AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO

TEMA 20

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DEL ESTADO Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

TEMA 20

El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). Concepto y naturaleza. Ámbito de aplicación. Entregas de bienes y prestaciones de servicios: hecho imponible, exenciones, lugar de realización.

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

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Comprueba si tu temario está actualizado
https://opo.cl/WrT5X

Accede a los recursos del tema
https://opo.cl/PrTNx

www.opositatest.com

AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 20

I. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I). Naturaleza y ámbito de aplicación ____ **4**

1. Concepto y naturaleza 4
2. Ámbito de aplicación 4

II. Entregas de bienes y prestaciones de servicios ____ **6**

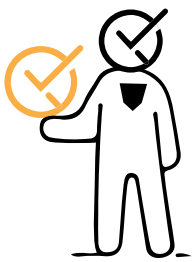
1. Delimitación del hecho imponible 6
2. Exenciones 25
3. Lugar de realización del hecho imponible 47
4. Casos prácticos 60

III. Adquisiciones intracomunitarias de bienes ____ **63**

1. Delimitación del hecho imponible 63
2. Exenciones 66
3. Lugar de realización del hecho imponible 66
4. Casos prácticos 67

IV. Importaciones de bienes ____ **68**

1. Hecho imponible 68
2. Concepto de importación de bienes 68



RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.

PLAZOS → Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

Destacados → Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

Datos importantes → Negrita

⌜ ⌝ ⌞ ⌟ → Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.

N → Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.

Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.

lauracsbon@gmail.com/+34 626 50 08 17

I. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I). NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

1. CONCEPTO Y NATURALEZA

Al amparo de lo establecido en el **art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante, **LIVA**), el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones contempladas en la **LIVA**, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

> La naturaleza indirecta del impuesto se debe a que recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios[1].

En las Islas Canarias se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC). El **art. 2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias** (en adelante, **Ley 20/1991**) dispone que el IGIC es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones contempladas en la **Ley 20/1991**, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

2. 1 Normas aplicables

Según lo previsto en el **art. 2 de la LIVA**, el impuesto se exigirá conforme a lo dispuesto 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 Navarra.

La aplicación del impuesto tendrá en cuenta lo establecido en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

2.2 Territorialidad

A tenor de lo contemplado en el **art. 3.1 de la LIVA**, el territorio espacial de aplicación del impuesto (en adelante, TAI) es el territorio español, determinado según lo previsto en el **art. 3.2 de la LIVA**, incluyendo en él:

- Las islas adyacentes.
- El mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas.
- El espacio aéreo que corresponde a dicho ámbito.

A los efectos de la **LIVA**, se entenderá por (**art. 3.2 LIVA**):

- "*Estado miembro*", "*Territorio de un Estado miembro*" o "*interior del país*", el ámbito de aplicación del **Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea** (en adelante, **TFUE**) definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:
  - En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.
  - En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren los **arts. 349** y **art. 355.1 del TFUE**; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d´Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.
- "*Comunidad*" y "*territorio de la Comunidad*", el conjunto de los territorios que constituyen el "*interior del país*" para cada Estado miembro.
- "*Territorio tercero*" y "*país tercero*", cualquier territorio distinto de los definidos como «*interior del país*».

[1] *Manual práctico IVA 2024, p. 18.*

luasonan@gmail.com / +34 626 59 08 77

A efectos del IVA, las operaciones realizadas con el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las realizadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre (**art. 3.3 LIVA**).

> De acuerdo con lo señalado, el **art. 3 de la LIVA** excluye de su ámbito de aplicación Canarias, Ceuta y Melilla. De esta forma, sólo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares.

2.3. Cesión del impuesto

De acuerdo con el **art. 35 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias** (en adelante, **Ley 22/2009**), se cede a la Comunidad Autónoma el 50 % del rendimiento del IVA producido en su territorio.

En este sentido, se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del IVA que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del IVA por Comunidades Autónomas.

No obstante, conforme al **art. 54.2.b) de la Ley 22/2009**, la aplicación de los tributos, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas en el IVA.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

II. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

1. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

1.1. Hecho imponible

A) Operaciones sujetas al impuesto

Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas 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 realizan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las efectúen (**art. 4.1 LIVA**).

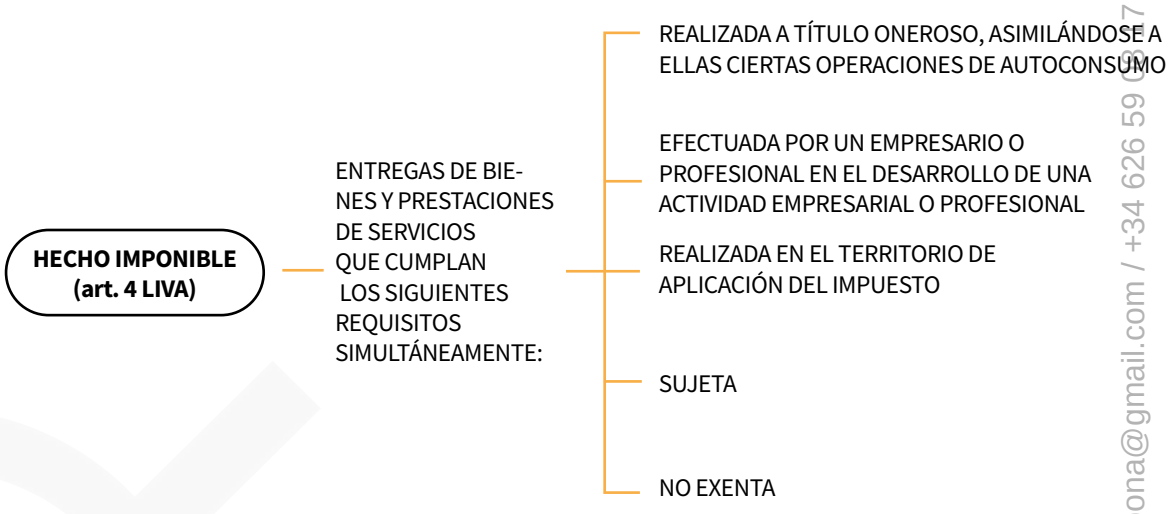
Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (**art. 4.2 LIVA**):

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de todos o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las realizadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.
- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Un empresario se dedica a arrendar embarcaciones de lujo para la realización de visitas guiadas. Las embarcaciones forman parte del patrimonio empresarial del arrendador, de modo que la transmisión de una de ellas se consideraría efectuada en el ejercicio de la actividad empresarial del arrendador.

La sujeción al impuesto se produce independientemente de los fines o resultados que se persigan en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular (**art. 4.3 LIVA**).

Un Ayuntamiento organiza un concierto benéfico para recaudar fondos destinados a la investigación contra el cáncer. La venta de entradas para asistir al concierto se encuentra sujeta al impuesto, sin que sea relevante el destino que vaya a darse a los ingresos o beneficios resultantes de dicha actividad[2].



lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 0[illegible]7

[2] *Manual práctico IVA 2024, p. 39.*

B) Delimitación IVA - TPO

Conforme a lo indicado en el **art. 4.4 de la LIVA**, las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto "*transmisiones patrimoniales onerosas*" (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD).

Se exceptúan de lo establecido en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando se encuentren exentos del IVA, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones previstas en el **art. 20.2 de la LIVA**.

DELIMITACIÓN IVA - TPO (ITP Y AJD)[3]	
PUNTO EN COMÚN	Ambos impuestos gravan la transmisión de bienes o derechos.
REGLA GENERAL	· Incompatibilidad entre ambos impuestos. · En principio, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional: - No estarán sujetas al concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del ITP y AJD. - Estarán sujetas al IVA. · Se aplica: - IVA, cuando quien transmite es empresario o profesional. - El concepto "*Transmisiones Patrimoniales Onerosas*", cuando quien transmite es un particular.
DIFERENCIA FUNDAMENTAL	Posibilidad de deducción del IVA cuando lo soporta un empresario.
EXCEPCIONES	Operaciones que, siendo realizadas por empresarios o profesionales, están sujetas al concepto de "*Transmisiones Patrimoniales Onerosas*" del ITP y AJD. · Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA: - Las entregas, arrendamientos, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención en el IVA. · Operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas al IVA: - Las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional, constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

[3] *Manual práctico IVA 2024, pp. 23 y 24.*

EJEMPLOS PRÁCTICOS

· Si un particular compra un coche de segunda mano:

- A un concesionario, se aplicará el IVA, que deberá repercutir el concesionario al comprador.
- A un particular, el adquirente deberá pagar el ITP y AJD.

· Una empresa vende los antiguos escritorios y estanterías viejos de sus oficinas por renovación. El mobiliario había sido adquirido hace 10 años.

- La entrega tributa por el IVA al ser realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad.

· Una universidad vende su mobiliario, adquirido hace 9 años, por renovación.

- La entrega de bienes no tributa por ninguno de los dos impuestos:
  - > ITP y AJD, no, porque la realiza un empresario.
  - > IVA, no, por encontrarse exenta al haberse utilizado los bienes en operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado (**art. 20.1.24.º LIVA**).

· Un empresario cuya actividad consiste en la venta de ultramarinos en una tienda vende un piso a un particular para vivienda.

- Se debe tener en cuenta que, en este supuesto, el empresario no es un promotor inmobiliario.
- La entrega tributa, por excepción, por ITP y AJD:
  - > IVA, no, por encontrarse exenta de la LIVA al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones.
  - > ITP y AJD, sí, aunque se realice por un empresario.

· Compra de un reloj de segunda mano:

- IVA, si se compra en una tienda.
- ITP y AJD, si se compra a un particular.

· Aportación de una máquina industrial afecta a una empresa de congelados que hace un socio a una sociedad, recibiendo a cambio las acciones correspondientes.

- La entrega de la maquinaria tributa por el IVA al ser el aportante un empresario y formar parte de su patrimonio empresarial.
- Asimismo, 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.

1.2. Concepto de empresario o profesional

A) Empresario o profesional

A tenor de lo contemplado en el **art. 5.1 de la LIVA**, se considerarán empresarios o profesionales:

· Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el **art. 5.2 de la LIVA** (**letra a**).

- No obstante, no se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen únicamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el **art. 5.1.b) de la LIVA**.

· Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (**letra b**).

· Quienes efectúen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan explotar un bien corporal o incorporal para obtener ingresos continuados en el tiempo (**letra c**).

- En concreto, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

laurassona@gmail.com / +34 626 59 08 17

- Quienes realicen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea de manera ocasional (**letra d**).

  Según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, a efectos del IVA, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construye (promotor-constructor) ocontrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio (**CV V2674-21**).

D. Pedro ha decidido contratar la construcción en su solar de un edificio para destinarlo a su posterior arrendamiento. En este caso, D. Pedro se considerará empresario o profesional al tener la consideración de promotor.

- Quienes efectúen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el **art. 25.1 y 2 de la LIVA** (**letra e**).

  - Los empresarios o profesionales indicados únicamente tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte señalados.

Dña. María, una abogada que presta sus servicios en Madrid, ha decidido alquilar su vivienda de Valencia con fines turísticos. A efectos de esta operación, Dña. María tendrá la consideración de empresaria o profesional.

B) Actividad empresarial o profesional

En virtud del **art. 5.2 de la LIVA**, son actividades empresariales o profesionales 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 concreto, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos del IVA, las actividades empresariales o profesionales se entenderán iniciadas desde el momento en que se efectúe la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de dichas actividades, incluso en los casos a que se refiere el **art. 5.1.b), c) y d) de la LIVA**. Quienes efectúen dichas adquisiciones tendrán, desde ese momento, la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

- Los arrendadores de bienes se consideran empresarios a efectos del IVA, por lo que si un particular alquila un garaje de su propiedad se le considerará empresario en lo relativo a esa operación, y deberá repercutir e ingresar el Impuesto y cumplir con el resto de obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IVA[4].
- Si un grupo de personas construyen un edificio con varias viviendas con el objeto de venderlas, formarán una comunidad de bienes que, a efectos de IVA, tendrá la consideración de empresario [5]. Sin embargo, si un particular construye una vivienda (promotor) para uso propio no tendrá la consideración de empresario, salvo que la venda previamente a que hayan transcurrido 3 años, en cuyo caso, a efectos de esa operación, se le considerará empresario (**D.A.23ª LIRPF**).
- Una empresa de papelería adquiere una impresora, así como diversos materiales, con el objeto de destinarlos a su actividad comercial. En este caso, tendrá la condición de empresario o profesional desde que realiza las adquisiciones, aunque aún no haya efectuado ninguna operación.

C) Presunción de ejercicio de actividades empresariales o profesionales

Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales (**art. 5.3 de la LIVA**):

- En los supuestos a que se refiere el **art. 3 del Código de Comercio** (en adelante, **CCom**).

  El **art. 3 del CCom** dispone que existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo anuncie por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil.

- Cuando para realizar las operaciones definidas en el **art. 4 de la LIVA** se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

laurasbona@gmail.com/ +34

[4] *Manual práctico IVA 2024, p. 37.*
[5] *Manual práctico IVA 2024, p. 37.*

D) Empresarios o profesionales actuando como tales

A los solos efectos de lo dispuesto en los **arts. 69, 70 y 72 de la LIVA**, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados (**art. 5.4 LIVA**):

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con el **art. 4.1 de la LIVA**.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA (en adelante, NIF-IVA) suministrado por la Administración española.

  Los sujetos indicados se reputarán empresarios o profesionales actuando como tal respecto de los servicios que les sean prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI[6].

Un Ayuntamiento contrata a una empresa italiana para que realice un proyecto sobre vehículos eléctricos en base a una campaña de movilidad verde. El Ayuntamiento se reputará empresario o profesional respecto de los servicios prestados por la consultora italiana solo si dispone de NIF-IVA por haber realizado una AIB previa sujeta. En caso contrario, no se considerará empresario o profesional[7].

1.3. Concepto de edificaciones

El **art. 6 de la LIVA** preceptúa que, a los efectos del IVA, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, realizadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Particularmente, se considerarán edificaciones las construcciones relacionadas a continuación, siempre que se encuentren unidas a un inmueble de una manera fija, sin que puedan separarse de él sin quebrantar la materia ni deteriorar el objeto:

- Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- Los puertos, aeropuertos y mercados.
- Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No se considerarán edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y, en particular, las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el **art. 334.4 y 5 del Código Civil**.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

lauracsbona@gmail.com +34 626 59 03 7

[6] *Manual práctico IVA 2024, p. 39.*

[7] *Manual práctico IVA 2024, p. 39.*

1.4. Operaciones no sujetas

A) Transmisión de elementos corporales e incorporales

En virtud del **art. 7.1.º de la LIVA**, no estará sujeta al impuesto 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, independientemente del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicable en el ámbito de otros tributos y del que proceda conforme a lo dispuesto en el **art. 4.1 de la LIVA**.

La transmisión del patrimonio empresarial en bloque, excepto una nave industrial que se tiene como inversión, está no sujeta al impuesto por constituir una unidad económica autónoma en el transmitente[8].

Quedarán excluidas de la no sujeción señalada en el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- La mera cesión de bienes o de derechos.
- Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente de acuerdo con el **art. 5.1.c) de la LIVA**, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por realizar ocasionalmente las operaciones previstas en el **art. 5.1.d) de la LIVA**.

A efectos de lo dispuesto en el **art. 7.1º de la LIVA**, se considera irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra distinta, siempre que el adquirente acredite la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Tendrá la consideración de mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no esté acompañada 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.

Si los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafectan posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en el **art. 7.1º de la LIVA**, dicha desafectación quedará sujeta al IVA en la forma prevista para cada caso en la **LIVA**.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones beneficiados de la no sujeción establecida en el art. 7.1º de la LIVA se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas recogidas en los **art. 20.1.22.º y 92 a 114 de la LIVA**.

> La subrogación es el acto por el que una persona sustituye a otra en los derechos y obligaciones propios de determinada relación jurídica[9].

B) Muestras de mercancías

De acuerdo con el **art. 7.2.º de la LIVA**, no estarán sujetas al impuesto las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

> Las expresiones “objetos publicitarios de escaso valor”, “entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable” u “objetos de carácter publicitario que carezcan de valor comercial intrínseco” son sinónimas de “poco” valor, pero no necesariamente de valor cero. El límite de ese escaso valor es actualmente el de 200 euros.[10]

A los efectos de la **LIVA**, se entenderá por muestras de mercancías los artículos que representen una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, únicamente puedan utilizarse con fines de promoción.

C) Servicios de demostración gratuitos

No estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios de demostración gratuitas realizadas para promocionar las actividades empresariales o profesionales (**art. 7.3º LIVA**).

lauracsoma@gmail.com / 34 626 59 08 17

[8] *Manual práctico IVA 2024, p. 54.*

[9] *Definición extraída del diccionario panhispánico del español jurídico*

[10] *Resolución del TEAC R.G. 5489/2011, de 22 de mayo de 2014*

D) Impresos u objetos publicitarios

Como estipula el **art. 7.4º de la LIVA**, no estarán sujetas al impuesto las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

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

A los efectos de la **LIVA**, se considerarán objetos de carácter publicitario los que no tengan valor comercial intrínseco, en los que se consigne indeleblemente la mención publicitaria.

Como excepción, estarán sujetas al IVA las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural sea superior a 200 euros, salvo que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

Una marca de perfumes regala a sus proveedores bolígrafos para que se los regalen a sus clientes. En este caso, aunque las entregas de bolígrafos a un mismo proveedor excedan de 200 euros, no estarán sujetas al IVA al estar destinados a su redistribución gratuita.

E) Régimen de dependencia administrativa o laboral

No estarán sujetos al IVA los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia administrativa o laboral, incluyéndose en estas últimas las de carácter especial (**art. 7.5º LIVA**).

F) Cooperativas

No estarán sujetos al IVA los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo (**art. 7.6º LIVA**).

G) Autoconsumo de bienes y servicios

No estarán sujetas al IVA las siguientes operaciones (**art. 7.7º LIVA**):

- Las previstas en el **art. 9.1.º** y en el **art. 12.1.º y 2.º de la LIVA**, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a deducir total o parcialmente el IVA efectivamente soportado como consecuencia de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes objeto de dichas operaciones.

  El **art. 9.1.º de la LIVA** se refiere al autoconsumo de bienes, mientras que el **art. 12 de la LIVA** hace referencia al autoconsumo de servicios, teniendo esta última consideración las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

  - Las transferencias de bienes y derechos, que no tengan la consideración de autoconsumo de bienes, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo (**art. 12.1.º LIVA**).
  - La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional (**art. 12.2.º LIVA**).

- Las previstas en el **art. 12.3.º de la LIVA** cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado al recibir dicho servicio.

  El **art. 12.3.º de la LIVA** también considera autoconsumo de servicios a las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito **por el sujeto pasivo no mencionadas en el art. 12.1.º y 2.º de la LIVA, siempre que se realicen** para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

H) Sector público

No estarán sujetas al impuesto (**art. 7.8.º LIVA**):

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refiere **art. 7.8.º C) y D) de la LIVA**, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (**letra A**).
- A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas (**letra B**):
  - La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local (**letra a**).
  - Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social (**letra b**).
  - Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales (**letra c**).

laura.sbona@gmail.com / +34 620 99 08 17

- Cualquier entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad (**letra d**).

No se considerarán Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

- No estarán sujetos al IVA los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, conforme al **art. 32 de la Ley de Contratos del Sector Público** (en adelante, **Ley 9/2017**), la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos dispuestos en el **art. 32 de la Ley 9/2017** (**letra C**).
- Asimismo, no estarán sujetos al IVA los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos previstos en el **art. 3.1 de la Ley 9/2017**, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando las mencionadas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos (**letra D**).
- La no consideración como operaciones sujetas al IVA que establece el **art. 7.8.º C) y D) de la LIVA** se aplicará igualmente a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública (**letra E**).
- En todo caso, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público efectúen en el ejercicio de las siguientes actividades (**letra F**):

  - Telecomunicaciones.
  - Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
  - Transportes de personas y bienes.
  - Servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del IVA por el **art. 7.9.º de la LIVA**.
  - Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
  - Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
  - Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
  - Almacenaje y depósito.
  - Las de oficinas comerciales de publicidad.
  - Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
  - Las de agencias de viajes.
  - Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
  - Las de matadero.

I) Concesiones y autorizaciones administrativas

No estarán sujetas al IVA las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes (**art. 7.9º LIVA**):

- Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- Las autorizaciones para prestar servicios al público y para desarrollar actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

J) Servicios gratuitos obligatorios para el sujeto pasivo

No estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el **art. 12.3.º de la LIVA** que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia (**art. 7.10º LIVA**).

opuracsbona@gmail.com / +34 626 09 08 17

El servicio que preste un abogado de turno de oficio para asistir a un detenido no estará sujeto a IVA al ser una prestación de servicio a título gratuito obligatoria para el sujeto pasivo en virtud de una norma jurídica (**art. 7.10º LIVA**).[11]

K) Comunidades de Regantes

No estarán sujetas al IVA las operaciones efectuadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas (**art. 7.11º LIVA**).

L) Entregas de dinero

No estarán sujetas al IVA las entregas de dinero a título de contraprestación o pago (**art. 7.12º LIVA**).

OPERACIONES NO SUJETAS (ART. 7 LIVA)	
1.º	Transmisiones de un conjunto de elementos corporales, e incorporales, que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo cuando no estén excluidas y cumplan las siguientes condiciones: · Los elementos transmitidos constituyan o puedan constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. · El adquirente acredite la intención de mantener la afectación de los elementos adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
2.º y 3.º	Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable y prestaciones de servicios de demostración gratuitas con fines de promoción.
4.º	Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
5.º y 6.º	Servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia administrativa o laboral y servicios prestados a las cooperativas por sus socios de trabajo.
7.º	Autoconsumos de bienes y servicios si no se atribuyó el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición o importación de los mismos o en la recepción del servicio, cuando, en este último caso, el sujeto pasivo se limitó a prestar el mismo servicio recibido de terceros.
8.º	Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como por determinadas entidades, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, siempre que no estén sujetas al Impuesto en todo caso, como ocurre con las telecomunicaciones, transportes o agencias de viajes, entre otras.
9.º	Concesiones y autorizaciones administrativas, salvo que estén excluidas.
10.º	Prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
11.º	Operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
12.º	Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

[11] *Manual práctico IVA 2024, p. 57.*

1.5. Concepto de entrega de bienes

A) Regla general

De acuerdo con el **art. 8.1 de la LIVA**, tiene la consideración de entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se realiza por medio de la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, se consideran bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

B) Reglas específicas

Como estipula el **art. 8.2 de la LIVA**, también se considerarán entregas de bienes:

- Las ejecuciones de obra cuyo objeto sea 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.
- Las aportaciones no dinerarias realizadas por los sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza si se liquidan o disuelven total o parcialmente aquéllas, sin perjuicio de la tributación que corresponda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "*actos jurídicos documentados*" y "*operaciones societarias*" del ITP y AJD.
  - Particularmente, tendrá la consideración de entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes efectuada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

Se considerará entrega de bienes la aportación a una comunidad de bienes de un solar para la promoción y venta de una vivienda si éste formaba parte de un patrimonio empresarial[12].

- Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Dentro de este tipo de transmisiones se pueden citar, entre otras, las ventas de bienes en subasta administrativa o judicial que forman parte del activo empresarial o las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, a favor de un ente público que los adquiere por expropiación forzosa[13].

- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.
- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.
  - A efectos del IVA, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

  Según lo anterior, los arrendamientos financieros tienen la consideración de prestación de servicios hasta que el arrendatario ejercite o se comprometa a ejercitar la opción de compra, momento en que pasan a tener la consideración de entrega de bienes[14].

- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio realizadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

lauracsbonald@gmail.com / +34 626 59 08 17

[12] *Manual práctico IVA 2024, p. 28.*

[13] *Manual práctico IVA 2024, p. 29.*

[14] *Manual práctico IVA 2024, p. 29.*

COMISIÓN VENTA - COMISIÓN COMPRA[15]		
	Comisión de venta	**Comisión de compra**
Comisión en nombre propio (art. 8.2.6.° LIVA)	Relación comitente-comisionista: entrega de bienes	Relación comisionista-comitente: entrega de bienes
Comisión en nombre ajeno (art. 11.2.15.° LIVA)	Relación comisionista-comitente: prestación de servicios	Relación comisionista-comitente: prestación de servicios

- El suministro de un producto informático normalizado realizado en cualquier soporte material.
  - A estos efectos, tendrán la consideración de productos informáticos normalizados aquellos que no requieran ninguna modificación sustancial para ser utilizados por cualquier usuario.
- Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos contemplados en el **art. 20.1.18.° k) de la LIVA**.

C) Ventas a distancia

De conformidad con el **art. 8.3.1.° de la LIVA,** se entenderá por "*ventas a distancia intracomunitarias de bienes*" las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro diferente del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que los destinatarios de las entregas mencionadas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del **art. 14 de la LIVA**, o en el precepto equivalente que resulte de aplicación en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de los que se indican a continuación:
  - Medios de transporte nuevos, definidos en el **art. 13.2.° de la LIVA**.
  - Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el **art. 68.2.2.° de la LIVA**.

Dña. María, establecida en el TAI, se dedica a la venta de perfumes y efectúa entregas a particulares residentes en Francia. El transporte se realiza por cuenta de Dña. María desde Madrid. En este caso, se considera venta a distancia intracomunitaria de bienes al tratarse de entregas de bienes transportados por cuenta del vendedor (Dña. María), desde un Estado miembro distinto del de llegada (el transporte se inicia en España con destino a Francia) y se cumplen las dos condiciones: los destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales y los bienes son distintos de aquellos que se encuentran excluidos.

En base a lo que dispone el **art. 8.3.2.° de la LIVA**, se entenderá por "*ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros*" las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que los destinatarios de las entregas mencionadas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del **art. 14 de la LIVA**, o en el precepto equivalente que resulte de aplicación en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

lauracsbona@gmail.com / +34 666659 08 17

[15] *Manual práctico IVA 2024, pp. 29 y 30.*

- Que los bienes objeto de dichas entregas sean distintos de los que se indican a continuación:
  - Medios de transporte nuevos, definidos en el **art. 13.2.º de la LIVA**.
  - Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el **art. 68.2.2.º de la LIVA**.

El **art. 68.2.2.º de la LIVA** se refiere a las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el TAI y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Una empresa que se dedica a la fabricación y venta de puertas a medida, produciéndose el montaje en el TAI.

1.6. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital

De conformidad con el **art. 8 bis de la LIVA**, cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite:

- La venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o

  La definición de valor intrínseco varía según se trate de mercancías comerciales o de carácter no comercial[16]:

  - **Para las mercancías comerciales:** el precio de las propias mercancías cuando se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión, excluyendo los gastos de transporte y de seguro, a menos que estén incluidos en el precio y no se indiquen por separado en la factura, y excluyendo cualesquiera otros impuestos y tasas que puedan determinar las autoridades aduaneras a partir de cualquier documento pertinente.
  - **Para las mercancías de carácter no comercial:** el precio que se habría pagado por las propias mercancías si se vendieran para su exportación al territorio aduanero de la Unión.

- La entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, se considerará en ambos supuestos que el empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y que la expedición o el transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega por él efectuada.

A efectos de lo previsto en la **LIVA**, la determinación del valor intrínseco de los bienes se realizará en los términos previstos en la legislación aduanera.

D. Pedro, empresario, utiliza su sitio web para facilitar la entrega en Estados miembros de sudaderas, cuyo valor intrínseco es de 70 euros, procedentes de proveedores de Estados Unidos.

1.7. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes

A) Autoconsumo de bienes

En base a lo dispuesto en el **art. 9.1.º de la LIVA**, tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso el autoconsumo de bienes.

A los efectos del IVA, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones efectuadas sin contraprestación:

- La transferencia, realizada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

lauracsbono@gmail.com / +34 626 59 08 17

[16] *Glosario de la Agencia Tributaria*

Si un empresario que se dedica a la venta de electrodomésticos le regala a un cliente un microondas fabricado por él, nos encontraríamos ante un supuesto de autoconsumo.

- El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.
  - Este último supuesto de autoconsumo no será aplicable cuando:
    - Por haberse modificado la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado diferente de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.
    - El régimen de tributación que resulte aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por ejercer un derecho de opción.
  - Lo dispuesto respecto a los casos en que no será aplicable este supuesto de autoconsumo debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:
    - De las regularizaciones de deducciones previstas en los **arts. 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de la LIVA**.

Un agricultor tributa en el año "n-1" por el régimen general del IVA al haber renunciado, en su momento, al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. En dicho año deduce 6.000 euros de IVA soportado por la compra de maquinaria. Si, con efectos para el año "n", revoca la renuncia y pasa a tributar en el régimen especial mencionado, tendrá que practicar, en dicho año y los sucesivos hasta que concluya el período de regularización (y siempre que continúe tributando en el régimen especial) la regularización de la deducción efectuada.

Regularización: (6.000 euros - 0 euros) ÷ 5 = 1.200 euros (cantidad a ingresar)[17]

- De la aplicación de lo previsto en el **art. 99.2 de la LIVA**, en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, si el destino real de los mismos es distinto del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no se hubiesen utilizado en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional antes de que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados cuando se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado diferente de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

Un agricultor, que tributa en el año "n-1" por el régimen general del impuesto al haber renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deduce 200 euros de IVA soportado por la adquisición de abonos que va a utilizar en el año "n". Si en dicho año "n" pasa a tributar por el régimen especial, revocando la renuncia, debe rectificar la deducción practicada, ingresando los 200 euros[18].

- De lo previsto en los **arts. 134 bis y 155 de la LIVA**, en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia respectivamente.

- A efectos de lo dispuesto en la **LIVA**, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:
  - Aquellos en los que las actividades económicas efectuadas y los regímenes de deducción aplicables sean diferentes.

    Tendrán la consideración de actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

lauracsponal@gmail.com / +34 626 59 08 17

[17] *Manual práctico IVA 2024, p. 33.*
[18] *Manual práctico IVA 2024, p. 33.*

No obstante, no se considerará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año anterior, su volumen de operaciones no superara el 15 % del de esta última y, además, contribuya a su ejercicio. Si no se hubiese realizado la actividad accesoria durante el año anterior, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje se aplicará según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que corresponda si el porcentaje real superase el límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción se reputarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados conforme al **art. 104 de la LIVA**, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del que corresponda a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas diferentes cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades diferentes de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

Se considerará principal la actividad en la que se hubiese efectuado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato precedente.

- □ Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

  Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia deberán llevar el Libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca **(art. 47.2.1.º RIVA).**

- □ Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la **disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito**.
- □ Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, salvo las efectuadas en el marco de un contrato de "*factoring*".

· La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para utilizarlos como bienes de inversión.

- Este supuesto de autoconsumo no será aplicable en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a la deducción íntegra de las cuotas del IVA soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.
- No se entenderá atribuido el derecho a la deducción íntegra de las cuotas del impuesto soportado por los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, tras su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

  - □ Las que, en virtud de lo establecido en los **arts. 95 y 96 de la LIVA**, limiten o excluyan el derecho a deducir.
  - □ La utilización en operaciones que no originen el derecho a deducir.
  - □ La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a deducir, resultando aplicable la regla de prorrata general.
  - □ La realización de una entrega exenta del IVA que no origine el derecho a la deducción.

lauracsborja@gmail.com +34 626 49 08 17

B) Transferencia de bienes

Con arreglo a lo fijado en el **art. 9.3.º de la LIVA**, se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, con el fin de afectarlo a las necesidades de aquella en este último. No tendrán esa consideración las transferencias efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos contemplados en el **art. 9 bis de la LIVA**.

Estarán excluidas de lo establecido en el **art. 9.3.º de la LIVA** las transferencias de bienes que se utilicen para efectuar las siguientes operaciones:

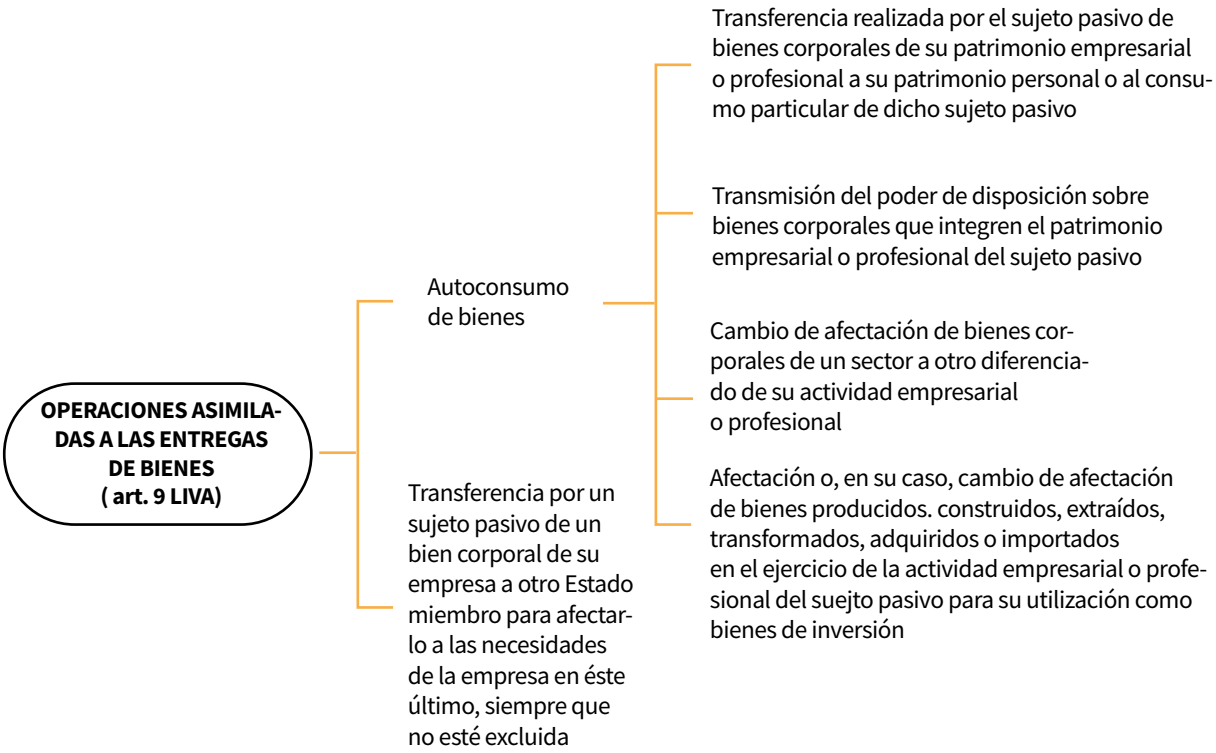
- Las entregas de dichos bienes realizadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios recogidos en el **art. 68.2.2º, 3 y 4 de la LIVA**.
- Las entregas de dichos bienes realizada por el sujeto pasivo a que se refiere el **art. 68.2.4.º de la LIVA**.
- Las entregas de dichos bienes realizadas por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en los **arts. 21 o 25 de la LIVA**.
- Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la efectúe en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de dichos bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios recogidos en los **arts. 21 y 25 de la LIVA**.
- La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos realizados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que éstos, después de los citados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el TAI.
    - Entre los trabajos mencionados se encuentran comprendidas las reparaciones y las ejecuciones de obra que deban calificarse de prestaciones de servicios conforme al **art. 11 de la LIVA**.
- La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.
- La utilización temporal de dichos bienes, por un período **NO SUPERIOR A 24 MESES**, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.
- Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, que se considerarían realizadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a los criterios previstos en el **art. 68.6 de la LIVA**.

Las exclusiones señaladas no surtirán efecto desde que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan.

lauracsbona@gmail.com +34 626 19 08 17

OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS DE BIENES (art. 9 LIVA)

- Autoconsumo de bienes
  - Transferencia realizada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo
  - Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo
  - Cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional
  - Afectación o, en su caso, cambio de afectación de bienes producidos. construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del suejto pasivo para su utilización como bienes de inversión
- Transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de la empresa en éste último, siempre que no esté excluida



1.8. Acuerdo de ventas de bienes en consigna

A) Concepto de acuerdo de venta de bienes en consigna

En atención a lo prescrito en el **art. 9 bis.1 de la LIVA**, se entenderá por acuerdo de ventas de bienes en consigna aquel en el que concurran los siguientes requisitos:

- Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, para que dichos bienes sean adquiridos después de su llegada por otro empresario o profesional habilitado, en virtud de un acuerdo previo entre ambas partes.
- Que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquellos.
- Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes se encuentre identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y ese número de identificación fiscal (en adelante, NIF), así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor al iniciarse la expedición o transporte.
- Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro determinado reglamentariamente como en la declaración recapitulativa prevista en el **art. 164.1.5.º de la LIVA**, en la forma determinada reglamentariamente.

B) Operaciones posteriores a la transferencia

Tal y como expresa el **art. 9 bis.2 de la LIVA**, cuando, en el plazo de los **12 MESES** siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, el empresario o profesional mencionado en el **art. 9 bis.1.c) de la LIVA**, o en el **art. 9 bis.3.a') de la LIVA**, adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el TAI se realiza, según los casos:

lauracsbornau@gmail.com / +34 626 55 08 17

- Una entrega de bienes de las previstas en el **art. 68.2.1.º A)** primer párrafo de la **LIVA**, por el vendedor, a la que resultará aplicable la exención contemplada en el **art. 25 de la LIVA**.
- Una adquisición intracomunitaria de bienes (en adelante, AIB) de las previstas en el **art. 15.1.b) de la LIVA**, por el empresario o profesional que los adquiere.

En función de lo dispuesto en el **art. 9 bis.3 de la LIVA** se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el **art. 9.3.º de la LIVA** cuando, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, dentro del plazo de los **12 MESES** contemplado en el **art. 9 bis.2 de la LIVA**, se incumplan cualquiera de las condiciones establecidas en el **art. 9 bis.1 de la LIVA**, en particular:

- Cuando los bienes no hubieran sido adquiridos por el empresario o profesional al que se destinaban inicialmente los mismos.
- Cuando los bienes fueran expedidos o transportados a un destino diferente del Estado miembro al que se destinaban inicialmente según el acuerdo de ventas de bienes en consigna.
- En el supuesto de destrucción, pérdida o robo de los bienes.

No obstante, se entenderán cumplidos los requisitos del **art. 9 bis.1 de la LIVA** cuando dentro del referido plazo de **12 MESES**:

- Los bienes se adquieran por un empresario o profesional que sustituya al referido en el **art. 9 bis.1.c) de la LIVA**, con cumplimiento de los requisitos previstos en el mismo
- (**letra a'**).
- No se haya transmitido el poder de disposición de los bienes y estos sean devueltos al Estado miembro desde el que se expidieron o transportaron (**letra b'**).
- Las circunstancias previstas en **art. 9 bis.3.a') y b') de la LIVA** hayan sido incluidas por el vendedor en el libro registro determinado reglamentariamente (**letra c'**).

Al amparo del **art. 9 bis.4 de la LIVA**, se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el **art. 9.3.º de la LIVA**, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna y cumpliéndose las condiciones establecidas en el **art. 9 bis.1 de la LIVA**, al día siguiente de la finalización del plazo de **12 MESES** desde que lleguen los bienes al Estado miembro de destino sin que el empresario o profesional mencionado en el **art. 9 bis.1.c) de la LIVA** o en el **art. 9 bis.3.a') de la LIVA** haya adquirido el poder de disposición de los bienes.

C) Libro registro

Según lo previsto en el **art. 9 bis.5 de la LIVA**, los empresarios o profesionales que suscriban un acuerdo de ventas de bienes en consigna y quienes sustituyan a aquel a quien se destinaban inicialmente los bienes deberán llevar un libro registro de estas operaciones en las condiciones establecidas reglamentariamente.

1.9. Concepto de transformación

Con arreglo a lo fijado en el **art. 10 de la LIVA**, salvo lo establecido especialmente en otros preceptos de la **LIVA**, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes determinante de la modificación de los fines específicos para los que eran utilizables.

1.10. Concepto de prestación de servicios

El **art. 11.1 de la LIVA** define la prestación de servicios, a los efectos del IVA, como toda operación sujeta al IVA que, de acuerdo con la LIVA, no se considere entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En particular, se considerarán prestaciones de servicios (**art. 11.2 LIVA**):

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 00 17

- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el **art. 8 de la LIVA**.
- Los traspasos de locales de negocio.
- 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, reaseguro y capitalización.
- Las prestaciones de hospitalización.
- Los préstamos y créditos en dinero.
- El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
- La explotación de ferias y exposiciones.
- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. 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, tendrá la consideración de prestación de servicios el suministro de productos informáticos confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a sus especificaciones, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

1.11. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios

Conforme a lo indicado en el **art. 12 de la LIVA**, tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos del IVA serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el **art. 9.1.1.º de la LIVA**, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes que integran su patrimonio empresarial o profesional.
- Las demás prestaciones de servicios realizadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en el **art. 12.1.º y 2.º de la LIVA**, siempre que se efectúen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.
- Un peluquero que corta el pelo gratis a su familia.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 50 08 17

CONCEPTOS		
Empresario o profesional	**Empresario o profesional (art. 5.1 LIVA)**	· Quienes realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que las efectúen únicamente a título gratuito. · Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. · Quienes exploten un bien corporal o incorporal para obtener ingresos continuados en el tiempo. · Quienes urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión. · Quienes efectúen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto.
	Actividades empresariales o profesionales (art. 5.2 LIVA)	Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
Edificaciones (art. 6.1 LIVA)		Construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, susceptibles de utilización autónoma e independiente.
Entrega de bienes	**Regla general (art. 8.1 LIVA)**	Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.
	Reglas especiales (art. 8.2 LIVA)	· Ejecuciones de obra para construir o rehabilitar una edificación, cuando quien ejecute la obra aporte materiales cuyo coste exceda del 40% de la base imponible. · Aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio empresarial o profesional y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de entidades. · Transmisiones de bienes en virtud de una norma o resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. · Cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva. · Cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. · Transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. · Suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. · Transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.
Transformación (art. 10 LIVA)		Cualquier alteración de los bienes que modifique los fines específicos para los que eran utilizables.
Prestación de servicios (art. 11.1 LIVA) - Regla general		Operación sujeta al IVA que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2. EXENCIONES

2.1. Exenciones en operaciones interiores

A) Exenciones

Servicio postal universal

En atención a lo prescrito en el **art. 20.1.1.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean efectuadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no será aplicable a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien de manera individual.

Hospitalización o asistencia sanitaria

Tal y como expresa el **art. 20.1.2.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

> A los efectos del IVA se entenderá por precios autorizados o comunicados aquéllos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración, en virtud del **art. 4 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria** (en adelante, **RIVA**).

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no es extensible a las siguientes operaciones:

- La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el **art. 20.1.2º** primer párrafo de la **LIVA.**
- Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
- Los servicios veterinarios.
- Los arrendamientos de bienes realizados por las entidades a que se refiere el **art. 20.1.2º de la LIVA**.

Asistencia por profesionales médicos o sanitarios

En función de lo dispuesto en el **art. 20.1.3.º de la LIVA**, estará exenta del impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos del IVA tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

> Los digitopuntores, acupuntores, naturópatas y masoterapistas no se incluyen entre los profesionales médicos o sanitarios de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico vigente y los servicios prestados en el ejercicio de sus respectivas profesiones están sujetos y no exentos del impuesto[19].

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluyendo las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

[19] *Manual práctico IVA 2024, p. 58.*

laurascsbona@gmail.com / +34 626 59 03 17

Los servicios médicos prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico, como por ejemplo las operaciones estéticas, están sujetos y no exentos del IVA[20].

Entregas para fines médicos o de investigación

Estarán exentas del impuesto las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano realizadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (**art. 20.1.4.º LIVA**).

Estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales

Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios efectuadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se efectúen dichas operaciones (**art. 20.1.5.º LIVA**).

Uniones, agrupaciones o entidades autónomas

Al amparo del **art. 20.1.6.º de la LIVA**, estarán exentos del impuesto los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas únicamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a deducir, cuando concurran las siguientes condiciones:

- Que dichos servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y resulten necesarios para el ejercicio de la misma (**letra a**).
- Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común (**letra b**).
- Que la actividad exenta ejercida sea diferente de las previstas en el **art. 20.1.16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º de la LIVA** (**letra c**).

La exención también será aplicable cuando, cumplido el requisito contemplado en el **art. 20.1.6.º b)**, la prorrata de deducción no supere el 10% y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a deducir.

La exención no alcanza a los servicios que presten las sociedades mercantiles.

Seguridad Social

Según lo previsto en el **art. 20.1.7.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para cumplir sus fines específicos, efectúe la Seguridad Social, directamente o por medio de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Sólo se aplicará esta exención cuando quienes efectúen dichas operaciones no perciban contraprestación alguna de quienes adquieran los bienes o sean destinatarios de los servicios, diferente de las cotizaciones realizadas a la Seguridad Social.

La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario efectuadas por cuenta de la Seguridad Social.

Asistencia social

A tenor de lo contemplado en el **art. 20.1.8.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios de asistencia social que se relacionan a continuación realizadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

- Protección de la infancia y de la juventud.
  - Tendrán la consideración de actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de 25 años de edad.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

[20] *Manual práctico IVA 2024, p. 58.*

marcsbona@gmail.com / +34 625 59 88 17

- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex-reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

> El **art. 6 del RIVA** preceptúa que la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial se encuentre situado su domicilio fiscal.
>
> En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social serán aplicables siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el **art. 20.3 de la LIVA**, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Educación y enseñanza

Conforme a lo indicado en el **art. 20.1.9.º de la LIVA**, estará exenta del impuesto la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, efectuadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para ejercer dichas actividades.

> Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas aquellos centros educativos cuya actividad se encuentre reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica en relación con las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate (**art. 7 RIVA**).

La exención será extensible a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios mencionados en el párrafo anterior, realizadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten dichos servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.
  - En ningún caso, se entenderán comprendidos los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
- Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- Las realizadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para conducir buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- Las entregas de bienes realizadas a título oneroso.

> De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los servicios educativos regulados en el **art. 20.1.9º de la LIVA** están exentos del impuesto con independencia de que cuenten o no con autorización administrativa, y en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante **CV0282-06**[21].

lauracsborn@gmail.com / +34 626 590 617

[21] *Manual práctico IVA 2024, pp. 59 y 60.*

Clases particulares

En virtud del **art. 20.1.10.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las clases a título particular que presten las personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No se considerarán clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización resulte necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del IAE.

Cesiones de personal

Estarán exentas del impuesto las cesiones de personal efectuadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, para desarrollar las siguientes actividades (**art. 20.1.11.º LIVA**):

- Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.
- Las de asistencia social comprendidas en el **art. 20.1.8º de la LIVA**.
- Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

Exenciones sociales

De acuerdo con el **art. 20.1.12.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, efectuadas para conseguir sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de dichas operaciones contraprestación alguna diferente de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere el **art. 20.1.12º de la LIVA**.

La aplicación de esta exención estará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

Exenciones deportivas

Estarán exentos del impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se efectúe la prestación, siempre que dichos servicios se encuentren directamente relacionados con las citadas prácticas y se presten por las siguientes personas o entidades (**art. 20.1.13.º LIVA**):

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

Exenciones culturales

Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios relacionadas a continuación realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social (**art. 20.1.14.º LIVA**):

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Transporte de enfermos o heridos

Estará exento del impuesto el transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (**art. 20.1.15.º LIVA**).

Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización

Como estipula el **art. 20.1.16.º de la LIVA**, estarán exentos del impuesto:

- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- Los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para celebrar el contrato entre las partes intervinientes en la realización de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.

Sellos de Correos y efectos timbrados

De conformidad con el **art. 20.1.17.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención no se extiende a los servicios de expedición de los bienes citados prestados en nombre y por cuenta de terceros.

Operaciones financieras

Estarán exentos del impuesto los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones que se relacionen con los mismos, incluyéndose los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante (**art. 20.1.18º a) LIVA**).

- La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "*factoring*", excepto los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.
- No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

Además, estará exenta del impuesto la transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función (**art. 20.1.18º b) LIVA**).

También estará exenta del impuesto la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso por medio de efectos financieros o títulos de otra naturaleza (**art. 20.1.18º c) LIVA**).

Del mismo modo, estarán exentas del impuesto las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos realizadas por quienes los concedieron en todo o en parte (**art. 20.1.18º d) LIVA**).

- La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos indicados.
- En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

Igualmente, estará exenta del impuesto la transmisión de préstamos o créditos (**art. 20.1.18º e) LIVA**).

El **art. 20.1.18º f) LIVA** establece que estará exenta del impuesto la prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones que se refieran a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos realizadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la efectuada por terceros.

Asimismo, estará exenta del impuesto la transmisión de garantías (**art. 20.1.18º g) LIVA**).

A su vez, estarán exentas del impuesto las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago (**art. 20.1.18º h) LIVA**).

laurocbon@gmail.com +34 626 59 08 1

- La exención se extiende a las operaciones siguientes:
  - La compensación interbancaria de cheques y talones.
  - La aceptación y la gestión de la aceptación.
  - El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.
- No se encuentra incluida en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos recibidos en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "*factoring*", excepto los de anticipo de fondos que, en su caso, puedan prestarse en estos contratos.

En virtud del **art. 20.1.18º i) LIVA** estará exenta del impuesto la transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere el **art. 20.1.18.º h) de la LIVA**, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "*factoring*", excepto los de anticipo de fondos que, en su caso, puedan prestarse en estos contratos.

También estarán exentas del impuesto las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, excepto las monedas y billetes de colección y las piezas de oro, plata y platino (**art. 20.1.18º j) LIVA**).

- A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior tendrán la consideración de colección las monedas y los billetes que no se utilicen normalmente para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, excepto las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe que no exceda de su valor facial que estarán exentas del IVA.
- No se aplicará esta exención a las monedas de oro que se consideren oro de inversión conforme al **art. 140.2.º de la LIVA**.

Además, estarán exentos del impuesto los servicios y operaciones, excepto el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en el **art. 20.1.18.º a) a j) de la LIVA**, excepto los siguientes (**art. 20.1.18º k) LIVA**):

- Los representativos de mercaderías.
- Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de todo o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.
- Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, efectuadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto que corresponde a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos previstos en el **art. 338 de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión.**

De igual forma, estará exenta del impuesto la transmisión de los valores a que se refiere el **art. 20.1.18.º k) de la LIVA** y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con iguales excepciones (**art. 20.1.18º l) LIVA**).

Conforme al **art. 20.1.18º m) LIVA**, estará exenta del impuesto la mediación en las operaciones exentas descritas en el **art. 20.1.18.º a) a l) de la LIVA** y en las operaciones de la misma naturaleza no efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, efectuados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de las citadas operaciones.

Igualmente, estará exenta del impuesto la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos conforme a su legislación específica (**art. 20.1.18º n) LIVA**).

Loterías, apuestas y juegos

En base a lo dispuesto en el **art. 20.1.19.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las recogidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, excepto los servicios de gestión del bingo.

Terrenos rústicos y no edificables

Con arreglo a lo fijado en el **art. 20.1.20.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que resulten indispensables para desarrollar una explotación agraria, y los destinados únicamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, tendrán la consideración de edificables los terrenos calificados como solares por el **Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana** y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los terrenos que se indican a continuación, aunque no tengan la condición de edificables:

- Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados únicamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- Las de terrenos en los que se encuentren enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al IVA. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se encuentren enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Segundas y ulteriores entregas de edificaciones

Tal y como expresa el **art. 20.1.22.º A) de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se encuentren enclavadas, cuando tengan lugar una vez finalizada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo establecido en la **LIVA**, tendrá la consideración de primera entrega la efectuada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté finalizada. No obstante, no se considerará primera entrega la efectuada por el promotor una vez utilizado de manera ininterrumpida el inmueble por un plazo igual o superior a **2 AÑOS** por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, excepto si es el adquirente quien utilizó la edificación durante dicho plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por sus adquirentes cuando se resuelvan las operaciones en cuya virtud se realizaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se encuentren enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan efectuado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, si se trata de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán superar los 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al IVA en virtud del **art. 7.1.º de la LIVA** no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en el **art. 22.1.22.º A) de la LIVA**.

La exención prevista en el **art. 20.1.22.º A) de la LIVA** no será aplicable:

- A las entregas de edificaciones realizadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a efectuar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.
  - Los contratos de arrendamiento financiero previstos en el párrafo anterior tendrán una duración mínima de **10 AÑOS**.

- A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.
- A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

A los efectos de la **LIVA**, son obras de rehabilitación de edificaciones las que cumplan los siguientes requisitos (**art. 20.1.22.º B) LIVA**):

- Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto supere el 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese realizado aquélla durante los **2 AÑOS** inmediatamente precedentes al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional que corresponde al suelo.

Tendrán la consideración de obras análogas a las de rehabilitación las que se indican a continuación:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que se garantice su estabilidad y resistencia mecánica.
- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Tendrán la consideración de obras conexas a las de rehabilitación las que se indican a continuación cuando su coste total sea inferior al que se derive de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que se encuentren vinculadas a ellas indisociablemente y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética.
    - Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Un promotor ha construido una edificación a la que da el siguiente destino:

- La última planta lo usa como oficinas de la empresa desde enero del año “n”
- El bajo lo tiene alquilado a la Dña. Aurelia desde febrero del año “n”
- El primero lo tiene alquilado al a D. José desde octubre del año “n”
- El segundo lo tiene alquilado al a D. Francisco desde enero del año “n”
- El tercero está desocupado.

Vende la totalidad del edificio a la Dña. Aurelia en septiembre del año “n + 2”. Se producen las siguientes entregas:

1. Sujetas y no exentas por ser primeras entregas:
    - La adquisición del bajo que tenía alquilado la propia Dña. Aurelia, independientemente del período de utilización.

lautacsbona@gmail.com / 34 626 59 03 17

- La adquisición del primer piso que ha estado alquilado A D. José por un período de tiempo inferior a los 2 años.
- La adquisición del tercer piso que ha estado desocupado.

2. Estarán exentas por tratarse de segundas entregas:
   - La última planta ocupada por el propio promotor por un plazo superior a 2 años.
   - El segundo alquilado al a D. Francisco durante un plazo superior a 2 años[22].

Arrendamientos

En atención a lo prescrito en el **art. 20.1.23.º de la LIVA**, estarán exentos del impuesto los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo establecido en el **art. 11 de la LIVA** y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

· Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario que se utilicen para explotar una finca rústica (**letra a**).

- Se exceptúan las construcciones inmobiliarias que se dediquen a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

No está exenta la cesión de una finca rústica a una sociedad mercantil para realizar la extracción de minerales ya que el objeto de la operación es la cesión de un derecho a extraer minerales y adquirir su propiedad y no la simple cesión de uso del terreno[23].

· Los edificios o partes de los mismos destinados únicamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades (**letra b**).

- La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, junto con aquéllos.

El alquiler de una vivienda que realice una empresa no estará exento de IVA, puesto que no tiene uso exclusivo como vivienda habitual, ya que la arrendataria es una persona jurídica. A estos efectos, es irrelevante que el uso sea de la propia sociedad, que exista un subarrendamiento, o que se ceda a los trabajadores de la empresa como parte de su retribución.[24]

La exención no comprenderá:

· Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos (**letra a'**).
· Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para la instalación en ellos de elementos de una actividad empresarial (**letra b'**).
· Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad (**letra c'**).
· Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al IVA (**letra d'**).
· Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a prestar alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (**letra e'**).
· Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 20.1.23.º b) de la LIVA** (**letra f'**).
· Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la **Ley de Arrendamientos Urbanos** (**letra g'**).
· La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes previstos en el **art. 20.1.23.º b).a´), b´), c´), e´) y f´) de la LIVA** (**letra h'**).
· La constitución o transmisión de derechos reales de superficie (**letra i'**).

Exenciones técnicas

En función de lo dispuesto en el **art. 20.1.24.º de la LIVA**, estarán exentas del impuesto las entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del IVA en virtud del

[22] *Manual práctico IVA 2024, pp. 63 y 64.*
[23] *Manual práctico IVA 2024, p. 64.*
[24] *Manual práctico IVA 2024, p. 64.*

lauracsonia@gmail.com / +34 626 59 08 17

art. 20 de la LIVA, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho deducir parcialmente las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos únicamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a deducir, aunque hubiese sido aplicable la regla de prorrata.

Lo dispuesto en en el **art. 20.1.24.º de la LIVA** no resultará aplicable:

- A las entregas de bienes de inversión que se efectúen durante su período de regularización.
- Cuando resulten procedentes las exenciones previstas en el **art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA**.

  Es decir, a las entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto por tratarse de terrenos no edificables, y de segundas o ulteriores entregas de edificaciones

Un dentista vende el local donde tenía su consulta, adquirido hace 15 años, a un empresario que tiene derecho a la deducción total del impuesto. El adquirente solicita al dentista que renuncie a la exención y éste accede.

Es correcta la renuncia a la exención, pues la exención aplicable es la propia de las operaciones inmobiliarias (susceptible de renuncia) y no la exención técnica[25].

Estarán exentas del impuesto las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente (**art. 20.1.25.º LIVA**).

Servicios profesionales

Estarán exentos del impuesto 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 (**art. 20.1.26.º LIVA**).

Exenciones sociales

Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes efectuadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para cumplir su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio (**art. 20.1.28.º LIVA**).

B) Renuncia a las exenciones del art. 20.1.20.º y 20.1.22.º LIVA

Al amparo del **art. 20.2 de la LIVA**, las exenciones contempladas en el **art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA** podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos determinados reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado al efectuar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a utilizarse, de forma total o parcial, en la realización de operaciones, que originen el derecho a deducir.

Según lo previsto en el **art. 8 del RIVA**, la renuncia a las exenciones reguladas en en el **art. 20.1.20.º y 22.º de la LIVA** deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes que correspondan.

La renuncia se practicará por cada operación efectuada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para ejercer el derecho a la deducción, de forma total o parcial.

A efectos de lo señalado en el **art. 20.1.22.º A) de la LIVA**, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en en el **art. 20.1.22.º B) de la LIVA**.

[25] *Manual práctico IVA 2024, p. 65.*

D. Pedro, sujeto pasivo del IVA, desea adquirir una finca rústica a la empresa ABA, SL, con el fin de destinarla al desarrollo de una explotación agrícola. En este caso, la operación se encuentra sujeta y exenta. No obstante, D. Pedro puede renunciar a la exención al tener derecho a la deducción del IVA soportado en la compra.

C) Concepto de entidades o establecimientos de carácter social

El **art. 20.3 de la LIVA** preceptúa que, a efectos de lo previsto en el **art. 20 de la LIVA**, tendrán la consideración de entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos a desarrollar actividades exentas de idéntica naturaleza.
- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o mediante persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.
    - Este requisito no será aplicable cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el **art. 20.1.8.º y 13.º de la LIVA**.

Las entidades que cumplan los requisitos señalados podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos determinados reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que vinculará a la Administración, se subordinará, en todo caso, a que subsistan las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en la **LIVA**, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que cumplan los requisitos indicados se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación prevista en el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones aplicables en cada caso.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES (ART. 20 LIVA)	
Operaciones médicas y sanitarias	· Hospitalización o asistencia sanitaria y relacionadas (**art. 20.1.2.º LIVA**) · Asistencia por profesionales médicos o sanitarios (**art. 20.1.3.º LIVA**) · Sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano (**art. 20.1.4.º LIVA**) · Estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales (**art. 20.1.5.º LIVA**) · Transporte de enfermos o heridos (**art. 20.1.15.º LIVA**)
Actividades educativas	· Educación y enseñanza (**art. 20.1.9.º LIVA**) · Clases particulares (**art. 20.1.10.º LIVA**)
Sociales, culturales y deportivas	· Asistencia social (**art. 20.1.8.º LIVA**) · Cesiones de personal por entidades religiosas (**art. 20.1.11.º LIVA**) · Objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica (**art. 20.1.12.º LIVA**) · Deporte o educación física (**art. 20.1.13.º LIVA**) · Bibliotecas, museos, exposiciones… (**art. 20.1.14.º LIVA**) · Servicios profesionales (**art. 20.1.26.º LIVA**) · Partidos políticos (**art. 20.1.28.º LIVA**)
Operaciones de seguro y financieras	· Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización (**art. 20.1.16.º LIVA**) · Determinadas operaciones financieras (**art. 20.1.18.º LIVA**)
Inmobiliarias	· Terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (**art. 20.1.20.º LIVA**) · Segundas y ulteriores entregas de edificaciones (**art. 20.1.22.º LIVA**) · Arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute (**art. 20.1.23.º LIVA**)
Técnicas	· Bienes utilizados en operaciones exentas (**art. 20.1.24.º LIVA**) · Bienes cuya adquisición hubiera determinado la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado (**art. 20.1.25.º LIVA**)
Otras	Servicio postal universal (**art. 20.1.1.º LIVA**) Uniones, agrupaciones o entidades autónomas (**art. 20.1.6.º LIVA**) Seguridad Social (**art. 20.1.7.º LIVA**) Sellos de Correos y efectos timbrados (**art. 20.1.17.º LIVA**) Loterías, apuestas y juegos (**art. 20.1.19.º LIVA**)

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2.2. Exención de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital

A tenor de lo contemplado en el **art. 20 bis de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en el supuesto contemplado en el **art. 8 bis.b) de la LIVA**, las entregas de bienes realizadas a favor del empresario o profesional que facilite la entrega a través de la interfaz digital, cuando dichas entregas se entiendan efectuadas en el TAI.

2.3. Exenciones en las exportaciones de bienes

A) Bienes expedidos o transportados por el transmitente o por un tercero

Estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste (**art. 21.1.º LIVA**).

B) Bienes expedidos o transportados por el adquirente o por un tercero

Conforme a lo indicado en el **art. 21.2.º de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el TAI o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo previsto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán también exentas del IVA:

- Las entregas de bienes a viajeros que reúnan los siguientes requisitos:
  - La exención se hará efectiva por medio del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones.
  - Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.
  - Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
  - Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.
    - A los efectos de la **LIVA**, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial en el caso de bienes adquiridos de manera ocasional, destinados al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que constituyan el objeto de una actividad comercial.
- Las entregas de bienes realizadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos si los adquirentes son personas que salen inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las realizadas a bordo de los buques o aeronaves que efectúen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

C) Trabajos realizados sobre bienes muebles

En virtud del **art. 21.3.º de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de servicios que consistan en trabajos efectuados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el TAI y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ha realizado dichos trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el TAI, por persona distinta de las anteriores que tenga la la condición de exportador conforme a la normativa aduanera o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

D) Entregas de bienes a Organismos reconocidos

De acuerdo con el **art. 21.4.º de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten

fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

No obstante, cuando quien entregue los bienes previstos en el párrafo anterior sea un Ente público o un establecimiento privado de carácter social, se podrá solicitar a la AEAT la devolución del IVA soportado que no se haya podido deducir totalmente si justifica previamente su importe en el plazo de **3 MESES** desde que se efectúen dichas entregas.

E) Prestaciones de servicios no exentas relacionadas con las exportaciones

Como estipula el **art. 21.5.º de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, diferentes de las que gocen de exención en virtud del **art. 20 de la LIVA**, cuando se relacionen directamente con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Tendrán la consideración de directamente relacionados con dichas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

- Que se presten a quienes efectúen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.
- Que se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.
    - Esta segunda condición no será exigible en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para efectuar el envío.

F) Prestaciones de servicios por intermediarios

De conformidad con el **art. 21.6.º de la LIVA**, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas previstas en el **art. 21 de la LIVA**.

G) Bienes expedidos o transportados por el exportador o por un tercero

Estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien tenga la condición de exportador, conforme a la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el TAI, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo (**art. 21.7.º LIVA**).

EXENCIONES EN EXPORTACIONES DE BIENES (ART. 21 LIVA)		
OBJETO	**LUGAR**	**SUJETO**
Entregas de bienes	Expedidos o transportados fuera de la Comunidad	· Transmitente · Tercero que actúe en nombre y por cuenta del transmitente
Entregas de bienes	Expedidos o transportados fuera de la Comunidad	· Adquirente no establecido en el TAI · Tercero que actúe en nombre y por cuenta de él

lauraosbona@gmail.com / +34 626 59 8817

Prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados	Son objeto de dichos trabajos en el TAI y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad	· Quien efectúe los trabajos · El destinatario no establecido en el TAI · Exportador · Tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores
Entregas de bienes	Fuera del territorio de la Comunidad	· Organismos reconocidos
Prestaciones de servicios no exentas por el **art. 20 LIVA** directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad		
Prestaciones de servicios		Intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros
Entregas de bienes	Expedidos o transportados fuera de la Comunidad	Exportador Tercero que actúe en nombre y por cuenta del exportador

2.4. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

A) Buques

Buques exentos

En base a lo que dispone el **art. 22.1 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se relacionan a continuación:

- Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.
  - La exención no será aplicable en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.
- Los buques afectos únicamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.
  - La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior surtirá efectos durante un plazo mínimo de **1 AÑO**, salvo en los supuestos de entrega posterior del mismo.
- Los buques de guerra.

La exención descrita en el **art. 22.1 de la LIVA** se condiciona a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios mencionados sea la propia Compañía que efectúa las actividades señaladas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

Concepto de navegación marítima internacional

Tendrá la consideración de navegación marítima internacional la que se efectúe a través de las aguas marítimas en los siguientes casos (**art. 22.1.primero LIVA**):

lauracsbona@gmail.com / +34 626 5908 17

- La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del IVA y finalice o haga escala en otro puerto radicado fuera de dicho ámbito espacial.
- La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del IVA y finalice o haga escala en otro puerto radicado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.
- La que se inicie y termine en cualquier puerto, sin hacer escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del IVA exceda de **48 HORAS.**

  - Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los buques que efectúen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se encontrarán comprendidas las escalas técnicas efectuadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Se considerará que un buque se encuentra afecto a la navegación marítima internacional cuando sus recorridos en singladuras de la citada navegación representen más del 50 % del total recorrido realizado durante los períodos de tiempo que se señalan a continuación (**art. 22.1.segundo LIVA**):

- El **AÑO NATURAL ANTERIOR** a la fecha en que se realicen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo establecido en el **art. 22.1.segundo.b) de la LIVA** (**letra a**).
- En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, el **AÑO NATURAL** en que se realicen dichas operaciones, salvo que tuviesen lugar después del **PRIMER SEMESTRE DE DICHO AÑO**, en cuyo caso el período a considerar comprenderá **ESE AÑO NATURAL Y EL SIGUIENTE** (**letra b**).

  - Este criterio será aplicable asimismo en relación con las operaciones señaladas en el **el art. 22.1.segundo.a) de la LIVA** cuando se efectúen después de las mencionadas en el **el art. 22.1.segundo.b) de la LIVA**.
  - A efectos de lo dispuesto en el **art. 22.1.segundo.b) de la LIVA,** se considerará que la construcción de un buque ha terminado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro marítimo que corresponda.
  - Si, transcurridos los períodos a que se refiere el **art. 22.1.segundo.b) de la LIVA**, el buque no reuniese los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones del **art. 22.1 de la LIVA**, de acuerdo con lo establecido en el **art. 19.1.º de la LIVA**.

B) Objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques

Con arreglo a lo fijado en el **art. 22.2 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones previstas en el **art. 22.1 de la LIVA**, siempre que se efectúen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten aplicables.

La exención estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el destinatario directo de las citadas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario.
- Que los objetos señalados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados únicamente en la explotación de dichos buques.
- Que las operaciones a que afecten las exenciones se realicen después de la matriculación definitiva de los citados buques en el Registro Marítimo que corresponda.

C) Entregas de productos de avituallamiento

Tal y como expresa el **art. 22.3 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de productos de avituallamiento para los buques que se relacionan a continuación, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques:

- Los buques a que se refieren las exenciones del **art. 22.1.1.º y 2.º de la LIVA** siempre que se efectúen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales sean aplicables.

abracsbona@gmail.com / +34 [illegible] 908 17

- No obstante, cuando se trate de buques afectos a la pesca costera, la exención no se extiende a las entregas de provisiones de a bordo.

· Los buques de guerra que efectúen navegación marítima internacional, en los términos previstos en el **art. 22.1 de la LIVA**.

D) Aeronaves

Aeronaves exentas

En atención a lo prescrito en el **art. 22.4 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

· Las utilizadas únicamente por compañías dedicadas de manera esencial a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

· Las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La exención se condiciona a que el adquirente o destinatario de los servicios mencionados sea la propia compañía que efectúe las actividades señaladas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

Concepto de navegación aérea internacional

Tendrá la consideración de navegación aérea internacional, la que se efectúe en los siguientes casos (**art. 22.4.primero LIVA**):

· La que se inicie en un aeropuerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y finalice o haga escala en otro aeropuerto radicado fuera de dicho ámbito espacial.

· La que se inicie en un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto y finalice o haga escala en otro aeropuerto radicado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

En este concepto de navegación aérea internacional no se encontrarán comprendidas las escalas técnicas efectuadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Se considerará que una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a la citada navegación más del 50 % de la distancia total recorrida en los vuelos realizados por todas las aeronaves utilizadas por la mencionada compañía durante los períodos de tiempo que se señalan a continuación (**art. 22.4.segundo LIVA**):

· El **AÑO NATURAL ANTERIOR** a la realización de las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo establecido en el **art. 22.4.segundo.b) de la LIVA** (**letra a**).

· En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el **AÑO NATURAL** en que se realicen dichas operaciones, salvo que tuviesen lugar después del **PRIMER SEMESTRE DE DICHO AÑO,** en cuyo caso el período a considerar comprenderá **ESE AÑO NATURAL Y EL SIGUIENTE** (**letra b**).

  - Este criterio será aplicable asimismo en relación con las operaciones señaladas en el **art. 22.4.segundo.a) de la LIVA** cuando se efectúen después de las citadas en el **art. 22.4.segundo.a) de la LIVA**.

  - Si, transcurridos los períodos a que se refiere el **art. 22.4.segundo.b) de la LIVA**, la compañía no reuniese los requisitos determinantes de su dedicación a la navegación aérea internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones del **art. 22.4 de la LIVA**, de acuerdo con lo establecido en el **art. 19.3.º de la LIVA**.

E) Objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves

En función de lo dispuesto en el **art. 22.5 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se refieren las exenciones previstas en el **art. 22.4 de la LIVA**.

La exención estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

· Que el destinatario de dichas operaciones sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.

(lauracsbon@gmail.com / 71926 5908 17

- Que los objetos señalados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados en la explotación de dichas aeronaves y a bordo de las mismas.
- Que las operaciones a que se refieren las exenciones se efectúen tras la matriculación de las citadas aeronaves en el Registro de Matrícula determinado reglamentariamente.

F) Entregas de productos de avituallamiento

Estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones reguladas en el **art. 22.4 de la LIVA**, cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves (**art. 22.6 LIVA**).

G) Prestaciones de servicios para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves

Según lo previsto en el **art. 22.7 de la LIVA,** estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de servicios, no contempladas en el **art. 22.1 a 6 de la LIVA**, efectuadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones previstas en el **art. 22.1 y 4 de la LIVA**, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Los servicios citados en el párrafo anterior deberán tener por destinatarios a los titulares de la explotación de los buques señalados o a las compañías o entidades públicas que utilizan las mencionadas aeronaves.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, estarán exentos los servicios de carga, estiba, descarga, desestiba y transbordo, que se relacionen con las necesidades de cargamento de los buques previstos en el **art. 22.1 de la LIVA**, prestados por profesionales estibadores, en nombre propio, a favor de empresas estibadoras y utilizados por éstas en los servicios prestados, a su vez, a los titulares de la explotación de dichos buques.

H) Relaciones diplomáticas y consulares

Estarán exentas del IVA, en las condiciones, en los casos y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares (**art. 22.8 LIVA**).

I) Organismos internacionales

Al amparo del **art. 22.9 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, con sujeción a los límites y condiciones reguladas en los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos o en los acuerdos de sede aplicables en cada caso.

Particularmente, se incluirán en el **art. 22.9 de la LIVA** las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a:

- La Comunidad Europea.
- La Comunidad Europea de la Energía Atómica.
- El Banco Central Europeo.
- El Banco Europeo de Inversiones.
- Los organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el **Protocolo del 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas**, dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que con ello no se provoquen distorsiones en la competencia.

Asimismo, se incluirán en el **art. 22.9 de la LIVA** las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la Comisión o a un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo adquieran dichos bienes o servicios en el ejercicio de las tareas que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, salvo que los bienes y servicios adquiridos se utilicen, de forma inmediata o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.

J) Fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte y fuerzas armadas

Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas para (**art. 22.10 de la LIVA**):

- Las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, en los términos previstos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.
- Las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa efectuado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Asimismo, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas con destino a otro Estado miembro y para (**art. 22.11 de la LIVA**):

- Las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos previstos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.
- Las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas se encuentren afectadas a un esfuerzo de defensa efectuado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

K) Entregas de oro

Estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las entregas de oro al Banco de España (**art. 22.12 LIVA**).

L) Transporte

Conforme a lo indicado en el **art. 22.13 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto radicado fuera del ámbito espacial del IVA.

Se entenderán incluidos en el **art. 22.13 de la LIVA** los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

Asimismo, estarán exentas del IVA, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes con destino a las islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas (**art. 22.14 LIVA**).

M) Intermediarios

En virtud del **art. 22.15 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que se encuentren exentas del Impuesto en virtud del **art. 22 de la LIVA**.

N) Operaciones excluidas

De acuerdo con el **art. 22.16 de la LIVA**, las operaciones exentas por aplicación de lo dispuesto en el **art. 22.1 a 15 de la LIVA** no comprenderán las que se encuentren exentas en virtud de los **arts. 20, 20 bis, 21 y 25 de la LIVA**.

lauracsbm@gmail.com / +34 626 59 08 17

EXENCIONES EN OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES (ART. 22 LIVA)	
1.	Entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de determinados buques.
2.	Entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.
3.	Entregas de productos de avituallamiento para determinados buques, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques.
4.	Entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de determinadas aeronaves.
5.	Entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se afectan las exenciones.
6.	Entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se afectan las exenciones cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves.
7.	Prestaciones de servicios para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que afectan las exenciones o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.
8.	Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.
9.	Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático.
10.	Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte o para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España.
11.	Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte o para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino.
12.	Entregas de oro al Banco de España.
13.	Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto.
14.	Prestaciones de transporte intracomunitario de bienes con destino o procedentes de las islas Azores o Madeira.
15.	Prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones asimiladas a las exportaciones exentas.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2.5. Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones

Como estipula el **art. 23.1 de la LIVA**, estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes que se encuentren en situación de depósito temporal, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas de bienes y las efectuadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación (**1.º**).
- Las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente (**2.º**).
    - La exención se extiende a las entregas de bienes que se destinen al avituallamiento de las plataformas a que se refiere el párrafo anterior.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en el **art. 23.1.2.º de la LIVA**, así como con las importaciones de bienes destinados a ser colocados en las situaciones previstas en el **art. 23.1 de la LIVA** (**3.º**).
- Las entregas de los bienes que se encuentren en la situación señalada en el **art. 23.1.2.º de la LIVA**, así como las prestaciones de servicios efectuadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación (**4.º**).

La situación de depósito temporal, así como la colocación de los bienes en situación de depósito temporal señalados en el **art. 23 de la LIVA**, se ajustarán a la definición, normas y requisitos dispuestos por la legislación aduanera (**art. 23.2 LIVA**).

Las exenciones reguladas en el **art. 23 de la LIVA** están condicionadas, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no utilicen ni destinen a su consumo final en las situaciones indicadas (**art. 23.3 LIVA**).

De conformidad con el **art. 23.4 de la LIVA**, las prestaciones de servicios exentas conforme al **art. 23.1 de la LIVA** no comprenderán las que estén exentas en virtud de los **arts. 20, 21 y 22 de la LIVA**.

2.6. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales

A) Exenciones

En base a lo que dispone el **art. 24.1 de la LIVA**, estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- Las entregas de los bienes que se relacionan a continuación (**1.º**):
    - Los destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen (**letra a**).
    - Los destinados a ser utilizados en los procesos realizados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo, así como de los que se encuentren vinculados a dichos regímenes, salvo la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo (**letra b**).
    - Los que estén vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo (**letra c**).
    - Los comprendidos en el **art. 18.1.2.º de la LIVA**, que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del régimen de tránsito interno (**letra d**).
    - Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que se encuentren vinculados a dicho régimen (**letra e**).
    - Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito diferente del aduanero y de los que se encuentren vinculados a dicho régimen (**letra f**).
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas previstas en el **art. 24.1.1º de la LIVA** (**2.º**).
- Las prestaciones de servicios que se relacionen directamente con las siguientes operaciones y bienes (**3.º**):
    - Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de zona franca (**letra a**).
    - Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo (**letra b**).

lavracsonia@gmail.com / +34626 59 08 17

- Las importaciones de los bienes comprendidos en el **art. 18.1.2.º de la LIVA**, que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito interno (**letra c**).
- Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo (**letra d**).
- Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero (**letra e**).
- Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total (**letra f**).
- Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas en virtud del **art. 65 de la LIVA** (**letra g**).
- Los bienes vinculados a los regímenes previstos en el **art. 24.1.3.º a), b), c), d), e) y g) de la LIVA** (**letra h**).

B) Regímenes aduaneros

En atención a lo prescrito en el **art 24.2 de la LIVA**, los regímenes previstos en el **art. 24.1 de la LIVA** son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos previstos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que se encuentran excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, sujetándose, en lo demás, a las mismas normas que regulan el citado régimen aduanero.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes que procedan de los territorios comprendidos en el **art. 3.2.1.º b) de la LIVA**, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención en el caso de que los bienes procediesen de terceros países.

A efectos de la **LIVA**, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en la **LIVA**.

C) Condiciones aplicables a las exenciones

Las exenciones reguladas en el **art. 24.1 de la LIVA** serán aplicables mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes señalados (**art. 24.3 LIVA**).

Las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales se condicionan, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no se utilicen ni destinen a su consumo final durante su vigencia, sin perjuicio de los bienes incorporados a los procesos de transformación que se efectúen al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo (**art. 24.4 LIVA**).

D) Supuestos excluidos

Tal y como expresa el **art. 24.5 de la LIVA**, las prestaciones de servicios exentas por aplicación del **art. 24.1 de la LIVA** no comprenderán las que se encuentren exentas en virtud del **art. 20 de la LIVA**.

2.7. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro

Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes definidas en el **art. 8 de la LIVA**, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un NIF-IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho NIF al vendedor (**art. 25.1 LIVA**).
  - La aplicación de esta exención se condicionará a que el vendedor haya incluido las citadas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el **art. 164.1.5.º de la LIVA**, en las condiciones establecidas reglamentariamente.
  - La exención descrita en el **art. 25.1 de la LIVA** no será aplicable a las entregas de bienes realizadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se encuentren sujetas al IVA en el Estado miembro de destino conforme a los criterios recogidos en el **art. 14.1 y 2 de la LIVA**.
  - Tampoco será aplicable esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (en adelante, REBU), regulado en el **Capítulo IV del Título IX de la LIVA**.

laurasbon@gmail.com / +34 626 49 08 17

- Las entregas de medios de transportes nuevos, realizadas en las condiciones establecidas en el **art. 25.1 de la LIVA**, cuando los adquirentes en destino sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se encuentren sujetas al IVA en el Estado miembro de destino conforme a los criterios recogidos en el **art. 14.1 y 2 de la LIVA** o cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional (**art. 25.2 LIVA**).
- Las entregas de bienes comprendidas en el **art. 9.3.º de la LIVA** a las que resultaría de aplicación la exención del **art. 25.1 de la LIVA** si el destinatario fuese otro empresario o profesional (**art. 25.3 LIVA**).
- Las entregas de bienes realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en las condiciones contempladas en el **art. 9 bis.2 de la LIVA** (**art. 25.4 LIVA**).

3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

3.1. Reglas de localización de las entregas de bienes

A) Regla general

En función de lo dispuesto en el **art. 68.1 de la LIVA**, las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se considerarán realizadas en el TAI cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en el citado territorio.

Empresa española que vende productos de dietética a una empresa alemana no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa alemana en España. Las entregas de bienes de la empresa española a la alemana están sujetas al IVA español por haberse producido la puesta a disposición de los bienes al adquirente en el ámbito territorial de aplicación del impuesto[26].

B) Reglas especiales

Entregas de bienes con transporte, salvo ventas intracomunitarias a distancia o ventas a distancia de bienes importados

Según lo previsto en el **art. 68.2.1.º de la LIVA**, también se entenderán efectuadas en el TAI:

- Las entregas de bienes muebles corporales que hayan de ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, diferentes de las contempladas en el **art. 68.3 y 68.4 de la LIVA**, cuando la expedición o transporte se inicien en dicho territorio (**letra A**).

Empresa española que vende productos informáticos a una empresa húngara no establecida entregándolos directamente a los clientes de la empresa húngara en Hungría. Las entregas de bienes de la empresa española a la húngara están sujetas al IVA español por haberse iniciado el transporte en la Península o islas Baleares (sin perjuicio de la posible exención por destinarse los bienes a otro Estado miembro de la Unión Europea)[27].

  - No obstante, si el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que deban de ser objeto de importación se encuentra situado en un país tercero, las entregas de los mismos realizadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se considerarán efectuadas en el TAI.

- A los efectos de lo previsto en el **art. 68.2.A)** primer párrafo **de la LIVA**, cuando se trate de bienes objeto de entregas sucesivas, enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se considerará vinculada exclusivamente a la entrega de bienes realizada a favor del intermediario (**letra B**).
  - No obstante, la expedición o el transporte se considerará vinculada exclusivamente a la entrega realizada por el intermediario cuando hubiera comunicado a su proveedor un NIF-IVA suministrado por el Reino de España.
- Se considerará intermediario un empresario o profesional diferente del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.
- Lo anterior no será aplicable a los supuestos contemplados en el **art. 8 bis de la LIVA**.

[26] *Manual práctico IVA 2024, p. 40.*

[27] *Manual práctico IVA 2024, p. 40.*

Bienes objeto de instalación o montaje

Asimismo, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de los bienes que deban ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en dicho territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados (**art. 68.2.2.º de la LIVA**).

La entrega por una empresa portuguesa a una española de un equipo que ha de ser objeto de instalación en el TAI antes de su puesta a disposición, y que dicha instalación implique la inmovilización del equipo industrial. Esta entrega de bienes estará sujeta al IVA español con independencia del coste de la instalación[28].

Bienes inmuebles

También se entenderán efectuadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio (**art. 68.2.3.º de la LIVA**).

La venta de un piso situado en Canarias propiedad de una empresa establecida en A Coruña a otra empresa establecida también en A Coruña no está sujeta al Impuesto[29].

A bordo de un buque, avión o tren

Al amparo del **art. 68.2.4.º de la LIVA**, se entenderán asimismo realizadas en el TAI las entregas de bienes a los pasajeros que se realicen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte efectuada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

Tratándose de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

Las entregas de bienes realizadas en un avión en el trayecto Barcelona-Berlín están sujetas al IVA español cuando el transporte se inicie en Barcelona, no estando sujetas al impuesto cuando se inicie en Berlín[30]. Si el trayecto Barcelona-Berlín fuese de ida y vuelta, el trayecto Berlín-Barcelona no se entendería realizado en el TAI al considerarse un transporte distinto.

A los efectos del **art. 68.2.4.º de la LIVA**, se considerará como:

- La parte de un transporte efectuada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.
- Lugar de inicio, el primer lugar contemplado para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.
- Lugar de llegada, el último lugar contemplado para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros.

C) Ventas a distancia

Ventas a distancia intracomunitarias de bienes

A tenor de lo contemplado en el **art. 68.3.a) de la LIVA**, se considerarán asimismo efectuadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

La regla anterior no será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que las ventas sean realizadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido exclusivamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; (**letra a'**) y,
- Que no se haya superado el límite contemplado en el **art. 73 de la LIVA**, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino regulada en dicho artículo, o sus equivalentes en la legislación del Estado miembro referido en el **art. 68.3.a.a') de la LIVA** (**letra b'**).

laiacsbr@gmail.com/ +34 626 53 08 17

[28] *Manual práctico IVA 2024, p. 41.*

[29] *Manual práctico IVA 2024, p. 41.*

[30] *Manual práctico IVA 2024, p. 41.*

Asimismo, se entenderán realizadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes realizadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido exclusivamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos (**art. 68.3.b) LIVA**):

- Cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;
- Que no se haya superado el límite contemplado en el **art. 73 de la LIVA**, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino regulada en dicho artículo.

Ventas a distancia de bienes importados

También se considerarán realizadas en el TAI las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, en los casos en que el TAI sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte (**art. 68.3.c) LIVA**).

Asimismo, se entenderán efectuadas en el TAI las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente cuando el TAI sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte, siempre que se declare el IVA de dichas ventas mediante el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros (**art. 68.3.d) LIVA**).

Supuestos excluidos

El **art. 68.3 de la LIVA** establece que lo previsto en él no será aplicable a los bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al REBU en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

Además, conforme a lo indicado en el **art. 68.4 de la LIVA**, no se considerarán efectuadas en el TAI las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, en el caso de que se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes diferentes de las contempladas en el **art. 68.3.b) de la LIVA**.

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes previstas en el **art. 68.3.b) de la LIVA** no se considerarán efectuadas, en ningún caso, en el TAI si los bienes son objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios son las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas al impuesto en virtud del **art. 14 de la LIVA** o del precepto equivalente al mismo que resulte de aplicación en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.

D) Bienes objeto de impuestos especiales

En virtud del **art. 68.5 de la LIVA**, las entregas de bienes que sean objeto de impuestos especiales, realizadas en las condiciones descritas en el **art. 68.3.a) de la LIVA**, se considerarán, en todo caso, efectuadas en el TAI cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en dicho territorio y los destinatarios de las mencionadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se encuentren sujetas al impuesto en virtud del **art. 14 de la LIVA**.

El importe de las entregas de bienes a que se refiere el **art. 68.5 de la LIVA** no se computará a los efectos de determinar el límite de 10.000 euros contemplado en el **art. 73 de la LIVA**.

E) Entregas de gas, de electricidad o de calor o de frío

De acuerdo con el **art. 68.6 de la LIVA**, las entregas de gas mediante una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío por medio de las redes de calefacción o de refrigeración, se considerarán realizadas en el TAI en los siguientes supuestos:

- Las realizadas a un empresario o profesional revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en dicho territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.
  - A estos efectos, se considerará empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

· Cualesquiera otras, cuando el adquirente realice el uso o consumo efectivos de los citados bienes en el TAI.

- A estos efectos, se entenderá que el citado uso o consumo tiene lugar en el mencionado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se realice su medición.
- Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se entenderán usados o consumidos en el TAI cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES (ART. 68 LIVA)		
1	TAI	Entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en el TAI.
2	TAI	· Entregas de bienes muebles corporales: - Objeto de expedición o transporte con destino al adquirente. - Distintas de las señaladas en el **art. 68.3 y 4 LIVA**. - Cuando la expedición o transporte se inicien en el TAI. · Entregas de bienes: - Efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes. - Cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero. · Entregas de bienes: - Objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición. - Cuando la instalación se ultime en el TAI. - Siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. · Entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio. · Entregas de bienes: - A pasajeros a bordo de un buque, un avión o un tren. - En el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad. - Inicio en el TAI y llegada en otro punto de la Comunidad.
3	TAI	· Ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando el TAI sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, salvo que (**art. 68.3.a) LIVA**): - Se efectúen por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual. - El importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes durante el año natural precedente no haya superado los 10.000 euros ni haya ejercitado la opción de tributación en destino. · Ventas a distancia intracomunitarias de bienes (**art. 68.3.b) LIVA**): - Efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad,

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

		o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual. - Cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente. - El importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes durante el año natural precedente no debe haber superado los 10.000 euros ni se debe haber ejercitado la opción de tributación en destino. · Ventas a distancia de bienes: - Importados de países o territorios terceros. - En un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente. - Cuando el TAI sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte. · Ventas a distancia de bienes: - Importados de países o territorios terceros. - En el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente. - Cuando el TAI sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte. - Siempre que se declare el IVA de dichas ventas mediante el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. Exención no aplicable a las entregas de bienes que hayan tributado conforme al REBU en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte
4	**NO TAI**	· Entregas de bienes: - Cuya expedición o transporte se inicie en el TAI. - Con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final. - Cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las del **art. 68.3.b) de la LIVA**. · Ventas a distancia intracomunitarias de bienes del **art. 68.3.b) de la LIVA:** - Cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales. - Sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto.
5	**TAI**	· Entregas de bienes: - Objeto de impuestos especiales. - Efectuadas en las condiciones del **art. 68.3.a) de la LIVA**. - Cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte se encuentre en el TAI. - Sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto.
6	**TAI**	Determinadas entregas de gas, electricidad, calor o frío.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

3.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

A) Reglas generales

Regla general

Como estipula el **art. 69.1 de la LIVA**, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el TAI, sin perjuicio de lo previsto en el **art. 69.2 de la LIVA** y en los **arts. 70 y 72 de la LIVA**, en los siguientes supuestos:

- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y se encuentre en dicho 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 los servicios tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde esté establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste (**1.º**).
- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI (**2.º**).

Excepciones

Por excepción de lo previsto en el **art. 69.1.2.º de la LIVA**, no se considerarán efectuados en el TAI los servicios que se relacionan a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional que actúe como tal y se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (**art. 69.2 LIVA**):

- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares (**letra a**).
- La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional (**letra b**).
- Los de publicidad (**letra c**).
- Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el **art. 70.1.1.º de la LIVA** (**letra d**).
- Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial (**letra e**).
- Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes (**letra f**).
- Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el **art. 20.1.16.º y 18.º de la LIVA**, incluidos los que no se encuentren exentos, salvo el alquiler de cajas de seguridad (**letra g**).
- Los de cesión de personal (**letra h**).
- El doblaje de películas (**letra i**).
- Los arrendamientos de bienes muebles corporales, salvo los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores (**letra j**).
- La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra (**letra k**).
- Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en el **art. 69.2 de la LIVA** (**letra l**).

Conceptos

A efectos de esta Ley, se entenderá por (**art. 69.3 LIVA**):

- **Sede de la actividad económica:** lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

lauraassona@gmail.com / +34626659 09 17

· **Establecimiento permanente:** cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales efectúen actividades empresariales o profesionales.

Particularmente, tendrán esta consideración:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de **12 MESES.**
- Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

· **Servicios de telecomunicación:** aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

· **Servicios prestados por vía electrónica:** aquellos servicios consistentes en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino mediante equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Entre otros, los siguientes:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- El suministro de programas y su actualización.
- El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio se considere prestado por vía electrónica.

· **Servicios de radiodifusión y televisión:** aquellos servicios que consistan en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público mediante las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REGLA GENERAL (ART. 69 LIVA)		
1	TAI	· Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, siempre que: - Radique en el TAI 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, - Se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. · Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal, siempre que: - Los servicios se presten por un empresario o profesional. - La sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que preste los servicios o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI.

lauracsbona@gmail.com / +34 695 50 08 17

2	NO TAI	Determinados servicios (publicidad, cesión de personal, doblaje de películas, etc.): · Cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional que actúe como tal. · Esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

B) Reglas especiales

Bienes inmuebles

De conformidad con el **art. 70.1.1.º de la LIVA**, se entenderán prestados en el TAI los servicios relacionados con bienes inmuebles que se encuentren en dicho territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- Los de alquiler de cajas de seguridad.
- La utilización de vías de peaje.
- Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

Se incluyen en este apartado los servicios de intervención de los Notarios en las transacciones inmobiliarias, los de exploración de minas o las prospecciones geofísicas[31].

Servicios de transporte

En base a lo que dispone el **art. 70.1.2.º de la LIVA**, se considerarán prestados en el TAI los servicios de transporte que se relacionan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el TAI definido en el **art. 3 de la LIVA**:

- Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
- Los de transporte de bienes distintos de los contemplados en el **art. 72 de la LIVA** cuyo destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal.

Eventos culturales, deportivos, educativos y sociales

Se entenderá prestado en el TAI el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el mencionado territorio (**art. 70.1.3.º LIVA**).

Los servicios prestados por una entidad dedicada a la organización de eventos y congresos a otros empresarios o profesionales participantes en un congreso, a los que cobra una entrada por su acceso, se localizan en el TAI en la medida en que el congreso tenga lugar efectivamente en el mismo.

Igualmente, también en el caso en el que el destinatario sea un particular y no tenga la condición de empresario o profesional el servicio debe localizarse en el TAI siempre que el congreso tenga lugar en dicho ámbito espacial (consulta DGT V0010-16)[32].

lauracobena@gmail.com +34 626 09 08 17

[31] *Manual práctico IVA 2024, p. 45.*

[32] *Manual práctico IVA 2024, p. 47.*

Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

Se considerarán prestados en el TAI los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI, en los siguientes supuestos (**art. 70.1.4.º LIVA**):

- Cuando concurran los siguientes requisitos (**letra a**):
  - Que sean realizados por un empresario o profesional actuando como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y (**letra a'**)
  - Que se haya superado el límite contemplado en el **art. 73 de la LIVA** o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino contemplada en dicho artículo (**letra b'**).
- Que sean realizados por un empresario o profesional actuando como tal distinto de los previstos en el **art. 70.1.4.º a).a') de la LIVA** (**letra b**).

Un particular con residencia habitual en el TAI contrata con una empresa japonesa el acceso a canales de animación. La empresa japonesa deberá repercutir e ingresar el IVA español[33].

Servicios de restauración y catering

Se entenderán prestados en el TAI los servicios de restauración y catering en los siguientes supuestos (**art. 70.1.5.º A) LIVA**):

- Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros efectuado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el TAI (**letra a**).
  - Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
- Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el TAI (**letra b**).

Con arreglo a lo fijado en el **art. 70.1.5.º B) de la LIVA**, a efectos de lo previsto en el **art. 70.1.5.º A).a) de la LIVA**, se considerará como:

- Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin realizar escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.
- Lugar de inicio: el primer lugar contemplado para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.
- Lugar de llegada: el último lugar contemplado para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala efectuada en un país o territorio tercero.

Servicios de mediación

Se considerarán prestados en el TAI los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se consideren efectuadas en el TAI conforme a lo previsto en la **LIVA** (**art. 70.1.6.º LIVA**).

> Esta regla especial, por tanto, se aplica sólo a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional se aplica la regla general de tributación en destino[34].

lauracabona@gmail.com / 34 626 59 08 17

[33] *Manual práctico IVA 2024, p. 48.*

[34] *Manual práctico IVA 2024, p. 49.*

- Una agencia inmobiliaria francesa media en la entrega de maquinaria industrial a un particular situado en España. La operación de mediación se entiende realizada en el TAI español.[35]

Servicios accesorios

Se entenderán prestados en el TAI los servicios relacionados a continuación, cuando se presten materialmente en el citado territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal (**art. 70.1.7.º LIVA**).

- Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares (**letra a**).
- Los trabajos y las ejecuciones de obra efectuados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes que se refieran a dichos bienes (**letra b**).
- Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores (**letra c**).

  Esta regla especial, se aplica únicamente a los servicios prestados a particulares, en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional, se aplica la regla general de tributación en destino, con excepción del acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, previstas en el **art. 70.1.3.º LIVA**.

- Un empresario belga presta servicios de reparación de máquinas de hospital a un particular español. Las máquinas de hospital están instaladas en España y el servicio se presta efectivamente en el TAI. Por tanto, este servicio se gravará en España.
- Un empresario español envía a Bélgica maquinaria para reparar que luego será reenviada a España. La operación estará sujeta al IVA español por aplicación de la regla general.
- Un cantante coreano da un concierto en Málaga, estamos ante una prestación de servicios realizada en el TAI[36].

Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

Se considerarán prestados en el TAI los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean realizados por un empresario o profesional actuando como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos (**art. 70.1.8.º LIVA**):

- que el destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal, siempre que se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y
- que no se haya superado el límite contemplado en el **art. 73 de la LIVA**, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino contemplada en dicho artículo.

Arrendamiento de medios de transporte

Se entenderán prestados en el TAI los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes supuestos (**art. 70.1.9.º A) LIVA**):

- Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mencionado territorio.
- Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional que actúe como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el mencionado territorio.
  - No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se considerarán prestados en el TAI cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en el citado territorio.

lauracsbora@gmail.com / +34 626 59 08 47

[35] *Manual práctico IVA 2024, p. 49.*
[36] *Manual práctico IVA 2024, p. 50.*

A los efectos de lo dispuesto en el **art. 70.1.9.º de la LIVA**, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a **30 DÍAS** y, en el caso de los buques, no superior a **90 DÍAS** (**art. 70.1.9.º B) LIVA**).

Otros servicios

Asimismo, se considerarán prestados en el TAI los servicios que se relacionan a continuación cuando, en virtud de las reglas relativas al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se consideren efectuados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se efectúen en dicho territorio (**art. 70.2 LIVA**):

- Los enunciados en el **art. 69.2 de la LIVA**, cuyo destinatario no se considere empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.

REGLAS ESPECIALES (ART. 70 LIVA)		
1	TAI	· Relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el TAI. · Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el TAI: - Transporte de pasajeros. - Transporte de bienes no intracomunitarios cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. · Acceso a manifestaciones culturales o similares cuando: - Su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. - Dichas manifestaciones tengan lugar en el TAI. · Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando: - El destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. - Se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. - Sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal y concurra una de las siguientes circunstancias: > Que se encuentre establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, y se haya superado el límite de 10.000 euros o se haya ejercitado la opción de tributación en destino. > Que no se encuentre establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual. · Los de restauración y catering: - Prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo inicio se encuentre en el TAI. - Prestados materialmente en el TAI.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

		· Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal siempre que las operaciones se entiendan realizadas en el TAI. · Determinados servicios prestados materialmente en el TAI cuando su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. · Prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión: - Efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual. - Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro. - Siempre que no se haya superado el límite de 10.000 euros ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino. · Arrendamiento de medios de transporte: - A corto plazo cuando se pongan en posesión del destinatario en el TAI. - A largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAI.
2	TAI	Servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI Los enunciados en el **art. 69.2 de la LIVA** cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal. Los de arrendamiento de medios de transporte.

3.3. Límite cuantitativo aplicable a determinadas ventas a distancia intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios

Tal y como expresa el **art. 73 de la LIVA**, a efectos de lo previsto en el **art. 68.3.a) y b) de la LIVA**, y en el **art. 70.1.4.º y 8.º de la LIVA**, el límite contemplado será de 10.000 euros para el importe total, excluido el IVA, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios efectuadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones realizadas durante el año en curso superen el límite señalado en el párrafo anterior, será aplicable lo dispuesto en el **art. 68.3.a) de la LIVA** y en el **art. 70.1.4.º a) de la LIVA**.

El citado límite de 10.000 euros no será aplicable cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean realizadas, de modo total o parcial, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento.

Los empresarios o profesionales que efectúen las operaciones mencionadas podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, cuando se trate de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite de 10.000 euros hubiera excedido dicho importe. Cuando se trate de empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en el TAI y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se efectuará en la forma establecida reglamentariamente y comprenderá, como mínimo, **2 AÑOS NATURALES.**

Para la aplicación del límite contemplado en el **art. 73 de la LIVA** debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.

laprocsiona@gmail.com / +34 626 59 08 17

3.4. Opción por la no sujeción al impuesto de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios

En función de lo dispuesto en el **art. 22 del RIVA**, los empresarios o profesionales que hubiesen optado por tributar fuera del TAI las entregas de bienes comprendidas en el **art. 68.4 de la LIVA** y las prestaciones de servicios contempladas en el **art. 70.1.8.º de la LIVA**, de acuerdo con lo previsto en el **art. 73 de la LIVA**, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas efectuadas como los servicios realizados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo que dichas operaciones tributen por el Régimen de la Unión.

> Las entregas de bienes a que se refiere el **art. 68.4 de la LIVA** son aquellas que no se entienden realizadas en el TAI por iniciarse su expedición o transporte en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las referidas en el **art. 68.3.b) de la LIVA**.
>
> Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en el **art. 68.3.b) de la LIVA** no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el TAI cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud del **art. 14 de la LIVA** o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.
>
> Las prestaciones de servicios previstas en el **art. 70.1.8.º de la LIVA** son aquellas que se entienden realizadas en el TAI por tratarse de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y cumplirse los siguientes requisitos:
>
> - que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y
> - que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

La citada justificación podrá realizarse, particularmente, por medio de la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.

Las citadas opciones deberán reiterarse por el empresario o profesional cuando transcurran **2 AÑOS NATURALES**, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.

3.5. Reglas relacionadas con la localización de los servicios de publicidad

Al amparo del **art. 23.1 del RIVA**, en los servicios de publicidad contemplados en el **art. 69.2.c) de la LIVA** se entenderán comprendidos asimismo los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar sobre la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

No se comprenden en los mencionados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial previstos en el **art. 70.1.7.º c) de la LIVA**.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 14

4. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Dña. María Pérez, trabajadora por cuenta ajena en la empresa ABA, SL, presta fuera de su horario de trabajo y por su cuenta servicios profesionales gratuitos para una asociación. ¿Tiene que declarar el IVA por las citadas operaciones?

En virtud del **art. 5.1.a) de la LIVA**, no tienen la condición de profesionales quienes efectúen únicamente prestaciones de servicios a título gratuito. Por lo tanto, Dña. María no tiene la condición de profesional a estos efectos y no tendrá que declarar el IVA por las operaciones señaladas.

CASO PRÁCTICO 2

D. Mateo Molina está promoviendo la construcción de su vivienda. ¿Se reputa empresario a efectos del IVA?

No. Para que tuviese dicha consideración, la vivienda debería estar destinada a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título (**art. 5.1.d) LIVA**).

CASO PRÁCTICO 3

D. Pedro Martín ha decidido transmitir su patrimonio empresarial a Dña. Josefa López. D. Pedro desarrollaba la actividad de peluquería y otros tratamientos de belleza. Sin embargo, Dña. Josefa desea ejercer una actividad económica distinta. ¿Estará sujeta la transmisión efectuada por D. Pedro?

No estará sujeta siempre que Dña. Josefa acredite que los elementos adquiridos se van a mantener afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, aunque sea distinta (**art. 7.1.º LIVA**).

CASO PRÁCTICO 4

Una promotora inmobiliaria, con un porcentaje del IVA soportado deducible inferior al 100%, construye un inmueble para su venta el cual es afectado como oficina a la empresa. ¿Qué calificación tiene la operación a efectos del IVA?

Se considerará operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso, al tratarse de un supuesto de autoconsumo debido a un cambio de afectación de bienes construidos en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional de la promotora inmobiliaria para su utilización como oficina (bien de inversión) en lugar de como existencias (**art. 9.1.º d) LIVA**).

CASO PRÁCTICO 5

La empresa ABA, SL, abona un canon como consecuencia de una concesión administrativa. Unos meses más tarde, cede dicha concesión a la empresa ULA, SL, cobrando la parte del canon correspondiente. ¿Qué calificación tiene la operación a efectos del IVA?

Tiene la calificación de prestación de servicios, dado que la cesión de la concesión se califica como tal en el **art. 11.2.3.º de la LIVA**: *En particular, se considerarán prestaciones de servicios las cesiones del uso o disfrute de bienes.*

CASO PRÁCTICO 6

La empresa ABA SL ha decidido implementar la modalidad de teletrabajo. Para ello, necesita encargar la adaptación de un programa informático. La adquisición de dicho programa, ¿tendrá la consideración de entrega de bienes?

La calificación varía en función del tipo de adaptación. Cuando se trate de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, se considerará prestación de servicios en virtud del **art. 11.3 de la LIVA**.

auracsbora@gmail.com / +34 626 50 08 17

CASO PRÁCTICO 7

Dña. Marta López, dueña de una empresa que ofrece tratamientos faciales y corporales, ha regalado a un amigo suyo un tratamiento de masaje. ¿Qué calificación tiene la operación a efectos del IVA?

Tendrá la consideración de operación asimilada a las prestaciones de servicios, al tratarse de un autoconsumo de servicios (**art. 12 LIVA**).

CASO PRÁCTICO 8

D. Carlos Pérez es un particular que quiere alquilar una vivienda con garaje. ¿Debe pagar el IVA?

No, dado que el **art. 20.1.23.º de la LIVA** declara exentos del impuesto los arrendamientos que tengan por objeto los edificios destinados únicamente a viviendas, incluyendo los garajes anexos a las mismas.

CASO PRÁCTICO 9

D. Martín Pérez se ha apuntado a una autoescuela para poder aprobar el permiso de conducir para turismos y, una vez lo tenga, se apuntará a las clases de conducir para camiones. ¿Debe pagar el IVA por dichas clases?

Las clases para sacarse el permiso de conducir para turismos están sujetas y no exentas, por tratarse de vehículos terrestres de las clases A y B, por lo que deberá pagar el IVA por las mismas (**art. 20.1.9.º c) de la LIVA**).

Sin embargo, las clases de conducir para camiones se encuentran exentas, en virtud del **art. 20.1.9.º de la LIVA**, dado que las clases para los permisos de conducción C, D y E se encuentran amparadas por la exención relativa a la enseñanza.

CASO PRÁCTICO 10

Indique si las siguientes operaciones, efectuadas por un empresario, están exentas de IVA:

a) Venta de bienes a un empresario francés por importe de 1.200 euros.

b) Venta de bienes a un empresario francés por importe de 1.200 euros que no salen del TAI.

c) Venta de bienes a un particular italiano por importe de 1.000 euros.

a) Sí, puesto que el adquirente es un empresario y se trata de una entrega de bienes expedidos al territorio de otro Estado miembro. Para que sea aplicable la exención, el adquirente deberá disponer de un NIF-IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España y comunicárselo al vendedor, y el vendedor deberá incluir la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (**art. 25.1 LIVA**).

b) No, porque para que la entrega de bienes se califique como exenta los bienes han de ser expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro (**art. 25.1 LIVA**).

c) No, porque la exención prevista en el **art. 25.1 de la LIVA** no es aplicable cuando el adquirente es un particular persona física.

lauracsbona@gmail.com +34 626 59 08 17

CASO PRÁCTICO 11

La empresa ABA, SL, se dedica a la venta de juguetes a consumidores finales establecidos en Estados Unidos. La empresa ABA, SL, transporta los juguetes desde Madrid.

a) ¿Qué calificación tiene la operación a efectos del IVA?¿Está la operación sujeta al IVA?

b) ¿Está la operación sujeta al IVA?

a) Tiene la consideración de entrega de bienes, en virtud del **art. 8.1 de la LIVA**, dado que la operación consiste en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

b) Sí, dado que, en virtud del **art. 4.1 de la LIVA**, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes efectuadas 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. En este caso, la operación se entiende realizada en el TAI porque se trata de entregas de juguetes, esto es, bienes muebles corporales, objeto de transporte con destino al adquirente, distintas de las contempladas en el **art. 68.3 y 4 de la LIVA**, en las que el transporte se inicia en Madrid, es decir, en el TAI (**art. 68.2.1.º A) LIVA**). Ahora bien, se trata de una operación sujeta y exenta, puesto que la empresa ABA, SL, transporta los bienes fuera de la Comunidad (**art. 21.1.º LIVA**).

CASO PRÁCTICO 12

Dña. María López es una empresaria que tiene la sede de su actividad económica en Galicia. Ha decidido lanzar su tienda online y, para hacerla visible, ha contratado los servicios de marketing de D. Carlos Pérez, que se encuentra establecido en Londres. ¿Se encuentra la operación sujeta al IVA?

Sí, dado que se cumplen los requisitos necesarios para que la prestación de servicios se entienda realizada en el TAI (**art. 69.1.1.º LIVA**):

- Dña. María, que es la destinataria de los servicios, es una empresaria.
- Se encuentra radicada en dicho territorio la sede de su actividad económica.
- Los servicios tienen por destinatarios a dicha sede.
- No afecta el lugar en el que se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

CASO PRÁCTICO 13

El transporte de viajeros en autobús desde Valencia hasta París, ¿se entiende realizado en el TAI?

Sí, pero únicamente por la parte del trayecto que discurre por el TAI, y no por la parte del trayecto efectuado en Francia (**art. 70.1.2.º LIVA**).

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

III. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

1. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

1.1. Hecho imponible

A) Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Según lo previsto en el **art. 13.1.º de la LIVA**, estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas a título oneroso en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

- Las adquisiciones de bienes cuya entrega se realice por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o el transporte de los bienes.
- Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado sujetándose a las reglas previstas para el REBU en el Estado miembro de inicio de la expedición o el transporte de los bienes.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que deban ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el **art. 68.2.2.ª de la LIVA**.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el **art. 68.3.a) de la LIVA**.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el **art. 68.5 de la LIVA**.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el **art. 22.1 a 11 de la LIVA**.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas mediante una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío por medio de las redes de calefacción o de refrigeración que se consideren efectuadas en el TAI conforme al **art. 68.6 de la LIVA**.

B) Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos

A tenor de lo contemplado en el **art. 13.2.ª de la LIVA**, estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas a título oneroso en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto por las personas a las que resulte aplicable la no sujeción contemplada en el **art. 14.1 y 2 de la LIVA**, así como las efectuadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, tendrán la consideración de medios de transporte:

- Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.
- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, salvo aquéllas a las que afecte la exención del **art. 22.1 de la LIVA**.
- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, salvo aquéllas a las que afecte la exención del **art. 22.4 de la LIVA**.

Los mencionados medios de transporte se considerarán nuevos cuando, respecto de ellos, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que su entrega se realice antes de los **3 MESES** siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, cuando se trate de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los **6 MESES** siguientes a la citada fecha.
- 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.

laurasbon@gmail.com / 34 626 59 94 17

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES - HECHO IMPONIBLE (ART. 13 LIVA)	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes: · De bienes. · A título oneroso. · En la Península e Islas Baleares. · Por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales. · Cuando el transmitente sea un empresario o profesional. Excepciones: · Régimen de franquicia · REBU · Instalación o montaje · Ventas a distancia · Impuestos especiales · Exención en Estado de origen · Entregas de gas	Adquisiciones intracomunitarias: · De medios de transporte nuevos. · A título oneroso. · En la Península e Islas Baleares. · Por las siguientes personas: - Aquellas a las que resulte aplicable la no sujeción del **art. 14.1 y 2 de la LIVA**. - Cualquiera que no tenga la condición de empresario o profesional, con independencia de la condición del transmitente.

1.2. Adquisiciones no sujetas

A) Regla general

El **art. 14.1 de la LIVA** preceptúa que no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones reguladas en el **art. 14.2 de la LIVA**, efectuadas por las siguientes personas o entidades:

- Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida al citado régimen.
- Los sujetos pasivos que efectúen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

B) Límite

Conforme a lo indicado en el **art. 14.2 de la LIVA**, la no sujeción contemplada en el **art. 14.1 de la LIVA** únicamente será aplicable respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, realizadas por las personas en él señaladas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el **AÑO NATURAL PRECEDENTE** 10.000 euros.

La no sujeción será aplicable en **EL AÑO NATURAL** en curso hasta alcanzar los 10.000 euros.

En la aplicación del límite mencionado debe considerarse que el importe de la contraprestación relativa a los bienes adquiridos no podrá fraccionarse a estos efectos.

Para el cálculo del límite señalado se computará el importe de la contraprestación de las entregas de bienes previstas en el **art. 8.3.1.º de la LIVA** cuando, por aplicación de las reglas comprendidas en el **art. 68 de la LIVA**, se entiendan efectuadas fuera del TAI.

C) Supuestos excluidos

En virtud del **art. 14.3 de la LIVA**, lo establecido en el **art. 14 de la LIVA** no resultará aplicable respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite señalado en el **art. 14.2 de la LIVA**.

No obstante lo establecido en el **art. 14.1 de la LIVA**, las operaciones descritas en él se sujetarán al impuesto cuando las personas que las efectúen opten por la sujeción al mismo, en la forma determinada reglamentariamente (**art. 14.4 LIVA**).

La opción abarcará un período mínimo de **2 AÑOS.**

auracsbora@gmail.com 626 59 08 17

1.3. Concepto de AIB

De acuerdo con el **art. 15 de la LIVA**, tendrá la consideración de AIB:

- La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al TAI, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.
- La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos contemplados en el **art. 9 bis.2 de la LIVA**.

Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, los mencionados bienes se entenderán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.

- Un comerciante minorista realiza por teléfono un pedido a un empresario austriaco. Posteriormente el empresario austriaco transporta las mercancías en su furgoneta al TAI y las entrega. En este caso, el comerciante minorista efectúa una AIB sujeta al IVA en España al cumplirse todos los requisitos: existe una adquisición, un transporte de las mercancías desde otro Estado miembro al TAI español, el transmitente es empresario o profesional y el adquirente es también empresario o profesional (aunque tribute en el régimen especial del recargo de equivalencia).
- Un empresario español entrega mercancías a un empresario establecido en Portugal que, sin haberlas sacado del territorio español, las vende a otra empresa española. En este caso, se producen dos entregas de bienes: la primera es la venta de productos a la empresa portuguesa, en la que no existe operación intracomunitaria, ya que las mercancías no salen del territorio español, por lo que debe repercutirse el IVA. La segunda es la venta en España por la empresa portuguesa, que también es una operación interior sujeta al IVA ya que no hay transporte fuera de España[37].

1.4. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Como estipula el **art. 16 de la LIVA**, tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

- La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el TAI de un bien expedido o transportado por dicho empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el mencionado bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por el citado empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional efectuada en el territorio de este último Estado miembro.
  - Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes conforme a los criterios recogidos en el **art. 9.3.º de la LIVA**.

Un empresario francés envía mercancías desde Francia a un almacén de su propiedad situado en Mallorca para su posterior distribución en España. La operación se considera adquisición intracomunitaria[38].

- La afectación efectuada por:
  - Las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el TAI, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, o
  - Las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa efectuado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa, de los bienes que no han sido adquiridos por las citadas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, o cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto regulada en el **art. 62 de la LIVA**.

lauracsbona@gmail.com/ +34626 59 08 17

[37] *Manual práctico IVA 2024, p. 71.*

[38] *Manual práctico IVA 2024, p. 73.*

- Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese realizado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes conforme a lo establecido en el **art. 8 de la LIVA**.
- La venta de mercancías realizada por un empresario francés a un empresario español con condición suspensiva cuando las mercancías son remitidas a España, se considera operación asimilada a AIB.
- Está sujeta en España la adquisición de bienes por parte de un comisionista español en virtud de un contrato de comisión de venta a un comitente francés en caso de mediación por cuenta propia en una operación de venta de mercancías en las que existe transporte de Francia a España.

2. EXENCIONES

De conformidad con el **art. 26 de la LIVA**, estarán exentas del impuesto:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el TAI hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de los **arts. 7, 20, 22, 23 y 24 de la LIVA**.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes que reúnan los siguientes requisitos:
  - Que se efectúen por un empresario o profesional que:
    - No esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el TAI, y
    - Que esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad.
  - Que se realicen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, efectuada en el interior del TAI por el propio adquirente.
  - Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro diferente de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el adquirente y con destino a la persona para la que se realice la entrega subsiguiente.
  - Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción regulada en el **art. 14 de la LIVA** y que tengan atribuido un NIF-IVA suministrado por la Administración española.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, de acuerdo con los **arts. 119 o 119 bis de la LIVA**, el derecho a la devolución total del Impuesto devengado por las mismas.

3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

3.1 Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se entenderán efectuadas en el TAI cuando se encuentre en dicho territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente (**art. 71.1 LIVA**).

También se entenderán efectuadas en el TAI las adquisiciones intracomunitarias previstas en el **art. 13.1.º de la LIVA** cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el NIF-IVA atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte (**art. 71.2 LIVA**).

El **art. 23.2 del RIVA** establece que el gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes previsto en el **art. 71.2 de la LIVA**, podrá acreditarse por medio de cualquier medio de prueba admitido en derecho y, de modo particular, con la declaración tributaria en que se hayan incluido. Si resultase necesario, se proporcionará a la Administración un desglose de la declaración, suficiente para su comprobación.

3.2 Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal

En base a lo dispuesto en el **art. 72 de la LIVA**, los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal se entenderán efectuados en el TAI cuando se inicien en el mismo.

A los efectos de lo establecido en la **LIVA**, se considerará:

lauraclbr@gmail.com / +34 626 59 08 17

- **Transporte intracomunitario de bienes:** el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada se encuentren situados en los territorios de dos Estados miembros distintos.
- **Lugar de inicio:** el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.
- **Lugar de llegada:** el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

4. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

D. Marta López, actuando como particular, se ha comprado un coche nuevo en Francia y lo ha traído a España. Indique si debe pagar el IVA en los siguientes supuestos:

a) Si se trata de un coche nuevo y se lo compra a un particular.

b) Si se trata de un coche nuevo y se lo compra a un empresario.

a) En este caso, sí debe pagar el IVA por tratarse de una AIB sujeta y no exenta, con independencia de que el vendedor sea particular o empresario. Así se deduce del **art. 13.2.º de la LIVA**, al establecer la sujeción al impuesto de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por particulares, cualquiera que sea la condición del transmitente.

b) Como se ha señalado en el punto anterior, el hecho de que el vendedor sea empresario o particular no afecta en este caso, por lo que la operación está sujeta y no exenta.

CASO PRÁCTICO 2

Un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca adquiere bienes a un empresario francés por importe de 9.000 euros, IVA excluido, para destinarlos al desarrollo de su actividad. Además, compra un coche con un recorrido de 6.000 kilómetros a un empresario italiano por importe de 3.000 euros. ¿Se encuentran dichas operaciones sujetas al IVA?

De acuerdo con el **art. 14.1.1.º de la LIVA**, los bienes adquiridos al empresario francés son adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas al IVA, al efectuarse por un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para destinarlos al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen. No se indica que en el año natural precedente se hayan adquirido bienes procedentes de otros Estados miembros, por lo que la no sujeción se aplicará por el importe total al ser inferior a 10.000 euros (**art. 14.2 LIVA**).

Sin embargo, la adquisición del medio de transporte se encuentra sujeta al IVA, dado que el **art. 14.3 de la LIVA** excluye expresamente esta operación de la no sujeción, sin que los 3.000 euros se computen en el límite de 10.000 euros indicado. La compra del coche por el agricultor tiene la consideración de adquisición intracomunitaria de medio de transporte nuevo por no haber recorrido más de 6.000 kilómetros (**art. 14.2.º LIVA**).

CASO PRÁCTICO 3

Un empresario establecido en Italia compra bienes a un empresario establecido en Francia con el fin de venderlos a un empresario español establecido en España, lugar al que son transportados directamente. El empresario español, que dispone de un NIF-IVA, realiza operaciones que originan el derecho a la deducción parcial del IVA. ¿Cómo tributa la operación del intermediario?

La compra del empresario establecido en Italia se califica como adquisición intracomunitaria sujeta y estará exenta del IVA, al reunir los requisitos contemplados en el **art. 26.3 de la LIVA**:

- Se efectúa por un empresario establecido en Italia, es decir, que no se encuentra establecido ni identificado a efectos del IVA en el TAI pero que se encuentra identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad.
- La compra se realiza para entregar subsiguientemente los bienes adquiridos en el TAI por el propio adquirente.
- Los bienes adquiridos se transportan directamente desde Francia, es decir, un Estado miembro distinto de aquel en el que el empresario adquirente se encuentra identificado a efectos del IVA, que es Italia, con destino al empresario español para el que se realiza la entrega subsiguiente.
- El destinatario de la posterior entrega es un empresario a quien no le afecta la no sujeción establecida en el **art. 14 de la LIVA** y que tiene atribuido un NIF-IVA suministrado por la Administración española.

lauracsocha@gmail.com +34 626 59 08 17

IV. IMPORTACIONES DE BIENES

1. HECHO IMPONIBLE

Con arreglo a lo fijado en el **art. 17 de la LIVA**, estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

2. CONCEPTO DE IMPORTACIÓN DE BIENES

2.1. Regla general

Se considerará importación de bienes (**art. 18.1 LIVA**):

- La entrada en el interior del país de un bien que no reúna las condiciones contempladas en los **arts. 28 y 29 del TFUE** o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.
- La entrada en el interior del país de un bien que proceda de un territorio tercero, diferente de los bienes a que se refiere el párrafo anterior.

2.2. Excepción

El **art. 18.2 de la LIVA** señala que, no obstante lo establecido en el **art. 18.1 de la LIVA**, cuando un bien de los señalados en él se coloque, desde su entrada en el interior del TAI, en las situaciones de depósito temporal y demás situaciones previstas en el **art. 23 de la LIVA** o se vincule a los regímenes aduaneros y fiscales comprendidos en el **art. 24 de la LIVA**, salvo el régimen de depósito distinto del aduanero, la importación del citado bien se producirá cuando cesen las situaciones o se ultimen los regímenes señalados en el TAI.

Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente será aplicable cuando los bienes se coloquen en las mencionadas situaciones o se vinculen a los regímenes señalados con cumplimiento de la legislación aplicable en cada caso.

El incumplimiento de la legislación reguladora de las citadas situaciones y regímenes determinará el hecho imponible de la importación de bienes.

No obstante, no tendrá la consideración de importación el cese de las situaciones de depósito temporal y demás situaciones previstas en el **art. 23 de la LIVA** o la ultimación de los regímenes aduaneros y fiscales comprendidos en el **art. 24 de la LIVA** cuando el cese determine una entrega de bienes a la que resulte de aplicación las exenciones previstas en los **arts. 21, 22 o 25 de la LIVA**.

Tampoco constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes señalados en el párrafo anterior cuando el cese determine un fletamento o un arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulten de aplicación las exenciones contempladas en el **art. 22.1, 2, 4 y 5 de la LIVA**.

2.3. Vinculación a un régimen de depósito distinto del aduanero

Tal y como expresa el **art. 18.3 de la LIVA**, la vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá únicamente a las contempladas en el **art. 65 de la LIVA**.

La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención contemplada en el **art. 65 la LIVA**, determinará el hecho imponible importación de bienes salvo los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el **apartado quinto.a) del anexo de la LIVA**, en cuyo caso la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la realización de una operación asimilada a una importación.

El **apartado quinto.a) del anexo de la LIVA** dispone que, en relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

abracsbora@gmail.com / +34 625 09 08 17

No obstante, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados si aquella determina una entrega de bienes a la que resulte de aplicación las exenciones contempladas en los **arts. 21, 22 o 25 de la LIVA**.

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS E IMPORTACIONES DE BIENES[39]	
Concepto	· Importación y exportación, cuando se trata de adquisiciones o entregas de bienes a países no comunitarios, es decir, como entradas y salidas de la Comunidad. · Adquisiciones intracomunitarias y de entregas intracomunitarias de bienes, cuando se trata de adquisiciones y entregas de bienes a países comunitarios, es decir, las compras y ventas a países miembros de la Comunidad.
Hecho imponible	· Importación: entrada en el territorio de la Comunidad de mercancías procedentes de terceros países. · Adquisición intracomunitaria: entrada en el territorio español del IVA (del que están excluidas Canarias, Ceuta y Melilla) de bienes que procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea.
Gravamen	· Importación: se liquida en la Aduana, sin perjuicio de la posibilidad de diferir su pago en determinados casos. · Adquisiciones intracomunitarias: se liquidan integradas en la autoliquidación que periódicamente se presenta por todas las operaciones.
Sujeción al impuesto	· Debe configurarse la operación como adquisición intracomunitaria o importación. · Debe realizarse en el TAI español. · La operación no debe estar comprendida entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley. · La operación no debe estar incluida entre los supuestos de exención previstos en la Ley

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

[39] *Manual práctico IVA 2024, pp. 69 y ss..*