y en los años que resten de regularización: 100%..... 25.242,50
- DIFERENCIA: 25.242,50 – 15.145,50 ..... 10.097

Como la maquinaria se adquirió en X0, los años de regularización serán de X0 al X4 inclusive, por lo que la diferencia hallada se divide por 5 y se multiplica por 4.

$$(25.242,50 - 15.145,50) / 5 \times 4 = 8.077,6$$

**En el año X1 tendrá derecho a practicar una deducción complementaria de 8.077,6 € por regularización en la transmisión de bienes de inversión.**

## SUPUESTO N° 26

*¿Debe tenerse en cuenta para calcular el porcentaje de deducción una subvención de explotación que percibe un empresario?. Distinguir en la solución, la situación anterior a la entrada en vigor de la Ley 3/2006 y la posterior.*

## SOLUCIÓN

### A. Situación anterior a la entrada en vigor de la Ley 3/2006.

Sí. Las subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, que no forman parte de la base imponible, **se tienen en cuenta a efectos del cálculo de la prorrateo general** incluyéndolas en el denominador y originando por tanto un menor derecho a la deducción (art. 104.2.2° LIVA).

El precepto anterior disponía (art. 104.2):

*“El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:*

1. *En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.*
2. *En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78.2, número 3 de esta Ley, no integren la base*

*imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.*

*Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación”.*

## **B. Situación posterior a la entrada en vigor de la Ley 3/2006.**

**No. A partir del 1 de Enero de 2006**, en la redacción dada por la Ley 3/2006, entre otros, a los arts. 102 y 104 de la LIVA, **la percepción de subvenciones** que no formen parte de la base imponible, (subvenciones de explotación o de capital) no supone ya una limitación del derecho a la deducción del IVA soportado.

La modificación introducida por la Ley 3/2006, de 29 de Marzo, recoge el criterio del **TJCE** en su **ST de 6-10-2005**, que entendió que no eran ajustadas a la Sexta Directiva las limitaciones contenidas en los arts. 102, 104 y 106 de la Ley del IVA española. Según la ST, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorrata para los denominados “**sujetos pasivos mixtos**”, esto es, los que realizan conjuntamente operaciones que no dan derecho a deducción con otras que sí originan tal derecho; pero no en el caso de los “**sujetos pasivos totales**”, esto es, los que sólo realizan operaciones que dan derecho a deducción.

No obstante, la **Ley 3/2006** va más allá y modifica la Ley del IVA en el sentido de que **ninguna subvención no vinculada al precio de las operaciones**, limita, a partir de su entrada en vigor (31-3-06), el derecho a la deducción del IVA soportado, con independencia de las operaciones que realice el sujeto pasivo receptor.

### **SUPUESTO N° 27**

*En noviembre del año X0, una empresa, inscrita en el Registro de Devolución Mensual de IVA (REDEME), realiza exportaciones y entregas exentas con destino a otros estados miembros por importe global de 24.040,48 €. Las restantes operaciones durante dicho mes son:*

- *Compras en el territorio de aplicación del Impuesto que han supuesto un IVA soportado de 27.045,54 €.*
- *Ventas en el territorio de aplicación del Impuesto que han supuesto un IVA repercutido de 22.537,95 €.*

#### **Se pide:**

*¿Qué autoliquidación a efectos del IVA, deberá presentar por el mes de noviembre esta empresa, sabiendo que todo el IVA soportado en dicho período tiene el carácter de deducible?.*

## SOLUCIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el **art. 116 LIVA** y en el **art. 30 RIVA** que lo desarrolla:

1. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Para poder ejercitar el derecho a la devolución mensual, los sujetos pasivos deberán estar **inscritos en el Registro de Devolución Mensual (REDEME)**.

Para ser **inscritos** deberán solicitar la inscripción mediante declaración censal; encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias; no encontrarse en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro o a la revocación del NIF previstos en el RAT y que no realicen actividades en régimen simplificado.

Las **solicitudes de inscripción** se presentarán en el mes de noviembre del año anterior al que deban surtir efectos; no obstante, también se puede solicitar en el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de dichas autoliquidaciones.

Los sujetos podrán entender desestimadas las solicitudes de inscripción si transcurridos tres meses desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución.

Los sujetos inscritos deberán presentar sus **declaraciones-liquidaciones por IVA exclusivamente por vía telemática y mensualmente**; asimismo, deberán presentar una **declaración informativa con el contenido de los libros registro del IVA** (art. 36 RAT).

Por último, la inscripción en el registro resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT y las devoluciones se realizarán exclusivamente por transferencia (art. 30 RIVA).

2. En caso de importaciones por **personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales**, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado.

Analizando el supuesto, tenemos:

- Las entregas a otros estados miembros están exentas del Impuesto, por lo que no se devenga IVA (art. 25 LIVA).
- Las entregas en el territorio de aplicación del Impuesto han supuesto un IVA devengado de 22.537,95 €.
- Las compras en el territorio de aplicación del Impuesto han supuesto un IVA soportado de 27.045,54 €.

Por tanto:

<b>IVA Devengado</b> .....	22.537,95
<b>- IVA Soportado deducible</b> .....	<27.045,54>
<b>A devolver</b> .....	4.507,59 €

De todo ello resulta una **cantidad de 4.507,59 € a devolver por la Administración correspondiente al periodo mensual de liquidación** del IVA, ya que la empresa se ha acogido a este régimen especial de devolución del impuesto.

### SUPUESTO N° 28

*Determinar la tributación por IVA en la adquisición de vehículos usados por particulares en países comunitarios.*

### SOLUCIÓN

- Si la **adquisición se efectúa a un sujeto pasivo en el otro Estado**, tributará por IVA en dicho Estado.
- Si la **adquisición se efectúa a otro particular**, no tributará por el IVA en ningún país (art 13 LIVA). En este caso, tributará en España por el ITP y AJD, en la modalidad de TPO.

### SUPUESTO N° 29

*La base imponible de las ventas de una sociedad (ventas sujetas y no exentas) ha sido durante el ejercicio X0 de 117.978,68 €.*

*Ese mismo año recibió dos subvenciones:*

<i>Subvención corriente.....</i>	<i>3.005,06 €</i>
<i>Subvención de capital para la compra de un bien de inversión.....</i>	<i>6.010,12 €</i>

*El IVA soportado a lo largo de X0 en sus compras ha sido:*

<i>IVA soportado por operaciones corrientes .....</i>	<i>1.682,83 €</i>
<i>IVA soportado por la compra del bien de inversión .....</i>	<i>Base Imponible: 24.040,48 €</i>
<i>(financiado por la subvención de capital).....</i>	<i>IVA: 3.846,48 €</i>

*Nota: considerar tipo IVA: 16%*

#### **Se pide:**

*Determinar el IVA deducible en el año X0:*

- En la situación anterior a la entrada en vigor de la Ley 3/2006 (sin tener en cuenta la ST del TJCE de 6 de octubre de 2005).*
- En la situación posterior a la entrada en vigor de la Ley 3/2006.*

## SOLUCIÓN

a) El **art. 104** de la **LIVA** disponía lo siguiente:

*Uno. “En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.*

*Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:*

*1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.*

*2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78.2, número 3 de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.*

*Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación”.*

La **subvención de capital** está financiando el 25% (6.010,12/24.040,48) del precio de la compra del bien de inversión. La primera limitación en el derecho a la deducción del sujeto pasivo sería que el 25% del IVA soportado por la compra del bien de inversión no es deducible.

$$\text{Porcentaje de prorrata} = \frac{117.978,68}{117.978,68 + 3.005,06} \times 100 = 97,5 = 98\%$$

$$\text{IVA deducible} = 98\% (1.682,83 + 75\% \times 3.846,48) = 4.476,34 \text{ €}$$

b) **A partir del 1 de Enero de 2006**, en la redacción dada por la Ley 3/2006, entre otros, a los **arts. 102 y 104 de la LIVA**, la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible,

(subvenciones de explotación o de capital) no supone ya una limitación del derecho a la deducción del IVA soportado.

La modificación introducida por la Ley 3/2006, de 29 de Marzo, recoge el criterio del TJCE en su **ST de 6-10-2005**, que entendió que no eran ajustadas a la Sexta Directiva las **limitaciones** contenidas en los **arts. 102, 104 y 106 de la Ley del IVA** española. Según la ST, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorrata para los denominados “**sujetos pasivos mixtos**”, esto es, los que realizan conjuntamente operaciones que no dan derecho a deducción con otras que sí originan tal derecho; pero no en el caso de los “**sujetos pasivos totales**”, esto es, los que sólo realizan operaciones que dan derecho a deducción.

No obstante, la **Ley 3/2006** va más allá y modifica la Ley del IVA en el sentido de que **ninguna subvención no vinculada al precio de las operaciones**, limita, a partir de su entrada en vigor (31-3-06), el derecho a la deducción del IVA soportado, con independencia de las operaciones que realice el sujeto pasivo perceptor.

Por tanto, la **solución** sería:

1. La subvención de capital no minora el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición del bien.

Por lo tanto, el IVA soportado sería íntegramente deducible.

2. La subvención corriente no se incluye en el denominador de la prorrata, por lo que el IVA soportado deducible en X0 sería del 100%.

### **SUPUESTO N° 30**

*Una sociedad compró un inmueble en el año X0 (Base Imponible = 45.791,38 €; IVA = 9.616,19 €). La deducción practicada en el año X0 fue del 100%.*

*En el año X5 vendió dicho inmueble quedando dicha entrega exenta.*

**Se pide:**

*Calcular el importe de la regularización por IVA en el año X5.*

### **SOLUCIÓN**

Debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el **art. 107.3 LIVA** respecto al plazo de regularización de las deducciones practicadas por la adquisición de bienes de inversión que sean inmuebles.

Respecto a las **entregas de bienes de inversión durante el período de regularización**, el **art. 110 LIVA** dispone:

1. “En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una **regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir**.

A tal efecto, se aplicarán las **siguientes reglas**:

1ª. Si la **entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta**, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la **entrega resultare exenta o no sujeta**, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización”.

$$\text{Regularización} = \frac{(100\% \times 9.616,19) - (0\% \times 9.616,19)}{10} \times 5 \text{ años} = 4.808,09 \text{ €}$$

La **regularización a realizar en X5** es de 4.808,09 €; **ingreso complementario** por regularización del IVA soportado en la transmisión de bienes de inversión.

### SUPUESTO N° 31

Determine la Base Imponible y el momento del devengo del IVA en las siguientes operaciones:

a) En enero, un particular, compra una plaza de garaje nueva por 60.101,21 € cuya entrega se realiza y escritura el día 1 de Octubre. Los pagos a realizar son:

Abril:	18.030,36 + 601,01 € de intereses.
Octubre:	24.040,48 + 1.202,02 € de intereses.
Diciembre:	18.030,36 + 601,01 € de intereses.

Los períodos de devengo de intereses son Enero-Abril (601,01 €); Abril-Octubre (1.202,02) y Octubre-Diciembre (601,01 €).

b) Una empresa de transporte de viajeros recibe dos subvenciones: una de 1,2 € por cada viajero transportado y otra de 12.020,24 € que tiene por finalidad cubrir el coste de autobús. El precio del viaje es de 6,01 € más I.V.A.

c) Se transmite parte de una empresa por 180.303,63 € que no constituye ni es susceptible de constituir unidad autónoma en el transmitente.

El patrimonio transmitido consta de:

- Un edificio cuyo valor de mercado son 120.202,42 €.
- Maquinaria valorada a precio de mercado en 60.101,21 €.
- Mercancías valoradas a precio de mercado en 30.050,61 €.

El tipo de IVA aplicable a las mercancías es del 10%

**SOLUCIÓN**

- De acuerdo con lo establecido en el **art. 78 LIVA**:

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

Cuando el sujeto pasivo no repercuta expresa y separadamente la cuota del impuesto en factura o documento equivalente se entiende que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

**Excepto:**

1. Cuando la repercusión expresa del impuesto no sea obligatoria.
2. En los supuestos de percepciones retenidas con arreglo a derecho en el caso de resolución de las operaciones.

Se incluyen en el **concepto de contraprestación**:

1. Cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias, como los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas.

**No se incluirán los intereses por el aplazamiento en el pago del precio** cuando cumplan los siguientes **requisitos**:

- Que correspondan a un **período posterior a la entrega de los bienes o la prestación** de los servicios.
  - Que sean **retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto**.
  - Que **consten separadamente en la factura** emitida por el sujeto pasivo.
  - Que **no excedan del usualmente aplicado en el mercado**.
2. Las **subvenciones vinculadas directamente al precio** de las operaciones, es decir, establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen antes de realizarse la operación.
  3. Los **tributos y gravámenes de cualquier clase** que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio I.V.A.

**Comprenderá los Impuestos Especiales** que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, **con excepción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**.

4. Las **percepciones retenidas** con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación **en los casos de resolución de las operaciones**.
5. El importe de los **envases y embalajes**, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación.
6. El importe de **las deudas asumidas** por el destinatario como contraprestación total o parcial de las operaciones.

**No se incluyen** en la base imponible:

1. Las **indemnizaciones**, distintas de las contempladas en el apartado anterior, **que no constituyan contraprestación o compensación** de las operaciones sujetas.

2. Los **descuentos y bonificaciones** concedidos **previa o simultáneamente** al momento en que **la operación** se realice y en función de ella y que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

No será aplicable cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

3. Las **sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente**, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo está obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no puede deducir el impuesto que los hubiera gravado.

#### CASO a):

La **base imponible** será:

- **Abril:** 18.631,38 €, incluye los intereses por ser anteriores al devengo. **Devengo** en el momento de realizarse el pago anticipado (art. 75.Dos LIVA).
- **Octubre:** 24.040,48 + 1.202,02 (incluye intereses anteriores al devengo) + 18.030,36 (al realizarse la entrega se devenga el IVA de los pagos pendientes con independencia de su cobro y no se incluyen los intereses por corresponder a un período posterior a la entrega de los bienes) = 43.272,86. **Devengo**, 1 de Octubre (art. 75.Uno.1º LIVA).

#### CASO b):

La **primera subvención se incluye en la base imponible** al ir directamente asociada al precio del billete.

Precio del viaje.....	6,01
Subvención asociada al viaje .....	1,2
Total base imponible.....	7,21
I.V.A. (10% 7,21).....	0,72
Precio del billete.....	6,01
I.V.A. ....	0,72
Total a pagar por el usuario.....	6,73

La **segunda subvención no se incluye en la base imponible** porque no cumple el requisito de estar establecida en función del volumen de los servicios prestados.

- Como **reglas especiales** de determinación de la Base Imponible, el art. 79 LIVA dispone que:
  - a) Cuando la **contraprestación no consista en dinero** se acude al **valor de mercado**, es decir, se considera como base imponible el importe que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.
 

Si la **contraprestación consiste parcialmente en dinero**, la base imponible será **la mayor** de las dos siguientes cantidades: el resultado de **añadir al valor en mercado de la parte no dineraria** de la contraprestación el importe de **la parte dineraria** de la misma o el determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.
  - b) Cuando **en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza**, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará **en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados**.

No será aplicable cuando los bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto que siguen el régimen de la principal.

Por tanto, la base imponible, en el caso c), será:

**CASO c):****Valor de mercado de la totalidad del patrimonio transmitido:**

$$120.202,42 + 60.101,21 + 30.050,61 = 210.354,24 \text{ €}$$

La **base imponible** correspondiente a cada bien será:

- <b>Del edificio</b>	$= \frac{120.202,42}{210.354,24}$	x	180.303,63	= 103.030,66 € (*)
- <b>De la maquinaria</b>	$= \frac{60.101,21}{210.354,24}$	x	180.303,63	= 51.515,33 €
- <b>De las mercancías</b>	$= \frac{30.050,61}{210.354,24}$	x	180.303,63	= 25.757,66 €
Total				<hr style="width: 100%;"/> 180.303,65 €

(\*) La transmisión del edificio estará exenta si es segunda o ulterior transmisión, salvo renuncia.

**SUPUESTO N° 32**

Responda brevemente a las siguientes cuestiones que, en relación con el IVA, se formula un contribuyente:

- a) Si una factura se recibe dos años después de la compra, ¿debe declararse el I.V.A. deducible en la declaración-liquidación siguiente a presentar o debe realizarse una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se adquirieron los bienes?.
- b) Para calcular el porcentaje de deducción, ¿deben tenerse en cuenta los anticipos recibidos de clientes?.
- c) El I.V.A. soportado por un empresario en la adquisición de obsequios que va a realizar a sus clientes principales ¿puede deducirlo?.
- d) Un empresario adquiere un ordenador por 2.704,55 € ¿debe regularizar la deducción que practique el primer año los cuatro años siguientes?.
- e) ¿Tiene la consideración de factura una escritura pública para poder deducir el I.V.A. soportado?.

**SOLUCIÓN**

- a) El I.V.A. **se deducirá en el ejercicio de devengo, o en los 4 ejercicios siguientes**, siendo necesario que el sujeto pasivo tenga la factura para poder ejercitar el derecho a la deducción; no es necesario, por tanto, solicitar rectificación de autoliquidación.

- b) Sí, para calcular el **porcentaje de prorrata** deben tenerse en cuenta los anticipos en el ejercicio en que se perciben y se devenga el impuesto.
- c) **No, el I.V.A. soportado en bienes destinados a atenciones a clientes no es deducible.**
- d) **No, no debe regularizar la deducción practicada ya que no tiene la consideración de bien de inversión** al ser inferior su valor a 3.005,06 €.
- e) **No tiene la consideración de factura**, la deducción del impuesto en operaciones realizadas por empresarios y profesionales debe justificarse mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación, aunque hay sentencias judiciales en sentido contrario.

**SUPUESTO N° 33**

*D. Juan Sánchez Pérez ha comprado una vivienda de precio tasado sobre plano a una promotora, contrato de Agosto de X0, siendo la fecha de entrega en abril de X1. D. Juan contrató unas mejoras en Febrero de X1, consistentes en la adecuación de los sistemas de video-portero y vigilancia por importe total de 6.000 euros (coste de materiales 800 euros). La constructora factura las mejoras al 21% del IVA. ¿Es correcto aplicar el tipo general o en este caso sería el 10%?.*

**SOLUCIÓN**

De acuerdo con lo dispuesto en el **art. 91 de la Ley del IVA**, determinadas operaciones en relación con la construcción, reparación y rehabilitación de las viviendas tributarán al **tipo reducido del 10%**, en lugar de hacerlo al tipo general del 21%.

En concreto, según el **art. 91 Uno 2.10° LIVA**:

**Ejecuciones de obra de renovación y reparación** realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a **viviendas**, con determinados requisitos: destinatario persona física, no empresario o profesional, que utilice la vivienda para uso particular (incluidas Comunidades de Propietarios); que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya **concluido al menos dos años** antes del inicio de estas últimas y que la persona que realice las obras no aporte los materiales o el coste de los aportados no exceda del 40% de la base imponible de la operación.

En este caso, el **tipo aplicable sería del 21%**, dado que no se trata de obras de renovación o reparación y en cualquier caso porque la construcción de la vivienda no ha concluido al menos dos años antes del inicio de las actividades de mejora.

Tampoco cabría aplicar el art. 91.Uno 3 LIVA al no tratarse de ejecuciones de obra *strictu sensu*.

**SUPUESTO N° 34**

*D. Julián López López es un empresario cuyo patrimonio está constituido por tres inmuebles exclusivamente, siendo promotor de A y B, pero no de C. La edificación A la ha utilizado durante más de 2 años la edificación y B sólo seis meses.*

El Sr. López transmite la totalidad de su patrimonio al Sr. Antúnez. A efectos de I.V.A., ¿cómo se ha de calificar esta operación?. ¿Y si posteriormente el Sr. Antúnez transmite todas las edificaciones adquiridas?.

## SOLUCIÓN

Según el **art. 7.1. LIVA**:

La **transmisión de un conjunto de elementos corporales** y, en su caso, **incorporales** que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, **constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente**, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de la LIVA.

Quedarán **excluidas de la no sujeción**:

- a) La **mera cesión** de bienes o derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de **empresario o profesional** exclusivamente conforme a lo dispuesto en el **art. 5.Uno c) LIVA**, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la **mera cesión de bienes**.

A estos efectos, se considerará como **mera cesión de bienes o derechos** la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de **empresario o profesional** exclusivamente por la **realización ocasional** de las operaciones a que se refiere el **art. 5.Uno d) LIVA**.
  - **Resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad** a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
  - **En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente** de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en la LIVA.
  - Los **adquirentes de los bienes y derechos** comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número **se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente** en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el art. 20, apartado uno, número 22º y en los arts. 92 a 114 de la LIVA.

Este último inciso tiene **relevancia en dos puntos**:

- Para la aplicación de las normas relativas a la exención de las segundas entregas de **edificaciones**; si el transmitente tuviese la condición de promotor de las viviendas transmitidas, también tendrá esta condición el adquirente y si la posterior venta que hubiese efectuado el transmitente (de no mediar la transmisión de la unidad económica autónoma) hubiese sido primera o segunda entrega, la posterior venta realizada por el adquirente será también, respectivamente, primera o segunda entrega. El adquirente se coloca en la situación que tenía el transmitente respecto de cada una de las edificaciones transmitidas.

- Para la **regularización** de los bienes de inversión comprendidos en la transmisión de la unidad económica autónoma. Todas las reglas relativas a las regularizaciones de los bienes transmitidos siguen rigiendo para el adquirente sin solución de continuidad; prosigue el cómputo de los plazos de regularización iniciados por el transmitente, aplicándose después de la transmisión los porcentajes de prorrata que correspondan a la actividad del adquirente.

Por tanto, cuando el Sr. López **transmite la totalidad de su patrimonio al empresario Sr. Antúnez, esta transmisión está no sujeta al IVA, al suponerse cumplidos todos los requisitos.**

Posteriormente, el Sr. Antúnez transmite todas las edificaciones adquiridas. La calificación de la entrega de cada edificación es la misma que hubiese correspondido en el caso de haber sido realizada por el Sr. López. Es decir:

- **Transmisión de A: Segunda entrega** (utilización superior a dos años): **Sujeta y exenta de IVA**, sujeta a ITP y AJD.
- **Transmisión de B: Primera entrega** (utilización inferior a dos años): **Sujeta y no exenta a IVA**.
- **Transmisión de C: Segunda entrega** (no es promotor): **Sujeta y exenta de IVA**, sujeta a ITP y AJD.

En todo caso, en relación con esta consecuencia debe también tenerse en cuenta que **el vendedor puede renunciar a la exención** de las segundas entregas, a menos que el adquirente no tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto repercutido, en cuyo caso la operación está sujeta a ITP.

### SUPUESTO N° 35

1. *Explique brevemente el régimen de tributación, a efectos del IVA, aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.*
2. *Cómo tributaría la adquisición de un vehículo matriculado en Francia el 2-1-X0 por un particular francés y que es adquirido el 30-12-X0 por un funcionario español para su uso en España, contando el vehículo con 7.000 km recorridos.*

### SOLUCIÓN

1. El objeto de este régimen particular, regulado en el **art. 13.2° LIVA y art. 2 RIVA**, es aplicar la **tributación en destino** en las adquisiciones de medios de transporte nuevos que quedan excluidos del régimen general por la condición del comprador o del vendedor.

- **Ámbito subjetivo.**

A) **Por razón del adquirente.** Están sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por:

- a) Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de **agricultura**, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- b) Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que **no** originan el derecho a la **deducción total o parcial** del impuesto (operaciones no sujetas o exentas).

- c) **Personas jurídicas** que **no** actúen como **empresarios o profesionales** (como puede ser un Ayuntamiento actuando en el cumplimiento de su función pública).

En todos los casos, la no sujeción sólo se produce cuando estas personas realizan exclusivamente las actividades u operaciones que determinan la no sujeción.

- d) O por quienes no tengan la condición de empresario o profesional (los particulares), cualquiera que sea la condición del transmitente.

Todas las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos están, pues, sujetas en destino. Si las realizan los empresarios o las personas jurídicas que no actúen como empresarios, por aplicación del régimen general. Si las efectúan las personas citadas en el art. 14 LIVA o los particulares, por aplicación de este régimen particular.

- B) **Por razón del vendedor.** La tributación en destino se aplica también, cualquiera que sea la condición del vendedor. Si el **vendedor** fuese un **empresario**, se aplica el régimen general, que determina la tributación en destino.

Y si el **vendedor** fuese un **particular**, la adquisición también estaría sujeta, ya que de acuerdo con la normativa comunitaria, tienen la condición de empresarios o profesionales –a los exclusivos efectos de la venta de medios de transporte– quienes realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos.

También en este caso se reconoce a los particulares-empresarios el **derecho a deducir** el IVA soportado en la adquisición del vehículo. Se establece, no obstante, una regla de seguridad: sólo podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega hasta la cuantía de la cuota de impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta (cuota calculada sobre el importe de la contraprestación correspondiente).

- **Ámbito objetivo.** El régimen particular sólo se aplica a los medios de transporte que, a efectos del IVA, tienen la consideración de nuevos. Tal consideración se reconoce a los medios que cumplen ciertos requisitos técnicos y de utilización temporal.

- a) **Requisitos técnicos.** A estos efectos se consideran medios de transporte:

- **Vehículos terrestres** accionados a motor, de cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos, o potencia que exceda de 7,2 kw.
- **Embarcaciones** cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquellas que estén exentas.
- **Aeronaves** cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kgs., con excepción de las exentas.

- b) **Requisitos temporales.** Los referidos medios de transporte tienen consideración de nuevos cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que su entrega se efectúe **antes de los 6 meses siguientes** a la fecha de su primera puesta en servicio.
- Que los vehículos terrestres **no** hayan recorrido **más de 6.000 kilómetros**, las embarcaciones **no** hayan navegado **más de 100 horas**, y las aeronaves **no** hayan volado **más de 40 horas**.

2. Se trata de un **vehículo usado**, al realizarse la entrega después de los 6 meses desde su matriculación en Francia o por tener más de 6.000 km recorridos.

Tributarán por la modalidad de **TPO** del **ITP** y **AJD** (art. 6.1 LITP).

**SUPUESTO N° 36**

Calcule el porcentaje o prorrata general de deducción que procede por las siguientes operaciones de un empresario realizadas durante un año (todos los importes son sin incluir el I.V.A., que en su caso, gravó la operación):

- Venta de la vivienda particular..... 5.000 €
- Ventas sujetas y no exentas..... 15.000 €
- Servicios exentos del impuesto:
  - con exención limitada ..... 2.500 €
  - con exención plena (exportaciones)..... 10.000 €
- Ventas de bienes de inversión usados ..... 4.000 €

**SOLUCIÓN**

El **porcentaje o prorrata de deducción** es el resultado de multiplicar por cien la fracción en cuyo numerador y denominador figuren las cantidades siguientes:

- a) En el **numerador**: El importe total, durante el año natural que corresponda, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que generan derecho a la deducción.
- b) En el **denominador**: El importe total, durante el mismo año, de todas las operaciones, incluidas las operaciones que no generan derecho a deducir.

$$P = \text{Importe total anual de operaciones con derecho a deducción} / \text{Importe total anual de todas las operaciones} \times 100.$$

El resultado, de no ser exacto, se **redondea por exceso** a la unidad superior.

Los importes anuales que intervienen en la fracción se calculan por **años naturales**.

Con los datos anteriores, la prorrata del año sería:

**Operaciones con derecho a deducción:**

Ventas sujetas y no exentas .....	15.000 €
Servicios con exención plena .....	10.000 €
<b>Total</b> .....	<b>25.000 €</b>

**Total de operaciones a computar:**

Ventas sujetas y no exentas .....	15.000 €
Servicios con exención limitada.....	2.500 €
Servicios con exención plena .....	10.000 €
<b>Total</b> .....	<b>27.500 €</b>

$$\text{Prorrata} = \frac{25.000}{27.500} \times 100 = 90,9\% \text{ (redondeando, 91\%).}$$

1. La venta de la **vivienda del empresario** no se computa a ningún efecto, ya que se trata de una operación ajena a la actividad empresarial. Si el inmueble hubiese estado afecto a la actividad, tampoco se computaría en ninguno de los términos de la fracción cuando se tratase de una operación atípica o inhabitual del empresario, pero sí en caso opuesto.
2. Las **operaciones con exención plena** se tienen en cuenta tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata, no así las operaciones con exención limitada que sólo se computan en el denominador.

Las ventas de **bienes de inversión usados** (p.e., maquinaria, ordenadores, etc.) no influyen al calcular la prorrata.

### SUPUESTO N° 37

El mismo revendedor anterior entrega un vehículo usado al revendedor B. Ambos aplican el régimen especial:

- “A” compra por 200.000 € y vende por 250.000 €, I.V.A. incluido.
- “B” compra por 250.000 € y vende por 325.000 €, I.V.A. incluido.

**Se pide:**

¿Qué liquidación por I.V.A., deberán efectuar ambos revendedores?.

### SOLUCIÓN

<b>Base imponible de A</b> [(250.000 - 200.000) x 100/1,21] .....	41.322,31
I.V.A. (41.322,31 x 0,21) .....	8.677,69
<b>Base imponible de B</b> [(325.000 - 250.000) x 100/1,21] .....	61.983,47
I.V.A. (61.983,47 x 0,21) .....	13.016,53
I.V.A. a ingresar .....	13.016,53
I.V.A. a deducir .....	0

En este régimen del margen de beneficio debe gravarse, en cada fase, el beneficio de cada sujeto pasivo y la tributación total es la suma de las tributaciones de cada fase.

### SUPUESTO N° 38

Determinar la tributación por IVA y/o por ITP y AJD de las siguientes operaciones:

#### Operación 1:

A 1-04-X0, la Sociedad “X” (no cotiza en Bolsa) presenta la siguiente situación patrimonial (en millones de euros):

<i>Activo</i>		<i>Pasivo</i>	
200	<i>Edificios</i>	<i>CS</i>	100
50	<i>Bancos</i>	<i>Reservas</i>	100
		<i>Acreedores</i>	25
		<i>Otras cuentas de pasivo</i>	25

Los edificios recogidos en el balance están situados en distintas capitales de España y la sociedad no ejerce actividad económica alguna.

En esa misma fecha, el Sr. “Z” vende su participación del 60% al Sr. “T” por 150.000.000, no liquidando impuesto alguno.

**Operación 2:**

Sra. fabricante de artículos de hogar, vende por 1.000.000 el mobiliario viejo de la empresa que adquirió hace 8 años; en la misma operación, transmite un PC de uso personal por 100.000 u.m.

**Operación 3:**

¿Y si, en el ejemplo anterior, el que vende el mobiliario es un centro de enseñanza?.

**Operación 4:**

Un promotor in mobiliario vende un piso a un particular para vivienda; la operación se escritura por un valor de 40.000.000.

Para facilitar a venta anterior, la empresa constructora otorga un préstamo hipotecario en escritura.

**Operación 5:**

Un funcionario compra una máquina de escribir usada en una tienda y otra al Ministerio en que trabaja, ambas con valor de 20.000 u.m.

**Operación 6:**

Aportación de una máquina afecta a una actividad empresarial que hace un socio a una S.A., recibiendo a cambio las correspondientes acciones de la ampliación.

**SOLUCIÓN**

**Operación 1:**

Se trata de una **operación sujeta y exenta de IVA** (o no sujeta, si el Sr. “Z” no es empresario o si las acciones no forman parte de patrimonio empresarial alguno).

Al tratarse de una **transmisión de valores de una sociedad cuyo activo está constituido en al menos un 50% por inmuebles sitos en España y no afectos a actividades económicas**, y el adquirente obtiene el **control de la sociedad**, esta operación **tributa por ITP** (en su modalidad de TPO), cuyo sujeto pasivo es el adquirente Sr. “T” (art. 108.2 LMV).

Y como encubre una transmisión de inmuebles, tributa al tipo de éstos (interpretación de la DGT).

### Operación 2:

**Mobiliario:** Operación **sujeta y no exenta de IVA**; aunque ocasional, se refiere a parte del patrimonio empresarial: repercusión del 21%.

**PC:** Operación **no sujeta a IVA**; tributa por TPO al 4% (o tipo fijado por la Comunidad Autónoma competente), siendo sujeto pasivo el adquirente.

### Operación 3:

Operación **sujeta y exenta por exención técnica**: el IVA que el centro soportó en su día por la adquisición no fue deducible, ya que el centro realiza una actividad exenta limitada (fue mayor coste); por tanto, ahora, al vender, tampoco tiene que repercutir IVA, dado que la transmisión se realiza fuera del período de regularización.

### Operación 4:

#### Por lo que respecta a la venta:

**Operación sujeta y no exenta**, por ser primera transmisión inmobiliaria.

Tributa por un IVA reducido del 10% (si fuera V.P.O. de régimen especial o de promoción pública, iría al 4%).

Y **por la escritura**: AJD “Documentos Notariales”; Gravamen gradual al 0,5% (o tipo fijado por la Comunidad Autónoma competente) sobre los 40.000.000 escriturados (más el gravamen fijo de “Documentos Notariales”).

#### La empresa constructora otorga un préstamo hipotecario en escritura:

Operación **sujeta y exenta de IVA**.

**Tributa por ITP (AJD) al 0,5%** “Documentos Notariales”; Gravamen gradual (o tipo fijado por la Comunidad Autónoma) sobre la garantía hipotecaria (si no se proporcionan datos, ésta asciende a: Capital + 3 años de intereses + X% a determinar por penalidades de impago) (además el gravamen fijo de “Documentos Notariales de AJD”).

### Operación 5:

**Máquina comprada en tienda:** Operación **sujeta y no exenta de IVA**; al 21%.

**Máquina comprada al Ministerio:** Se trata de una **operación no sujeta a IVA**, ya que el Ministerio no actúa como empresario. Tributará al 4% por TPO (o tipo fijado por la Comunidad Autónoma competente).

### Operación 6:

**Ampliación de capital:** La Sociedad tributa en ITP (OS) al 1%; aunque debe hacerse constar que esta operación está **exenta** (sujeta y exenta) del gravamen de **operaciones societarias** desde 3-12-2010 (R.D. Ley 13/2010); no corresponde AJD por la escritura, pues ambos gravámenes son incompatibles.

**Aportación de la máquina:** Operación sujeta y no exenta, pues el transmitente (que es a su vez, socio de la sociedad) es un empresario.

**SUPUESTO Nº 39**

Responda brevemente a las siguientes cuestiones, en relación con el I.V.A.:

- a) La empresa constructora de D. José Sánchez Sánchez, domiciliada en Gandía, y dedicada a la construcción de chalés, realiza ocasionalmente un transporte de muebles en un camión de su propiedad, por lo que cobra 300,51 €. Determinar la tributación de esta operación a efectos del I.V.A.
- b) La empresa “Casuma, S.A.” dedicada a la comercialización de lubricantes de automoción, efectúa la venta de una carretilla elevadora usada por 601,01 €. Determinar si existe hecho imponible en esta operación.
- c) D. José Martín García efectúa el 15 de mayo de 2010 la venta de un piso de su propiedad a la inmobiliaria “Hogarland, S.A.”, por un importe de 120.202,42 €. D. José Martín es un empleado de una empresa editorial, y efectúa la venta para adquirir un piso de mayor extensión para su vivienda. Determinar la tributación de esta operación por el I.V.A.

**SOLUCIÓN**

- a) Se trata de una **operación plenamente sujeta a I.V.A.**, pues tal como señala el **art. 4.1. de la Ley**, se trata de una prestación de servicios, realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional, a título oneroso, **aunque sea con carácter ocasional**, y en el desarrollo de su actividad empresarial.
- b) Constituye uno de los hechos imponibles del impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas en el art. 4.1. de la Ley. En este sentido, el art. 4.2.b de la Ley entiende, en todo caso, **realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional** de los sujetos pasivos.

El art. 8 de la Ley considera **entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales**.

Operación, por tanto, **sujeta y no exenta de I.V.A.**

- c) Se trata de una **transmisión efectuada por un particular no considerado empresario o profesional a efectos del I.V.A.**. Tampoco cumple los requisitos del art. 5.1.d) de la Ley para considerar a este particular empresario o profesional, ya que, en principio no parece que el vendedor haya efectuado directamente la promoción, construcción o rehabilitación de dicha vivienda. Si esto fuese así, y, además, como promotor hubiese hecho la transmisión antes del transcurso de dos años de utilización de la vivienda, sí se hubiese considerado primera entrega a efectos de I.V.A.

En principio, por tanto, se trata de una **operación no sujeta a I.V.A. y sujeta a ITP y AJD**.

**SUPUESTO N° 40**

Determine cuándo se produce el devengo del I.V.A. en las siguientes entregas y prestaciones de servicios:

- a) La empresa española “TEVESA”, establecida en Zaragoza y dedicada a la fabricación de antenas de televisión, realiza el 2 de enero de X0 un contrato con la empresa francesa “GIROD”, establecida en París. En dicho contrato se establece una entrega de antenas de televisión por importe total de 60.101,21 €, efectuándose el día del contrato un anticipo del pago del 10 por 100. La entrega se lleva a cabo el 15 de febrero de X0, en París, día en el que “GIROD” abona el resto del pago del precio.
- b) La empresa “Muebles Españoles, S.A.” (MUESA) dedica su actividad a la fabricación de muebles y se encuentra establecida en Valencia. El 25 de abril de X0 encarga a un tallista, Sr. Ponce, de Valencia, la talla de un escritorio, que le es entregado sin tallar por la empresa “MUESA”. El Sr. Ponce realiza la talla en el mes de mayo de X0, entregando el mueble terminado el 10 de junio de X0.
- c) El 7 de mayo de X0 la empresa editorial “EDITESA”, establecida en Valladolid, entrega a la “Librería Santiago”, de la C/ Santiago de Valladolid, 100 ejemplares del libro Viajes en el Verano-98 de J. Martín, para que sean vendidos al público por un precio de 60,10 € ejemplar. Los libros no vendidos el 31 de julio serán devueltos a la editorial.

En el mes de mayo se venden 10 libros. En el mes de junio se venden 30 libros. En el mes de julio se venden 40 libros. El día 2 de agosto se devuelven a la editorial 20 libros.

La “Librería Santiago” percibe por la venta de cada uno de estos libros 18,03 €.

- d) La empresa establecida en Ciudad Real, “TENDESA”, dedicada a la fabricación de cables de cobre de acero, encarga a un comisionista, Sr. Espadas, el 7 de febrero de X0, la compra de 20.000 Kg. de alambre de cobre a un precio de 6,01 €/Kg.

El Sr. Espadas, comisionista que actúa en nombre propio, adquiere la citada mercancía el 28 de marzo, a un precio de 5,41 €/Kg. a la empresa fabricante de cobre “INTESA”.

El Sr. Espadas entrega la mercancía adquirida a “TENDESA” el 4 de abril de X0.

El 15 de abril, el Sr. Espadas, recibe de “TENDESA” 120.202,42 € correspondientes a esta operación. El Sr. Espadas abona a “INTESA” 108.182,18 € el 30 de abril.

- e) La empresa “Electra” regala el 20 de enero de X0 un televisor en color, marca TEVESA, a la hija del constructor Sánchez Martín, con motivo de su boda. El televisor fue adquirido el 26 de noviembre del año anterior a la empresa “TEVESA”, junto con otras 23 unidades más, a un precio por unidad de 480,80 €, siendo entregados a “TEVESA” el 28 de noviembre de ese año.

**SOLUCIÓN**

- a) Si bien existe un **pago anticipado** (2 de enero) anterior a la entrega, que es el 15 de febrero, no se aplica la anticipación del devengo en las entregas comprendidas en el art. 25 de la Ley (entregas exentas a países comunitarios), ya que el párrafo segundo del art. 75.Dos de la Ley establece que “lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley”.

Para la correspondiente AIB, en concordancia con lo anterior, se ha de tener en cuenta que en la Ley francesa existe norma análoga al párrafo 2º del art. 76.

Por tanto, aunque existe un pago anticipado de un 10 por 100 (6.010,12 €), el devengo se produce el 15 de febrero sobre el total precio de la entrega.

Para la correspondiente AIB en Francia, en concordancia con lo anterior, se ha de tener en cuenta que en la Ley francesa existe norma análoga a nuestro art. 76, párrafo 2º.

- b) Aunque existe una **ejecución de obra** no se cumplen los requisitos que establece el art. 8.Dos.1º de la Ley, para que sea entrega de bienes, siendo, por tanto, prestación de servicios. El devengo, por tanto, es cuando los servicios se presten. Según el enunciado, la talla se efectúa en el mes de mayo, ahora bien, como se entrega en junio, ha de entenderse que se termina de tallar en junio, y éste será el momento del devengo según criterio establecido por la Dirección General de Tributos en Resolución de 18 de junio de 1986. No se aplica el párrafo segundo del artículo 75.Uno.2º, por no aportar materiales el Sr. Ponce, ya que nada se dice en el enunciado respecto a la aportación de materiales por éste.
- c) Se trata de un tipo de **contratos** llamados **estimatorios**, en los que se entrega una mercancía que no es adquirida por el vendedor, para que éste la venda al adquirente final; por ejemplo, revistas y periódicos en librerías y quioscos, etc.

La Ley del IVA se refiere a este tipo de contratos en el párrafo segundo del punto 3º del art. 75.Uno. El devengo, en las entregas en las que es sujeto pasivo la editorial, se produce cuando se venden al adquirente final:

Mayo:	10 ejemplares x	60,10 €	=	601,01 €
Junio:	30 ejemplares x	60,10 €	=	1.803,04 €
Julio:	40 ejemplares x	60,10 €	=	2.404,04 €

La “Librería Santiago” procura la venta dentro de un plazo, es decir, presta unos servicios, por lo que se produce un devengo cuando son prestados (art. 75.Uno.2º), cuya base será la comisión que cobra por ejemplar.

- d) En las **entregas a través de comisionista** cuando éste actúa en nombre propio existen dos entregas:
- Una la que se efectúa, en las comisiones de compra, entre el vendedor y el comisionista, y
  - Otra entre el comisionista y el comitente.

En la primera, el devengo se produce según la regla general del art. 75.Uno. 1º, puesta a disposición el 28 de marzo.

Respecto a la segunda, el art. 75.Uno.4º de la Ley, se refiere a estas comisiones, estableciendo que “en las transmisiones de bienes entre comisionista (Sr. Espadas) y comitente (“TENDESA”) efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran”.

A pesar de que “TENDESA” recibe los bienes el 4 de abril, el devengo en virtud de esta norma se produce el 28 de marzo, que es cuando son entregados los bienes al comisionista.

Las fechas de pago no inciden en este caso en el devengo, puesto que no existen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

- e) La **entrega del aparato gratuitamente sin contraprestación es una operación asimilada a entrega de bienes a que se refiere el art. 9.1.º b) de la Ley**: autoconsumo.

Para el devengo de esta operación se ha de estar a lo dispuesto en el art. 75.Uno.5º de la Ley: “*En los supuestos de autoconsumo el impuesto se devenga cuando se efectúen las operaciones gravadas*”. La entrega se efectúa el 20 de enero, luego éste será el momento del devengo.

La compra de los aparatos por «Electra» a “TEVESA” se produjo el 28 de noviembre, siendo ésta la fecha del devengo ya que fueron puestos a disposición de “Electra” ese día.

#### SUPUESTO Nº 41

*El empresario español A, establecido en Madrid, adquiere los siguientes productos informáticos:*

- a) Un producto informático estándar a un empresario norteamericano, que se lo envía a través de un soporte físico (disquete o CD-ROM), y otro producto informático, también estándar, a un empresario portugués, que se lo envía igualmente en soporte físico desde su sede situada en Lisboa hasta Madrid.*
- b) Un programa informático específico a un empresario de Singapur que lo suministra por Internet, y otro programa de las mismas características a un empresario japonés que lo facilita a través de un soporte físico.*

**Se pide:**

*Analizar las operaciones en el I.V.A.; en especial hecho imponible y lugar de localización.*

#### SOLUCIÓN

En el **supuesto a)** anterior, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto del soporte físico suministrado por el empresario norteamericano da lugar al **hecho imponible importación**, en tanto que el suministro efectuado por el empresario portugués constituye una **adquisición intracomunitaria de bienes**.

En el **caso b)**, y por lo que se refiere al **suministro por Internet** efectuado por el empresario de Singapur nos hallamos ante una **prestación de servicios** y, en concreto, ante un **servicio electrónico**. Aún cuando el producto informático se suministra desde el exterior de la comunidad Europea, no hay aquí importación de bienes, sino sólo, como hemos dicho, una prestación de servicios. Dicha prestación, se entenderá **realizada en el territorio de aplicación del IVA español** (art. 69. Uno 1º LIVA) y estará sujeta a dicho tributo, siendo sujeto pasivo del mismo el empresario “A” (art. 84.uno2º. LIVA), que deberá ingresar el IVA correspondiente; IVA éste que será deducible conforme a las reglas generales de deducibilidad del IVA soportado.

Siguiendo con el caso b), **el suministro del programa informático específico por parte del empresario japonés** constituye una **prestación de servicios**, de manera que la entrada del soporte físico en la Península, procedente de Japón, no constituye importación de bienes a efectos del impuesto. Ahora bien, no habrá aquí “servicio electrónico”, pues el servicio en cuestión se presta a través de un soporte físico y no por vía electrónica.

En cuanto al **lugar de realización**, será el territorio de aplicación del IVA español, bien sea por aplicación de la regla general del art. 69.Uno.1º LIVA o por la especial del art. 70.Uno.3º LIVA (si se calificase como servicio recreativo, científico educativo o similar según contenido), con las consecuencias señaladas anteriormente.

#### SUPUESTO N° 42

*Empresario “A”, cuya sede de actividad radica en Sevilla y que carece de establecimientos permanentes en otros territorios. Dicho empresario elabora una serie de programas informáticos que remite a sus destinatarios por vía electrónica.*

*Ha elaborado un programa informático especialmente adaptado a las necesidades del empresario “B”, cuya sede de actividad radica en Francia y que no cuenta con establecimientos permanentes en otros territorios.*

**Se pide:**

1. *Analizar las operaciones en el I.V.A.*
2. *El mismo supuesto anterior, pero “B” cuenta con una sucursal en la Península y el programa informático va a ser utilizado únicamente por la sede francesa, y no por la sucursal.*

#### SOLUCIÓN

1. En este caso, **no procede repercusión alguna del IVA español, dado que la operación no está sujeta a dicho tributo.** El servicio prestado está sujeto al IVA francés y procederá la **inversión del sujeto pasivo.** “A” no tiene ninguna obligación que cumplir en relación con el IVA francés y “B” deberá ingresar el IVA devengado conforme a lo previsto por la normativa francesa ( y en su caso, proceder a su deducción).
2. La **situación es la misma que en el caso anterior.** Aunque “B” cuenta con una sucursal en España, lo cierto es que el servicio no se presta para dicha sucursal, sino para la sede ubicada en Francia, por lo que procederá, como en el supuesto anterior, la sujeción al IVA francés.

#### SUPUESTO N° 43

*“A” empresario establecido en Madrid, elabora un programa informático específico para un empresario norteamericano “C”, cuya sede radica en Nueva York., y que cuenta con sucursales en París, Bruselas y Barcelona.*

*Una vez elaborado se procederá a su envío a alguna de las sedes de la empresa americana.*

**Se pide:**

*Analizar la localización de las operaciones a efectos de I.V.A. según las distintas posibilidades que se puedan plantear.*

**SOLUCIÓN**

En este supuesto (prestación de servicios a efectos de IVA), **habrá que determinar si el programa se destina a la sede de “C”, o a alguna de sus sucursales. En el primer caso, no habrá IVA español. Tampoco lo habrá si el servicio se destina a la sucursal belga o a la francesa**, pues en estos casos lo que **procederá será el IVA belga o el francés** y la correspondiente inversión del sujeto pasivo (de manera que “A” no tendrá que cumplir obligación alguna por razón del IVA de dichos Estados miembros). En cambio, si el servicio se presta para la sucursal española, habrá IVA español y el empresario “A” deberá repercutir el IVA español.

**SUPUESTO N° 44**

*D. Juan Pérez Esteso, empresario minorista del sector de venta de telefonía móvil y aparatos accesorios, compró una partida de 10.000 terminales móviles de la marca SANSUMT HGT 3000, por importe de 15 euros el terminal.*

*La operación se realizó el 14 Mayo de X0.*

*El proveedor es una nueva empresa, HTV MÓVILES, de la que D. Juan no tiene ninguna referencia dado que se constituyó en Abril de X0 pero ante la excelente oferta realizada en este suministro ha aceptado inmediatamente la misma, máxime si se tiene en cuenta que en una adquisición anterior de móviles de la misma marca y tipo y habiendo comprado sólo la mitad (Abril X0) la empresa habitual TELEFÓNICA MÓVILES SLU le facturó a 50 € cada terminal.*

*D. Juan realiza el pago el 16 de Octubre por importe de:*

<i>10.000 x 15 =</i>	<i>150.000 €</i>
<i>IVA 21% =</i>	<i>31.500 €</i>
<i>Total .....</i>	<i>181.500 €</i>

*Posteriormente en una comprobación inspectora realizada con respecto a HTV se descubre que esta ha desaparecido y no ha ingresado el IVA repercutido en sus ventas durante el período en que operó.*

**Se pide:**

*¿Puede dirigirse la Administración Tributaria contra D. Juan a efectos de resarcirse del IVA no ingresado por HTV, al menos en lo que respecta a la operación que realizó con él? Fundamente la respuesta.*

**SOLUCIÓN**

Sí, de acuerdo con el **art. 87.5 LIVA** (redacción dada por la Ley 36/2006):

1. “Serán **responsables subsidiarios** de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos **destinatarios de las mismas** que sean empresarios o profesionales, **que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.**
2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior **debían razonablemente presumir** que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un **precio notoriamente anómalo.**

Se entenderá por **precio notoriamente anómalo**:

- a) El que sea **sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes** en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea **sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes** por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

**No se considerará como precio notoriamente anómalo** aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la **exigencia de esta responsabilidad**, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el **artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria**”.

Por tanto, D. Juan puede ser declarado **responsable subsidiario** por esta operación (previa declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, si los hubiere), al haber debido razonablemente presumir que el IVA repercutido en la operación no iba a ser objeto de declaración e ingreso por HTV por existir un **precio notoriamente anómalo** en la operación (al ser sensiblemente inferior al satisfecho en operaciones anteriores y no existir factores económicos distintos de la aplicación del impuesto).

**SUPUESTO Nº 45**

Doña Ana Docio ha acudido el pasado viernes a un conocido supermercado de su localidad.

Su cesta de la compra la componen los siguientes artículos con los precios correspondientes (IVA incluido):

- Bolsa de pasta.....	1,38€
- Atún en aceite.....	4,28€
- Yoghourt.....	5,97€
- Pastillas de lavavajillas.....	2,16€
- Amoniaco.....	0,85€
- Limpiador W.C.....	2,08€
- Limpiador suelos.....	2,49€
- Pasta dental.....	2,20€
- Bolsa para la compra.....	0,15€
- Plátano.....	3,69€
- Tomate.....	3,48€
- Kiwis.....	3,45€
- Manzanas.....	2,31€
- Pan.....	0,45€
<hr/>	
Total compra: .....	34,94€

**Se pide:**

Determine las distintas bases imponibles y los correspondientes tipos de IVA que deben constar en la factura simplificada emitida por el supermercado.

**SOLUCIÓN****1. Productos al tipo general del 21%**

Lavavajillas; amoniaco; limpiador w.c; limpiador suelo; pasta dental y bolsa compra:

<b>Base imponible:</b>	8,21
<b>Tipo 21% Cuota:</b>	1,72
<b>Total:</b>	9,93

**2. Productos al tipo reducido del 10%**

Bolsa de pasta; atún en aceite y yoghurt.

<b>Base imponible:</b>	10,57
<b>Tipo 10% cuota:</b>	1,06
<b>Total:</b>	11,63

**3. Productos al tipo superreducido del 4%.**

Plátanos; tomates; kiwis; manzana y pan.

<b>Base imponible:</b>	12,87
<b>Tipo 4% cuota:</b>	0,51
<b>Total:</b>	13,38

#### **SUPUESTO N° 46**

Indique los tipos aplicables en IVA a las siguientes entregas y prestaciones de servicios realizados por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad:

1. Arrendamiento con opción de compra de vivienda unifamiliar de protección especial promovida por la Comunidad de Madrid, incluida plaza de garaje, por 700 euros/mes.
2. Arrendamiento con opción de compra de chalet en “La Moraleja” (Madrid) de 300 m<sup>2</sup> por importe de 7.000 euros/mes, promovido y construido por la empresa “INMO S.L.” que es la arrendadora.
3. Compra de huevos y leche.
4. Compra ordenador como parte del material escolar.
5. Agua mineral.
6. Flores naturales.
7. Transporte de mercancías.
8. Servicios de teleasistencia a discapacitados no exentos.
9. Medicamentos para uso animal.
10. Jabón líquido.
11. Servicios funerarios.
12. Compra con instalación de armarios de cocina y baño a minorista del sector para vivienda.
13. Venta de vivienda nueva.
14. Prótesis dental para un niño de 8 años.

#### **SOLUCIÓN**

Según los arts. 90 y 91 LIVA:

1. **Tipo 4%.**
2. **Tipo 10%** (al no ser vivienda de protección oficial de régimen especial o de promoción pública).

Recordar que a los arrendamientos con opción de compra no se les aplica la exención del art. 20.Uno.23° LIVA cuando la entrega estuviese sujeta y no exenta (primera entrega).

3. **Tipo 4%.**
4. **Tipo 21%.**
5. **Tipo 10%.**
6. **Tipo 10%.**
7. **Tipo 21%.**
8. **Tipo 4%.**
9. **Tipo 10%.**
10. **Tipo 21%.**
11. **Tipo 21%.**
12. **Tipo 21%** (se aplicaría el 10% si la compra se realizase en el marco de un contrato formalizado con el promotor o rehabilitador de la vivienda).
13. **Tipo 10%.**
14. **Tipo 10%** (4% si las prótesis son para discapacitados en grado  $\geq 33\%$ ).

**SUPUESTO N° 47**

Una sociedad realiza dos actividades, A y B, clasificadas en grupos distintos del CNAE, habiéndose autorizado un régimen de deducción común para ambos sectores, con prorrata del 60%. Las operaciones durante el año N son:

	<b>Importe</b>	<b>IVA</b>
<b>1. Ventas:</b>		
<b>Actividad A:</b>		
- operaciones sujetas y no exentas	1.000	210
- operaciones exentas	1.500	-
<b>Actividad B:</b>		
- operaciones sujetas y no exentas	400	84
<b>2. Adquisiciones de bienes y servicios:</b>		
- Exclusivamente para la actividad A	800	168
- Exclusivamente para la actividad B	200	42
- De utilización común en A y B	600	126

**Se pide:**

Realizar una autoliquidación única por IVA año N.

### SOLUCIÓN

La **liquidación** del impuesto en el año considerado sería:

a) **Cálculo de las prorratas:**

$$\text{Actividad A: } [1.000/(1.000 + 1.500)] \times 100 = 40\%$$

$$\text{Actividad B: } [400/400] \times 100 = 100\%$$

Al ser actividades distintas y tener prorratas que se diferencian en más de 50 puntos porcentuales son **sectores diferenciados** entre sí.

$$\text{Prorrata del conjunto de actividades: } [(1.000 + 400)/(1.000 + 1.500 + 400)] \times 100 = 49\%.$$

b) **Liquidación IVA según régimen autorizado:**

$$\text{IVA repercutido total: } 210 + 84 = 294$$

$$\text{IVA soportado: } 168 + 42 + 126 = 336$$

$$\text{IVA soportado deducible: } 60\% \times 336 = 201,6$$

$$\text{A ingresar} = 92,4$$

c) **Liquidación del IVA conforme a la norma general:**

$$\text{IVA repercutido total: } 210 + 84 \dots\dots\dots 294$$

$$\text{IVA soportado deducible: } \dots\dots\dots - 170,94$$

- Actividad A: $168 \times 40\%$ .....	67,2	
- Actividad B: $42 \times 100\%$ .....	42	
- Bienes comunes: $126 \times 49\%$ .....	61,74	-130,24
A ingresar .....		123,06

**Cuotas deducibles por el régimen de deducción común = 201,60**

**Cuotas deducibles régimen general = 170,94**

Como  $201,60 > 188,03$  ( $170,94 \times 1,10$ ) no procede aplicar el régimen de deducción común porque supera en más del 10% la deducción por la regla general y deberá aplicar ésta.

### SUPUESTO N° 48

Indicar si resulta aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia de IVA a las siguientes operaciones:

- *Venta de productos de bollería elaborados por el minorista que los comercializa.*
- *Venta, por un minorista, de productos textiles no sometidos a transformación, así como de cortinas confeccionadas y colocadas por el propio minorista.*
- *En un bar se vende tabaco comprado en un estanco.*

**SOLUCIÓN**

- **Venta de productos de bollería elaborados por el minorista que los comercializa: esta operación no puede tributar en el régimen especial del recargo de equivalencia** puesto que dicho régimen sólo resulta aplicable a la venta de productos que no hayan sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por el comerciante minorista o por medio de terceros. Si el minorista vende simultáneamente productos sin transformar y productos transformados tributará en recargo de equivalencia sólo por los productos que no son objeto de transformación, hay que tener en cuenta que el recargo de equivalencia tiene la consideración de sector diferenciado de actividad.
- De conformidad con lo dispuesto en el art. 54.51 del R.D. 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido **no se consideran operaciones de transformación y, en consecuencia, no pierde la condición de minorista** quien efectúe operaciones tales como la confección y colocación de cortinas, entre otras. Por tanto, el comerciante puede tributar en el régimen especial del recargo de equivalencia.
- La **actividad de bar** tributa en **régimen simplificado**, mientras que la **venta de tabaco** tributa en **régimen de recargo de equivalencia**. Por tanto, resulta de aplicación el régimen de deducciones en **sectores diferenciados**, no pudiendo deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados a la actividad en recargo. Por la compra de tabaco en estancos tampoco soportará el **recargo de equivalencia** ya que de conformidad con el contenido de este régimen, la exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas en recargo se efectúa por sus proveedores.

Es decir, el estanco que también tributa en recargo de equivalencia soportará de sus proveedores, en la compra de tabaco el IVA (21%) y el recargo correspondiente (1,75 por ciento). El estanco no puede deducir el IVA que soporte. Asimismo, el estanco repercutirá a sus clientes el tipo tributario del IVA pero en ningún caso puede incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia, por lo que el bar por la compra de tabaco en el estanco soportará el IVA pero no el recargo.

**SUPUESTO N° 49**

*Una empresa norteamericana suministra a una academia española, vía Internet, un programa de enseñanza de inglés. También lo suministra a particulares españoles.*

**Se pide:**

*Indicar el régimen de tributación en IVA aplicable a los servicios prestados.*

**SOLUCIÓN**

- El **servicio** consistente en el **suministro, vía electrónica, de programas por una empresa establecida fuera de la Comunidad** siendo el destinatario un empresario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto se entiende localizado en dicho territorio (art. 69.Uno LIVA).

El **sujeto pasivo** del servicio es, por **inversión**, el **empresario español establecido**. El régimen aplicable es el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Por el contrario, el **régimen aplicable al servicio prestado por vía electrónica por la empresa americana a los particulares españoles es el régimen especial previsto en los arts. 163 septiesdecies y siguientes LIVA**. Este es un **régimen opcional** que se aplicará, conforme a la normativa prevista en nuestra Ley si la empresa americana elige nuestro país como Estado miembro de identificación, la empresa americana deberá, en tal caso, declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones en el régimen especial, vía electrónica, deberá asimismo presentar vía electrónica una declaración-liquidación (modelo 367) por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos (en el plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiera la declaración). En dicha declaración deberá incluir el número de identificación asignado por la Administración tributaria y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el Impuesto, el valor total, excluido el IVA, de los servicios prestados por vía electrónica, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España, debe también ingresar el impuesto en el momento de presentar la declaración, mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial y expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio español de aplicación del Impuesto.

Si la empresa americana hubiera elegido otro Estado miembro como Estado de identificación, el impuesto correspondiente a las operaciones que hubieran de entenderse localizadas en nuestro territorio por aplicación del art. 70.Uno.4º LIVA, deberá efectuarse mediante la presentación en el Estado miembro de identificación de la declaración correspondiente.

#### **SUPUESTO N° 50**

*La sociedad promotora inmobiliaria “Vivienda 2020 S.A.” fue declarada en concurso el 20-1-X2.*

*Como resultado del concurso y, entre otras adjudicaciones, se adjudicó un local comercial promovido por la entidad concursada a uno de sus acreedores:*

- Valor adjudicación: 350.000 €.

- Adjudicatario: PROMOASA.

#### ***Se pide:***

##### *Determinar:*

- 1. Tributación en IVA.*
- 2. Sujeto pasivo.*
- 3. Base; tipo y cuota devengada.*

### SOLUCIÓN

1. **Entrega de bienes** (art. 8 LIVA).

**Sujeta y no exenta** (primera transmisión).

2. **Sujeto pasivo por inversión** será la entidad “**PROMOASA**” (art. 84.1.2º LIVA; redacc. Ley 38/2011).

Se trata de un **nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo** introducido por la Ley 38/2011.

3. **Base imponible:** 350.000.

**Tipo:** 21%.

**IVA devengado:** 73.500

Este IVA devengado deberá ser autorrepercutido por “**PROMOASA**” siendo deducible, con cumplimiento de los requisitos de deducibilidad establecidos en la LIVA.

### SUPUESTO Nº 51

*El Ayuntamiento de Badalona ha realizado determinadas adquisiciones de mobiliario de un proveedor establecido en Francia; en X0 ascendieron a 7.500 euros; en X1 a 12.800 y en X2 a 5.000 (IVA excluido).*

*Se pide:*

*Tributación en IVA.*

### SOLUCIÓN

Por excepción a la regla general del régimen transitorio, **no están sujetas en destino** (en España) las **adquisiciones intracomunitarias en las que se cumplan ciertos requisitos y se realicen por las siguientes personas (Personas en Régimen Especial; PRES):**

- los empresarios o profesionales acogidos al **régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca**, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen;
- los **empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción** total o parcial del impuesto (operaciones no sujetas o exentas);
- las personas **jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales** (p.e. un ayuntamiento actuando en el cumplimiento de su función pública).

La **no sujeción** se condiciona al cumplimiento del **requisito** de que **el importe total del conjunto de las adquisiciones intracomunitarias** realizadas por dichas personas y procedentes de los demás E.M.,

excluido el IVA devengado en dichos Estados, **no haya alcanzado en el año natural precedente**, o durante el año en curso, la **cuantía de 10.000 euros**.

Los **límites máximos** establecidos por los diferentes **Estados miembros** pueden ser diferentes al señalado.

Las **adquisiciones realizadas por las personas indicadas y hasta los límites señalados tributan en origen**. Estas personas no pueden deducirse el IVA soportado por sus adquisiciones, que será un mayor coste de las mismas, lo que desplazará sus compras a los E.M. con tipos más reducidos, pero sólo podrán hacerlo hasta los límites fijados por cada E.M.

Las personas a las que se aplica este régimen particular **no pueden estar registradas a efectos del IVA en el E.M. de destino**, pero deben registrarse en cuanto sus adquisiciones intracomunitarias superen el umbral fijado y estén sujetas al IVA.

### En X1

Tributación en origen (Francia) de las AIB realizadas en X1 hasta 10.000 euros y en destino (España) por el resto: 2.800 euros.

Solución aplicable dado que en X0 no se superó la cifra de 10.000 euros.

### En X2

Todas en destino, al haberse superado en X1 la cantidad de 10.000 euros.

**Nota:** Quedan **excluidas** del régimen particular las AIB de **medios de transporte** nuevos y de los bienes que constituyen el **objeto de los Impuestos Especiales de fabricación**, que siempre tributan en destino. Por otra parte, el importe de estas adquisiciones no se computa a efectos del límite anterior.

- No obstante lo dicho, **las personas comprendidas en este régimen pueden optar por la sujeción al IVA** (tributación en destino) **por todas las AIB que realicen, aunque no hubiesen superado, en el año natural en curso o en el precedente, el límite de 10.000 euros**.

La opción por la tributación exigirá que el interesado solicite un **NIF/IVA de la Administración**, que debe suministrarse al proveedor para que éste aplique el régimen general a la entrega (exención en origen), y quede así sujeta la correspondiente AIB en destino.

La opción abarcará, como mínimo, el **tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos años naturales siguientes**, surtiendo **efectos** durante los años posteriores hasta su revocación.

Su **revocación** podrá ejercitarse, transcurrido dicho período mínimo, mediante la oportuna declaración censal; esta misma declaración sirve también para comunicar que el importe total de las AIB realizadas en el año anterior o en el año en curso excede del límite establecido.

### SUPUESTO N° 52

La sociedad rusa **PERESTROIKA LTD** arrienda una maquinaria a D. Juan Pérez, empresario establecido en España por un período de seis meses. El tipo impositivo de Arancel aplicable a la importación es el 10% y el del IVA el 21%. El Valor en aduana es de 500.000, y el canon arrendaticio mensual 5.000.

**Se pide:**

*Tributación en IVA bajo dos hipótesis:*

1. *Por la Aduana se liquida el IVA importación.*
2. *Por la Aduana se aplica la exención de IVA del art. 66.2º LIVA.*

### SOLUCIÓN

Según el **art. 66.2º LIVA**, están **exentas de IVA**, las **importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación**, cuando sean cedidos por su propietario mediante la realización de las prestaciones de servicios a que se refiere el art. 69 Dos j) LIVA, que estén sujetas y no exentas (el art. 69. Dos j) recoge el arrendamiento de bienes muebles corporales, salvo medios de transporte y contenedores).

#### 1. Liquidación **sin exención de IVA**:

##### a) Importación.

- Derechos de importación:  $10\% 500.000 \times 3\% \times 6$  (seis meses) = 9.000.  
(3% de los derechos arancelarios por cada mes de arrendamiento).
- IVA:  $21\% (500.000 + 9.000) = 106.890$ .

##### b) Arrendamiento (localizado en España).

IVA:  $21\%/5.000 \times 6$  (seis meses) = 6.300 (canon mensual por 6 meses).

Se produce sobreimposición por IVA (grava la importación por todo su valor y, además, el arrendamiento).

#### 2. Liquidación **con exención de IVA**:

##### a) Importación.

- Derechos de importación:  $10\% 500.000 \times 3\% \times 6$  (seis meses) = 9.000.
- IVA: Exento.

##### b) Arrendamiento (localizado en el territorio IVA).

- IVA:  $21\% 5.000 \times 6$  (seis meses) = 6.300.

No se produce sobreimposición por IVA (sólo se grava el arrendamiento).

### SUPUESTO N° 53

*Una nueva compañía de navegación aérea española adquiere en enero de XI una aeronave, para realizar trayectos Madrid-Pekín y otros. Es la única aeronave de que dispone en XI. La contraprestación es de 20.000.000 euros. A lo largo del año se instalan en la aeronave aparatos*

electrónicos, cuya contraprestación ha sido de 2.000.000 euros y se han producido avituallamientos por 1.000.000 euros, operaciones todas ellas que se han beneficiado de la exención de IVA. Durante XI la aeronave realiza 25.000 millas de navegación, de las que 5.000 (el 20%) corresponden a navegación internacional.

**Se pide:**

Tributación en IVA.

**SOLUCIÓN**

Según el **art. 22 LIVA:**

- **La compañía no resulta afecta a navegación internacional**, al no corresponder más del 50% de la distancia total recorrida a vuelos internacionales, produciéndose el **día 31-12-X1 el hecho imponible «operación asimilada a la importación»**, por incumplir las condiciones de afectación a la navegación internacional.
- **Base imponible:**  $20.000.000 + 2.000.000 + 1.000.000 = 23.000.000$  euros
- **IVA:**  $21\% \times 23.000.000 = 4.830.000$  euros

**SUPUESTO N° 54**

El empresario A, establecido en Barcelona, adquiere una mercancía en Francia, que es expedida a España (territorio IVA), quedando en este vinculada al RDDA. La contraprestación correspondiente a la adquisición de esta mercancía es de 18.030 euros. Posteriormente, y mientras permanece al amparo del citado régimen se vende al empresario B, de Tarragona por 22.950 euros, efectuándose la salida del mencionado régimen.

**Se pide:**

Tributación en IVA, suponiendo alternativamente que B tiene prorrata de 100% y del 80%.

**SOLUCIÓN**

La **adquisición intracomunitaria de bienes** está exenta del IVA por vincularse la mercancía a este régimen suspensivo. El **abandono del RDDA** origina el hecho imponible “operación asimilada a la importación” y su base imponible es la correspondiente a la última entrega realizada en dicho depósito.

La **liquidación** es:

- Base imponible..... 22.950
- Cuota al 21%..... 4.819,5

El empresario adquirente debe liquidar el **IVA en el modelo 380**, en la Aduana de control donde tenga lugar este abandono, deduciéndose en el propio documento la cuota devengada con aplicación de las reglas generales de las deducciones.

Así, si B tiene una **prorrata del 100%**, la liquidación es:

- Operación asimilada a la importación (IVA devengado)..... 4.819,5
- IVA soportado por operación asimilada a la importación.... 4.819,5
- IVA deducible 100% / 4.819,5..... 4.819,5
- A ingresar ..... 0

Si B tiene una **prorrata del 80%**, la liquidación es:

- Operación asimilada a la importación (IVA devengado)..... 4.819,5
- IVA soportado por operación asimilada a la importación.... 4.819,5
- IVA deducible 80%/4.819,5..... 3.855,6
- A ingresar ..... 963,9

La **entrega** de la mercancía al **empresario de Tarragona** está exenta del impuesto por realizarse la venta mientras la mercancía permanece al amparo del régimen de depósito aduanero.

### SUPUESTO N° 55

*Un empresario introduce en España un bien (1.000) que se vincula al régimen de depósito aduanero desde el momento de su entrada. En esta situación, se presta un servicio exento relativo al bien en cuestión (2.000), y se entrega otro bien (3.000) que se incorpora al proceso de transformación del primero. El empresario cancela el régimen de depósito del bien, y lo incorpora al consumo en España.*

**Se pide:**

*Tributación en IVA, analizando también si lo hubiera vendido por 10.000 o lo exportase o enviase a otro estado miembro por 11.000.*

### SOLUCIÓN

1. En este caso, **no se devengan los Derechos de Importación, ni el IVA a la Importación ni los Impuestos Especiales si procediesen.**

En el **momento de la salida del régimen**, se produce la **importación del bien**, cuya base imponible es:  $1.000 + 2.000 + 3.000 = 6.000$ .

2. Si el empresario **hubiese vendido el bien con una contraprestación de 10.000**, la base imponible de la importación (a la cancelación del régimen) hubiese sido 10.000.
3. Si el **abandono del régimen se produce por la exportación del bien o su envío a otro Estado miembro**, no se devenga el impuesto en nuestro territorio. La exportación no genera la exacción impositiva, y el envío a otro Estado miembro se realiza en régimen suspensivo hasta destino.

### SOLUCIÓN

Según el **art 22 LIVA**:

**Buque afecto a navegación marítima internacional en X1.**

**No así en X3.**

1. **Entrega del buque en X1:** sujeta y exenta IVA.
2. **Entrega mobiliario en X1:** sujeta y exenta IVA.
3. **Entrega botes salvavidas en X2:** sujeta y no exenta IVA porque en el año natural en que se realiza la entrega el buque no está afecto.
4. **Entrega de mobiliario en X3:** sujeto y no exento, porque en el año natural siguiente (que también se computa al haberse realizado la entrega después de 30 de Junio) no está afecto.

### SUPUESTO Nº 56

*Entre las operaciones realizadas por la sociedad "AUTOS, S.A." en el ejercicio X0 se encuentran las siguientes:*

1. *La sociedad "AUTOS, S.A." era propietaria de un local comercial en Madrid que utilizaba para la exposición y venta de los vehículos. Dicho local comercial fue adquirido a un promotor, por importe de 200.000 euros en el mes de julio del año X. La sociedad nunca ha estado sometida a la regla de prorata.*

*En el año X5, el Sr. PAM, un particular especialmente interesado en aquel local de "AUTOS, S.A.", propuso la permuta por otro local de su propiedad que el Sr. PAM había adquirido el año anterior por herencia. Aunque se encuentra algo más alejado del centro era mucho más amplio.*

*La operación se realizó en julio del año X5 en las siguientes condiciones:*

- *El Sr. PAM entregó su local, cuyo valor de mercado era de 500.000 euros.*
- *En pago del mismo, "AUTOS, S.A." entregó el local que ocupaba, cuyo valor de mercado ascendía a 400.000 euros, y una cantidad en metálico de 50.000 euros, compensando así en parte el coste fiscal de la operación para "AUTOS, S.A."*

*En el curso de las actuaciones de comprobación se constató que las valoraciones de ambos bienes se ajustaban a la realidad del mercado en aquel momento. Asimismo, se deducía que la sociedad no había practicado anotación contable alguna en las cuentas relacionadas con el IVA como*

consecuencia de estas operaciones, ni las mismas habían tenido reflejo en las autoliquidaciones presentadas por la sociedad.

2. De acuerdo con la política de incentivos de la empresa, en julio del año X5, “AUTOS, S.A.” hizo entrega de cinco vehículos turismo de sus existencias a diversos trabajadores para su uso particular y en unas condiciones muy ventajosas:
  - A dos directivos de forma totalmente gratuita, dando los vehículos de baja de la cuenta de mercaderías sin ingresar cantidad alguna por ellos.
  - A los tres mejores vendedores del año anterior, a la mitad del coste de adquisición de los vehículos para la empresa. Por cada uno se ingresaron 8.000 euros y el correspondiente IVA (repercutido 1.280 euros), dando la mercancía de baja de las cuentas. La empresa aplica habitualmente en sus ventas un margen del 10% sobre su coste.
3. En septiembre del año X5 “AUTOS, S.A.” abonó 25.000 euros a un bufete colombiano no establecido en España por un estudio sobre los requisitos legales para la realización de inversiones en la República de Colombia para una posible expansión del negocio. Los gestores de la empresa estimaron que, al tratarse de una operación fuera del territorio de aplicación del tributo, no tiene ninguna incidencia con respecto al IVA.

**Se pide:**

1. En relación con el apartado 1: Exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exclusivamente respecto de la sociedad objeto de comprobación “AUTOS, S.A.”.
2. En relación con el apartado 2: Exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA.
3. En relación con el apartado 3: ¿Es correcta la apreciación de los gestores de la empresa?.

**SOLUCIÓN**

1. En primer lugar, la **venta de local comercial por el promotor** a “AUTOS, S.A.” en el año X, es una primera entrega de edificación, **sujeta y no exenta** en el IVA, en la que “AUTOS S.A.” soporta el IVA correspondiente que fue deducible en su totalidad al no estar sometida a prorrata (art. 20.Uno.22<sup>a</sup> LIVA).

En segundo lugar, la **operación realizada con el Sr. PAM** en el año X5, se califica como **permuta** (entrega de bienes según el art. 8 LIVA) **sujeta a IVA**, al realizarse por un empresario como es la sociedad “AUTOS S.A.”.

Según el **art. 20.Uno.22<sup>a</sup> LIVA**, están **exentas**:

**“22<sup>a</sup>. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”.**

Por tanto, operación **sujeta pero exenta en IVA, sin posibilidad de renuncia a la exención** ya que el adquirente del local comercial es un particular (art. 20.Dos LIVA).

De conformidad con el **art. 4.4 LIVA y 7.5 T.R. ITP y AJD**, esta operación queda **sujeta al gravamen del T.P.O. del ITP y AJD**, cuyo sujeto pasivo es el Sr. PAM.

Hacer constar que si la **operación hubiese quedado sujeta y no exenta** en IVA, la **Base Imponible** para “AUTOS, S.A.” sería el importe, expresado en dinero, que se hubiere acordado entre las partes y que salvo que se acredite lo contrario, coincidirá con las reglas de determinación de la base imponible de autoconsumo (400.000 euros), ya que para “AUTOS, S.A.” es una **“permuta pura”**, dado que la contraprestación que recibe es totalmente en especie (art. 79.Uno LIVA).

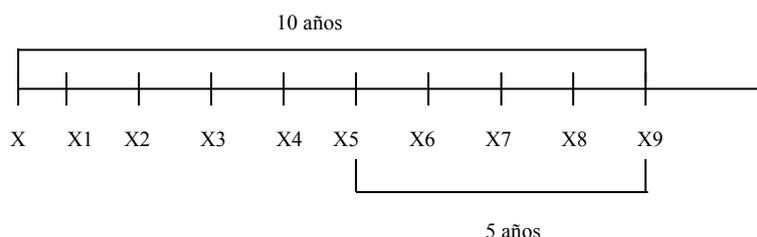
Por otro lado, como consecuencia de que el local objeto de permuta se encontraba afecto a la actividad económica de “AUTOS, S.A.” y al tratarse de un **bien de inversión es de aplicación el art. 110 LIVA**, relativo a la **regularización de los bienes de inversión dentro del periodo de regularización**.

Según este artículo, como la **entrega está exenta**, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la **realización de operaciones que no originan el derecho a deducir** durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

La **regularización** a que se refiere este artículo debe practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata (art. 110.Dos LIVA).

Por lo tanto, “AUTO, S.A.” debió **regularizar** las cantidades deducidas en el momento de la compra en la siguiente cuantía (suponiendo un IVA soportado en el año X del 21%).

- **IVA soportado deducido:**  $200.000 \times 0,21 = 42.000$  euros
- **Período de regularización:**



$$\frac{42.000 - 0}{10} \times 5 = 21.000 \text{ euros}$$

En conclusión debió realizar un **ingreso complementario** en la autoliquidación correspondiente del año X5 de 21.000 euros.

**Nota:**

Tener en cuenta que esta operación de permuta en el X5 al ser no habitual no se tiene en cuenta a efectos de cálculo de prorrata. Por último, señalar que la entrega del local por el Sr. PAM a “AUTOS, S.A.” en una **operación no sujeta a IVA** al ser el transmitente un particular y por tanto sujeta a la modalidad de tipo del ITP y AJD; sujeto pasivo, “AUTOS, S.A.”; base imponible, el valor de mercado del local (500.000 euros) y el tipo del 7% fijado por la CAM.

- En relación con la **entrega de forma gratuita a dos de sus directivos de dos vehículos**, dándolos de baja en la cuenta de existencias, estamos ante un **autoconsumo de bienes**, sujeto y

no exento por el **art. 9.1ºb) LIVA**: “La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”.

En concreto, se trata de un **autoconsumo externo de bienes**, toda vez que los vehículos se entregan **sin contraprestación alguna** mediante una transferencia gratuita al consumo de terceros, en este caso, a favor de los directivos de la entidad, por el que la entidad debe repercutir (autorepercusión) la cuota de IVA correspondiente al **tipo general** vigente del 21% sobre una **base imponible** que es el coste de producción de los mismos incluido los gastos de personal (art. 79.Tres LIVA).

Ahora bien, según **otra opinión doctrinal no puede considerarse autoconsumo** cuando media relación laboral con los destinatarios de los bienes o servicios, ya que indirectamente, sería un operación a título oneroso.

Por tanto, consideramos que, en este caso, estamos ante una **operación vinculada en IVA** (art. 79.Cinco LIVA), al ser una operación realizada con personas ligadas a la entidad por relación laboral y por tanto, la **base imponible** debe ser el **valor de mercado** de los vehículos entregados, al reunirse los dos requisitos señalados en la LIVA para aplicar el valor de mercado (esto es, los destinatarios no tienen derecho a deducir el IVA y la contraprestación pactada es inferior a la que corresponde en condiciones de libre competencia) (DGT 16-12-2008).

- En relación con la entrega a sus tres mejores vendedores de **vehículos a mitad del coste de adquisición de la empresa**, siendo el margen general del 10 por 100, estamos ante otra **operación vinculada del art. 79. Cinco LIVA**, que debe valorarse a **valor de mercado**.

Así suponiendo un tipo general del 21%:

**Coste Vehículos:**  $8.000 \times 2 = 16.000$

**Margen Comercial:**  $10\% 16.000 = 1.600$

-----  
**Valor de mercado: 17.600 euros**

**IVA Devengado:**

$17.600 \times 0,21 = 3.696$  euros

**IVA Ingresado:**

$8.000 \times 0,21 = 1.680$  euros

**Contingencia fiscal:**

$(3.696 - 1.680) \times 3 = 6.048$  euros

3. Al ser el **prestador de los servicios un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto** (bufete colombiano) y el **destinatario un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del impuesto** (“AUTOS, S.A.”), el servicio se localiza en el **territorio de aplicación del impuesto**, estando sujeta a IVA la operación de conformidad con el **art. 69.Uno LIVA**:

“Cuando el **destinatario sea un empresario o profesional** que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o

*residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste (...)*”.

Al ser el prestador un no establecido, “AUTOS, S.A.” debió proceder al ingreso **del IVA** por **inversión del sujeto pasivo** (art. 84 LIVA) y deducírselo.

### SUPUESTO N° 57

*D. Juan Berceo es un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja que entrega mercancías en el primer trimestre X14 por importe de 600.000 €.*

*La mitad del precio se cobra el 1 de mayo de X14 y el resto el 1 de mayo de X16.*

**Se pide:**

*¿Cuándo se produce el devengo en IVA?*

### SOLUCIÓN

El devengo se producirá el **1 de mayo de X14 por el importe cobrado** ( $300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$ ) y el **31 de diciembre de X15** por el importe restante ( $300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$ )

**Se pide:**

*¿En el caso de que no se obtenga el cobro en los plazos establecidos y el devengo se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación. ¿Debe rectificarse la declaración – liquidación en la que se consignó el IVA devengado cuando se produzca el cobro?*

### SOLUCIÓN

**No**, este cobro no genera el devengo pues ya se produjo el 31 de diciembre.

**Se pide:**

*¿Cuál será la fecha de devengo en el caso de cobros a través de remesas bancarias o cualquier otro medio (cheque, pagaré, letra de cambio...)?*

**SOLUCIÓN**

El pago se entenderá producido en la **fecha de vencimiento**, considerándose efectivamente percibido en la fecha de abono en la cuenta del acreedor (Consulta DGT 0187-05).

**Se pide:**

*¿Cuál será la fecha de devengo si se efectúa el descuento de pagarés o letras de cambio?*

**SOLUCIÓN**

El pago se entenderá producido **cuando el efecto haya sido satisfecho** por el deudor. El descuento de un pagaré o letra de cambio carece de relevancia para determinar el devengo pues no tiene efectos liberatorios para el deudor.

**Se pide:**

*¿Cuándo se repercute el impuesto?*

**SOLUCIÓN**

La **repercusión** deberá efectuarse al tiempo de **expedir y entregar la factura** pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación.

**SUPUESTO N° 58**

*Empresario Z acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere mercancías en el primer trimestre de X14 por importe de 600.000 €.*

*La mitad del precio se paga el 1 de julio de X14 y el resto el 1 de febrero de X16.*

**Se pide:**

*¿Cuándo podrá deducir el IVA soportado en la compra?*

**SOLUCIÓN**

El devengo y por tanto, el **derecho a la deducción del impuesto se producirá el 1 de julio de X14 por el importe pagado** ( $300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$ ) y **el 31 de diciembre de X15 por el importe restante** ( $300.000 \times 21\% = 63.000\text{€}$ )

**SUPUESTO N° 59**

Conteste brevemente las siguientes cuestiones:

1. *¿Cuáles son las obligaciones formales específicas del RECC de IVA?*
2. *¿Cuándo deberán anotarse las operaciones en los libros registro?*
3. *¿En el caso de que no se obtenga el cobro/satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo/nacimiento del derecho a deducir se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación. ¿Cuál es la fecha que debe registrarse como cobro/pago de la operación?*
4. *¿Pueden anotarse asientos resúmenes de las facturas expedidas correspondientes a operaciones en RECC?*

**SOLUCIÓN**

1. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen:
  - Deberán incluir en el **libro registro de facturas expedidas** las **fechas del cobro** de la operación con indicación por separado del importe correspondiente e indicar la cuenta bancaria o medio de cobro utilizado.
  - Deberán incluir en el **libro registro de facturas recibidas** las **fechas del pago** de la operación con indicación por separado del importe correspondiente e indicar el medio pago.
  - Deberán incluir en las **facturas que emitan** la mención “**régimen especial del criterio de caja**”.
2. En los **plazos generales** como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.
3. El **31 de diciembre del año posterior** al que se realiza la operación por ser **la fecha de devengo**. Los posteriores cobros/pagos no generarán anotación alguna.
4. **Sí**, teniendo en cuenta el criterio general de devengo, sin perjuicio de se hayan de complementar con los datos relativos a los cobros.

**SUPUESTO N° 60**

*Empresario A acogido al régimen especial del criterio de caja entrega mercancías a la empresa B en el primer trimestre de X14 por importe de 600.000 €. La mitad del precio se cobra el 1 de mayo de X14 y el resto el 1 de mayo de X16.*

**Se pide:**

*¿Cuándo podrá deducir el IVA la empresa B?*

**SOLUCIÓN**

El **nacimiento del derecho a deducir** se producirá el **1 de mayo de X14** por el **importe pagado** ( $300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$ ) y el **31 de diciembre de X15** por el **importe restante** ( $300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$ ).

Por tanto, la empresa B podrá deducir cuotas soportadas por importe de 63.000 € en la declaración del segundo trimestre de X14 y los 63.000 € restantes en la declaración del cuarto trimestre de X15.

**Se pide:**

*En el caso de que no se satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo de la operación y, por tanto, el derecho a deducir se determinen el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación. ¿Debe rectificarse la declaración-liquidación en la que se dedujo el IVA soportado y deducir las cuotas en el período correspondiente al pago?*

**SOLUCIÓN**

No procederá rectificación.

**SUPUESTO N° 61**

*La empresa ARACNA ha sido declarada en concurso de acreedores y está acogida al régimen especial de criterio de caja, presenta los siguientes datos en la fecha del auto (1 de marzo de X14):*

- IVA repercutido pendiente de cobro..... 300.000 €
- IVA soportado pendiente de pago por compras efectuadas a empresas sometidas al régimen del criterio de caja ..... 50.000 €
- IVA soportado pendiente de pago por compras efectuadas a empresas sometidas al régimen general..... 25.000 €

**Se pide:**

1. Importes a consignar en la declaración de IVA del IT X14.
2. ¿Qué efectos tiene para ARACNA la declaración de concurso de uno de sus clientes? ¿y para el propio cliente?

**SOLUCIÓN**

1. En la **declaración del primer trimestre de X14 periodo preconcursal**, deberá consignar:

IVA devengado.....300.000 €  
IVA deducible.....75.000 €

2. La **fecha del auto de declaración de concurso** determinará:

- Para el sujeto pasivo acreedor acogido al régimen especial de criterio de caja, el **devengo de las cuotas repercutidas** que estuvieran aún **pendientes de devengo**.
- Para el **destinatario de la operación**, sujeto pasivo en régimen general, el **nacimiento del derecho a la deducción** de las cuotas soportadas.

**SUPUESTO N° 62**

Mr. Hasad R, empresario domiciliado y residente en Tirana (Albania) acude el 9 de Enero a Madrid para asistir a la Feria Internacional del calzado que se realiza en nuestro país.

Por esta estancia relacionada con sus actividades empresariales soporta el siguiente IVA español al tipo correspondiente:

- Transporte:	1.000 €
- Hostelería:	3.000 €
- Restauración:	1.500 €
- Exposición en feria:	4.000 €
- Adquisiciones de calzado en feria a productores españoles:	25.000 €

Se conoce que Albania no tiene ningún acuerdo de reciprocidad con España en materia de IVA.

**Se pide:**

Determinar si Mr. Hasad R puede recuperar el IVA soportado señalado anteriormente.

**SOLUCIÓN**

Según el **art. 119 bis LIVA**, los **empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado** por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el art. 119 Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

- 1º. Los solicitantes deberán **nombrar con carácter previo un representante** que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.
- 2º. Dichos solicitantes **deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad** de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla (el reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda).
- 3º. **Por excepción** a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, **podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:**
  - El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
  - Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación de Impuesto.

Por tanto, en el caso planteado, podrá obtener la **devolución** del IVA soportado, con arreglo al procedimiento regulado en el art. 31 bis RIVA, por importe de **9.500 euros**, es decir, por los cuatro conceptos enunciados en primer lugar, al tratarse de servicios exceptuados del requisito de reciprocidad.

No así, por el IVA soportado por importe de 25.000 euros en la adquisición de calzado, dado que esta adquisición no está exceptuada de la exigencia de reciprocidad.

**SUPUESTO N° 63**

*La sociedad IMPORT-EXPORT S.A. está incluida en el REDEME desde 1-1-X0.*

*En el presente ejercicio se ha acogido a la opción establecida en el art167 DOS LIVA.*

El 20-4-X5 realiza una importación por la Aduana de Barajas, por la que la Administración de Aduanas procede a comunicarle el 28-4-X5 la siguiente liquidación:

Derechos arancelarios: 17.550 euros.

IVA importación: 45.220 euros.

La entidad tiene prorrata 100%.

**Se pide:**

Determinar cuándo y cómo debe la entidad satisfacer el IVA importación liquidado por la Aduana.

**SOLUCIÓN**

El **artículo 167.Dos** de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por la Ley 28/2014, habilita a los sujetos pasivos que **opten** por ello en la forma en que se determine reglamentariamente, **a ingresar las cuotas del IVA a la importación en la autoliquidación correspondiente al período en que reciban el documento en que conste la liquidación practicada por la Administración.**

El desarrollo reglamentario a que alude la Ley se hace efectivo en el **artículo 74.1 del RIVA**, en su redacción dada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre.

En dicho artículo 74.1 se exige como condición para el ejercicio de la opción que el empresario o profesional tenga un **período de liquidación que coincida con el mes natural** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA. Los supuestos determinantes del período mensual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 serían los siguientes:

- Sujetos pasivos que tengan la consideración de Gran Empresa (en adelante, GGEE).
- Sujetos pasivos que apliquen el Régimen especial de grupo de entidades en el IVA (en adelante, REGE).
- Sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual (en adelante, REDEME).

Asimismo, conviene resaltar que dicho artículo determina que podrán ejercitar esta opción los empresarios o profesionales que actúen como tales, **siempre que tributen en la Administración del Estado.**

Concretamente, y a efectos de la gestión de los ingresos derivados del ejercicio de esta opción, tiene especial relevancia lo dispuesto en la **D.A. octava del RIVA**, cuya redacción se transcribe a continuación:

**“El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las**

**cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo;** a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al período”.

Por tanto, la entidad consignará en su **autoliquidación mensual por IVA mes Abril X5:**

IVA Devengado en importaciones: 45.220 euros  
 IVA Soportado deducible en importaciones; < 45.220 euros >

No asumiendo, por tanto, el corte financiero de anticipar el pago de IVA ante la Aduana de importación.

### SUPUESTO N° 64

*D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Ángeles M. vende el 1 de enero de 2012 a D. José L., de 70 años de edad, un usufructo vitalicio de una vivienda por valor de 18.030,36 €, y a Santiago (hijo de D. José L.) la nuda propiedad por valor de 42.070,84 €.*

*La transmisión está sujeta a ITP, procediendo dos liquidaciones: una por la constitución del usufructo y otra por la transmisión de la nuda propiedad:*

- a) A cargo del usufructuario (D. José L.): sobre la base de los 18.030,36 € (dando por bueno el valor declarado).*
- b) A cargo del nudo propietario (Santiago): sobre la base de los 42.070,84 €.*

#### **Se pide:**

*¿Qué consecuencias se producirían en el ITP y AJD y en el ISD al fallecimiento de D. José L. en un momento posterior?*

### SOLUCIÓN

**Debería practicarse en este momento la liquidación a efectos del ITP a cargo del nudo propietario,** sobre la base de los 18.030,36 euros, ya que según el art. 14.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

*“Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio”.*

Ahora bien, **en estos casos se presume que se incorpora a la masa hereditaria dicho bien** y por ello solo hay que girar una liquidación con cargo al nudo propietario por la adquisición por herencia del pleno dominio de la vivienda, es decir, que se han de aplicar las reglas del ISD.

Por tanto, **a la base imponible** de la liquidación que corresponde girar a cargo de Santiago como heredero de D. José L. **se presumirá la adición** (art. 1 b) LISD, art. 26 RISD) **del valor total de la vivienda** (60.101,21 €) sin practicar la mencionada liquidación a efectos de ITP que estaría pendiente como consecuencia de la consolidación del dominio, en el nudo propietario, desmembrado por título oneroso.

**SUPUESTO N° 65**

La sociedad “CTO, S.A.”, posee un terreno destinado a la explotación agraria en la localidad de Arganda. El 12 de Enero de 2012 ante la oferta de la sociedad “LAUREN, S.A.” decide arrendarlo, pactando una vigencia de 5 años y una mensualidad de 3.005,06 €. La sociedad “CTO, S.A.” no ha renunciado a la exención por IVA.

**Se pide:**

Liquidación del ITP y AJD.

**SOLUCIÓN**

Nos encontramos ante un supuesto en el que el **arrendamiento está sujeto a IVA pero exento por tratarse de un arrendamiento de terrenos**, considerado prestación de servicios (arts. 20.1. 23ª y art. 11 LIVA). Esta exención no es susceptible de renuncia y tributa siempre por la modalidad del TPO del ITP y AJD.

**Base Imponible** = 3.005,06 € x 12 x 5 = **180.303,60 €**

**Cuota tributaria** = Según escala.

**SUPUESTO N° 66**

D. Juan García realizó el otorgamiento ante notario de una escritura de subsanación por errores en una primera escritura de constitución de un préstamo hipotecario en el que se hizo constar como garantía una finca que no era de su propiedad.

**Se pide:**

¿Está el nuevo otorgamiento sujeto a ITP - AJD?.

**SOLUCIÓN**

La nueva escritura estará **exenta** en aplicación del **art. 45.1.B.13 de la LITP y AJD**, que declara la exención de los actos y contratos que tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiese satisfecho el impuesto y estuviesen afectados de vicios que los anulen.

**SUPUESTO N° 67**

La Sociedad PLAC, S.L. emitió una letra de cambio el 01-01-2X10 por 4.808,10 € con vencimiento el 01-04-2X10. Emite también 2 letras de cambio el 15-02-2X10 por 811,37 € cada una con vencimiento el 15-12-2X10 y una letra por 198.333,99 € emitida el 01-03-2X10 con vencimiento el 01-12-2X10.

**Se pide:**

Calcular la cuota de A.J.D. del ITP y AJD.

**SOLUCIÓN**

Respecto a la **letra que vence el 01-04-2X10**, procederá el pago de **16,83 €** mediante efectos timbrados (art. 37 LITP-AJD).

Respecto de las **letras emitidas el 15-02-2X10 por 811,37 €** como su **vencimiento es superior a los 6 meses**, en virtud del art. 36 LITP-AJD, se debe exigir el impuesto que corresponda al duplo de su base. Así  $811,37 € \times 2 = 1.622,73 €$ . A esta cantidad le corresponde una tributación de 8,41 €. Como son dos títulos, serán **16,83 €** también mediante efectos timbrados.

Respecto a la **letra emitida el 01-03-2X10**, en aplicación del art. 37, **pagará 538,51 €** mediante efecto timbrado y el **3 por mil de la diferencia entre el importe de la letra y 192.323,87 €** Así  $198.333,99 € - 192.323,87 € = 6.010,12 €$ . El 3 por mil de 6.010,12 € son 18,03 € que sumados a los 538,51 € anteriores dan a pagar **556,54 €**

**SUPUESTO N° 68**

CRIM S.L., sociedad unipersonal propiedad de D. Juan Pérez, decide disolverse. Cuenta con 3.005,06 € de capital social y un terreno adquirido hace 10 años por 72.121,45 €. Queda pendiente de pago una deuda de 12.020,24 € de los 72.121,45 €. El valor de mercado del terreno en el momento de la disolución es de 100.000 euros.

**Se pide:**

Hallar la cuota de Operaciones Societarias.

**SOLUCIÓN**

En aplicación de lo dispuesto en el **art. 25.4 LITP-AJD**, la **base imponible** en las disoluciones será el valor real de los bienes entregados a los socios, sin deducción de gastos ni deudas. Así, no se tendrá en cuenta la deuda pendiente de 12.020,24 €.

**Cuota** (art. 26): 1% 100.000= 1.000 euros

**Sujeto Pasivo** (art 23. b/): el socio.

**Nota:**

La escritura pública en que se documenta la disolución no estará sometida al gravamen gradual AJD “Documentos Notariales” por ser incompatible con “operaciones societarias”; sólo lo estará al gravamen fijo (art. 31.2. LITP y AJD).

**SUPUESTO N° 69**

*D. Mariano Ruiz y D<sup>a</sup> Noelia Ruiz, son propietarios en pro indiviso de un flamante Ferrari adquirido en un concurso de TV.*

*Al no poder mantener el vehículo, dados los numerosos gastos que le ocasiona, deciden venderlo a una empresa revendedora de coches usados al cabo de un año.*

**Se pide:**

*Indicar la incidencia fiscal de dicha transmisión en el ITP y AJD.*

**SOLUCIÓN**

Se trata de una transmisión patrimonial realizada por particulares de un vehículo, que goza de **exención** por el concepto de “**transmisiones patrimoniales onerosas**” del ITP y AJD según el **art 45.B. 17 LITP y AJD**: “Transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa”.

**SUPUESTO N° 70**

*El 7 de julio de 2X10 James Clinton mayor de edad y residente en New York compró un inmueble situado en Marbella, con la finalidad de pasar en España largas estancias veraniegas. La escritura de compraventa se formalizó en Estados Unidos ante notario de dicho país el 8 de agosto de 2X10, estampillándose el documento conforme al Convenio de la Haya de 1961. El documento anterior se presentó en territorio español ante la autoridad competente el 30 de octubre de 2X15.*

**Se pide:**

*¿Cuándo se inicia el cómputo de la prescripción a efectos del I.T.P. y A.J.D.?*

### SOLUCIÓN

El **art. 50 TRITP y AJD** establece que la **prescripción** se regulará por lo previsto en los arts. 66 y siguientes de la LGT.

Por otra parte, el **Convenio de La Haya, de 5 de octubre de 1961**, sobre supresión de la exigencia de legalización para los documentos públicos extranjeros, dispone en su **art. 1º**, que el mismo se aplica a los documentos públicos que hayan sido autorizados en el territorio de un Estado contratante.

Según el **art. 2º** de dicha norma internacional, cada Estado contratante eximirá de legalización a los documentos a los que se aplique el Convenio y que “deban ser presentados” en su territorio.

Por lo tanto, en lo que afecta a la **prescripción** del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ITP y AJD, debe atenderse al **momento en que el documento notarial formalizado en el extranjero es objeto de presentación en territorio español**, única circunstancia que permite a la Administración española tener conocimiento fehaciente del hecho imponible por lo que será dicho momento el que debe tomarse en consideración a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción. En conclusión, el **inicio del cómputo de la prescripción se origina a partir del 30 de octubre de 2X15**.

Además, como novedad, **desde 1-1-03, el art. 50. Cuatro del TR**, señala que en las escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el cómputo comienza desde la presentación ante la Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional suscrito por España, fije otra distinta.

### SUPUESTO N° 71

*D. Vicente Ruíz y Dª Esther Flores, casados desde 1970, deciden divorciarse en 2X12.*

*El régimen económico matrimonial es el de separación de bienes.*

*Como consecuencia del divorcio y entre otras estipulaciones pactadas de mutuo acuerdo, se adjudica a D. Vicente un inmueble propiedad de Dª Esther cuyo valor de mercado en la fecha de la adjudicación es de 300.000 euros y a cambio Dª Esther recibe dos apartamentos sitos en Gandía propiedad de D. Vicente, con un valor de mercado similar.*

#### **Se pide:**

*Determinar la tributación por ITP y AJD de esta operación y en particular si es aplicable la exención del 45 I.B).3 del R.D.L. 1/93 que aprueba el T.R. del ITP y AJD.*

### SOLUCIÓN

Según el **art. 45 I.B).3 del T.R. del ITP y AJD**, están exentas las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las **adjudicaciones** que a su favor y en pago de

las mismas se verifiquen a su **disolución** y las **transmisiones que por tal causa se hagan los cónyuges en pago de su haber de gananciales**.

Según **STS de 30-4-2010**, esta exención **no es aplicable cuando rija el régimen económico matrimonial de separación de bienes**, únicamente lo es cuando exista efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal).

Por tanto, existirán **dos transmisiones patrimoniales sujetas a TPO**; bases imponibles de 300.000 euros cada una; sujetos pasivos, cada cónyuge y que tributarán al tipo fijado por la comunidad autónoma correspondiente.

### SUPUESTO N° 72

*En el ITP y AJD tienen exención subjetiva las siguientes entidades, señalar verdadero (V) o Falso (F):*

1. *Partido político que no ha obtenido representación parlamentaria.*
2. *Cruz Roja Española.*
3. *Fundación acogida a la Ley 49/2002.*
4. *Bancos.*
5. *Cajas de Ahorro, por todas sus adquisiciones.*
6. *Iglesia Católica.*
7. *Iglesia Mormona, sin acuerdo de cooperación con el Estado Español.*

### SOLUCIÓN

Según el **art. 45 I. A/ T.R. del ITP y AJD**:

1. **Falsa** (sólo alcanza la exención a los que tienen representación parlamentaria).
2. **Verdadera**.
3. **Verdadera**.
4. **Falsa**.
5. **Falsa** (sólo alcanza la exención a las adquisiciones destinadas a la obra social).
6. **Verdadera**.
7. **Falsa** (exige la exención acuerdo de cooperación).