

I. NORMATIVA

→ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Contiene la normativa básica del IVA del sistema impositivo español. Dado que se trata de un impuesto armonizado en el seno de la Unión Europea, y teniendo en cuenta la primacía del derecho comunitario sobre las normas internas españolas, lo establecido en la LIVA como en sus normas reglamentarias de desarrollo será aplicable en tanto sea compatible con la Directiva comunitaria que esté vigente en cada momento.

El impuesto se exige de acuerdo con lo establecido en la LIVA y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra¹.

→ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA).

II. NATURALEZA Y AMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA

→ Naturaleza (Art. 1 LIVA):

Es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de bienes y servicios.

→ Ámbito de aplicación espacial en territorio español (Art. 3 LIVA):

Se aplica exclusivamente en el territorio peninsular español y las Islas Baleares.

III. DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE

→ Hecho Imponible (Art. 4 LIVA):

Estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios² realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

¹ Art. 2. LIVA.

² La calificación de una operación como entrega de bienes o prestación de servicios tiene relevancia, por ejemplo, a la hora de delimitar la tributación de las diferentes operaciones o el disfrute de determinadas exenciones.



La sujeción al IVA se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular³.

→ **Concepto de empresario o profesional (Art. 5 LIVA):**

A los efectos de la LIVA, se reputarán, entre otros, como empresarios o profesionales a:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en la LIVA, es decir, las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, y entre otras, tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales las actividades de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, de construcción y el ejercicio de profesiones liberales⁴.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán esta consideración los arrendadores de bienes.

→ **Concepto de entrega de bienes (Art. 8 LIVA):**

Con carácter general, se considerará entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales⁵.

→ **Concepto de prestación de servicios (Art. 11 LIVA):**

A efectos del IVA se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al impuesto que, de acuerdo con la LIVA, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o de importación de bienes⁶.

³ En consecuencia, realizado el H.I., las operaciones de fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, quedan sujetas al IVA, sin perjuicio de las exenciones que pudieran aplicarse.

⁴ Téngase en cuenta que, de acuerdo con el artículo 7 de la LIVA, no estarán sujetos al impuesto, entre otros: los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial; las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas y convenios colectivos; así como las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

⁵ A estos efectos, de acuerdo con la LIVA, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

⁶ Relación de las otras operaciones realizadas por empresarios o profesionales que pueden estar sujetas a IVA.



Ahora bien, la definición, de carácter residual anterior, se matiza en la LIVA al especificar las operaciones que, en particular, tendrán la consideración de prestación de servicios. Entre las mismas, se encuentran:

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos de bienes.
- Las cesiones de uso o disfrute de bienes.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
- Los transportes.
- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- Las operaciones de seguro.
- El derecho a utilizar instalaciones deportivas.
- La explotación de ferias y exposiciones.
- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
- El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso de su destinatario.

IV. DEVENGO DEL IVA (Art. 75 LIVA)

Una vez se devenga el IVA, nace para el sujeto pasivo la obligación de repercutir el impuesto e ingresarlo en la Hacienda Pública⁷.

Con carácter general, el impuesto se devengará:

→ **En las entregas de bienes:**

Cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente.

→ **En las prestaciones de servicios:**

Cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

⁷ Ver apartado II del APUNTE “IVA: Funcionamiento y liquidación”.



→ En arrendamientos, suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado:

En el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

→ En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible:

En el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

V. SUJETOS PASIVOS (ART. 84 LIVA)

Con carácter general, serán S.P. del IVA las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

VI. RESPONSABLES SOLIDARIOS DEL IMPUESTO (ART. 87.1 LIVA)

Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo.

La responsabilidad alcanzará, también, a la sanción que pueda proceder.

VII. DOCTRINA ADMINISTRATIVA:

DGT 0065-99: Como norma general, las APAs no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título onerosos en beneficio de terceros. No obstante, si la APA realizase actividades empresariales con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso, tendrá solamente respecto de dichas actividades la condición de empresario y estará sujeta al IVA en relación a las mismas.

DGT V1360-05: Ni el alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores como en el IAE son requisitos necesarios para la calificación de un sujeto como empresario o profesional. Basta con que se realice una actividad que tenga dicho carácter para que se considere que el sujeto que la lleva a cabo tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA. Ello no quiere decir que sea correcta dicha situación tributaria.

