

IVA EN OPERACIONES INTERIORES

PASO A PASO

**Análisis práctico del IVA en las entregas
de bienes y prestaciones de servicios interiores**

EDICIÓN 2023

Coordinador de la obra
CARLOS DAVID DELGADO SANCHO
Inspector de Hacienda del Estado
Abogado

Incluye las novedades introducidas
por la Ley de Presupuestos Generales
del Estado para 2023 y RD-ley
20/2022, de 27 de diciembre



IVA EN OPERACIONES INTERIORES

Análisis práctico del IVA en las entregas de
bienes y prestaciones de servicios interiores

EDICIÓN 2023

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

Coordinador

Carlos David Delgado Sancho

COLEX 2023

Copyright © 2023

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-829-1
Depósito legal: C 319-2023

SUMARIO

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. NATURALEZA Y TERRITORIALIDAD.	11
2. HECHO IMPONIBLE. CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL	17
2.1. Entrega de bienes y prestaciones de servicios	17
2.2. Operaciones asimiladas a entregas de bienes	29
2.3. Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios	37
2.4. Operaciones no sujetas	38
3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. REGLAS DE LOCALIZACIÓN	53
3.1. Lugar de realización de las entregas de bienes. Regla general	56
3.2. Lugar de realización de las entregas de bienes. Regla especiales	56
3.2.1. Bienes objeto de expedición o transporte y entregas en cadena	57
3.2.2. Bienes que vayan a ser objeto de instalación o montaje	58
3.2.3. Bienes inmuebles	59
3.2.4. Entregas a bordo de un medio de transporte con recorrido en el territorio de una Comunidad	59
3.2.5. Ventas a distancia	60
3.2.6. Entregas de bienes objeto de impuestos especiales	64
3.2.7. Entregas de gas o electricidad, frío o calor	64
3.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales	65
3.4. Lugar de realización de prestaciones de servicios. Reglas especiales	70
3.4.1. Servicios relacionados con bienes inmuebles	70
3.4.2. Servicios de transporte	75
3.4.3. Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares	77
3.4.4. Servicios por vía electrónica, telecomunicaciones, radio y TV	78
3.4.5. Restauración y <i>catering</i>	86
3.4.6. Mediación	87
3.4.7. Servicios prestados a particulares	87
3.4.8. Lugar de realización de la prestación de servicios de arrendamiento de medios de transporte (IVA)	88
3.4.9. Regla de cierre o uso efectivo	90

4. EXENCIONES	93
4.1. Exenciones en operaciones interiores	94
4.1.1. Exenciones en operaciones médicas y sanitarias	95
4.1.2. Exenciones en servicios de enseñanza y educación	101
4.1.3. Exenciones sociales, culturales y deportivas.	104
4.1.4. Exenciones operaciones de seguro y financieras.	108
4.1.5. Exenciones inmobiliarias	114
4.1.6. Exenciones técnicas.	121
4.1.7. Otras exenciones.	122
5. BASE IMPONIBLE. REGLAS GENERALES	129
5.1. Reglas especiales	134
5.2. Modificación de la base imponible	140
5.3. Devengo	148
6. LOS SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES DEL IMPUESTO	155
7. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA	165
7.1. Régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido	166
7.2. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido	204
7.3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Impuesto sobre el Valor Añadido.	214
7.4. Régimen especial del oro de inversión en el Impuesto sobre el Valor Añadido.	221
7.5. Régimen especial de las agencias de viajes en el Impuesto sobre el Valor Añadido	224
7.6. Régimen especial del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido	228
7.7. Régímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios	234
7.8. Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido	247
7.9. Régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido.	253
8. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO	259
8.1. Rectificación de cuotas repercutidas.	260
9. TIPOS IMPOSITIVOS	265
9.1. Tipo impositivo general	266
9.2. Tipos impositivos reducidos.	270

10. DEDUCCIONES: CUOTAS DEDUCIBLES Y REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN.	287
10.1. Operaciones que dan derecho a deducción	290
10.2. Restricciones y exclusiones del derecho a deducir	291
10.3. Requisitos formales y temporales de la deducción	296
10.4. La deducción en sectores diferenciados. La prorrata	300
10.5. Regularización de las deducciones por los bienes de inversión	306
10.6. Deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la actividad	309
10.7. Rectificación de deducciones	312
11. RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN EN EL IVA	315
11.1. Devolución en régimen de viajeros	318
11.2. Devolución a empresarios establecidos en el TAI, Canarias, Ceuta o Melilla	322
11.3. Devolución a no establecidos	323
11.4. Devolución a quienes ejerzan la actividad de transporte	327
12. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO Y MODELOS PRINCIPALES . . .	329

1.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. NATURALEZA Y TERRITORIALIDAD

Cuestiones generales del Impuesto sobre el Valor Añadido

|| Normativa aplicable

La **legislación española básica** reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es la siguiente:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA IVA (en adelante, RIVA).

El artículo 2 de la LIVA establece:

«Uno. El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley 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.

Dos. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español».

Además, y entre otras normas, deben tenerse en cuenta también las siguientes:

- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Las normas relativas a los regímenes de Concierto y Concierto Económico propios de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

En el **ámbito comunitario**, la normativa básica es la siguiente:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Además, deben tenerse en cuenta otras Directivas y Reglamento de la UE.

En relación con los **tratados y convenios internacionales**, debemos destacar:

- Convenio con USA.
- Convenio sobre Privilegios e Inmunidades y sus disposiciones de desarrollo.
- Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte.
- Convenio con la Agencia Especial Europea.

|| Naturaleza del IVA

De conformidad con el artículo 1 de la LIVA, se trata de un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y la prestación de servicios.

Este impuesto grava tres clases de operaciones distintas, a saber:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el IVA) es el impuesto indirecto más importante del sistema tributario español. Es un impuesto general (grava todo consumo de bienes y servicios producidos o comercializado en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales) y plurifásico (grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en todas las fases de las correspondientes cadenas de producción y comercialización, aunque con el mecanismo de las deducciones, solo se grava en cada fase el valor añadido o incorporado en cada una).

El mecanismo de las deducciones constituye la nota esencial del funcionamiento del impuesto. A través de él, los empresarios pueden deducir las

cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones, de forma que, a lo largo de la cadena, se va incorporando a los bienes y servicios la carga fiscal correspondiente al valor añadido en cada fase.

Los consumidores finales no pueden deducir el impuesto, soportándolo efectivamente al llevar a cabo el consumo de bienes y servicios. A efectos del IVA, tienen tal consideración:

- Los particulares, en el sentido de personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.
- Los empresarios o profesionales por las operaciones que realicen al margen de su actividad económica.
- Los entes públicos cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas.

|| Funcionamiento general del IVA

En la aplicación del impuesto por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos partes claramente diferenciadas:

- Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten, esto es, cobran, a los adquirentes las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el tesoro.
- Por sus adquisiciones soportan por repercusión, esto es, pagan, cuotas que tienen derecho a deducir en sus declaraciones-liquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de este el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

En función del resultado obtenido a través del esquema de liquidación del impuesto, se obtiene una determinada cuota:

- Si el resultado es positivo debe ingresarse en el tesoro.
- Si el resultado es negativo, con carácter general, se compensa en las declaraciones-liquidaciones siguientes.
- Solo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones del ejercicio siguiente.

A TENER EN CUENTA. El impuesto lo paga en última instancia el consumidor final, pero quienes lo ingresan en el tesoro son los empresarios o profesionales que prestan los servicios o entregan los bienes.

|| Territorialidad del IVA: territorio de aplicación del impuesto (TAI)

El artículo 3 de la LIVA regula el territorio español al que resulta de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, el ámbito espacial de aplicación del IVA es la Península y las Islas Baleares, al quedar excluidas, por lo dispuesto en el artículo 3.2 de la LIVA, el Archipiélago Canario, y las ciudades de Ceuta y Melilla.

Por consiguiente, solo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares, según las normas que veremos a lo largo del bloque sobre el IVA.

En el ámbito de aplicación del IVA también se incluyen las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a todos estos territorios.

A TENER EN CUENTA. Con efectos de 1 de enero de 2020, en base a la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, el municipio italiano Campione d'Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano pasan a formar parte del territorio aduanero de la Unión y del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, a efectos de los impuestos especiales, pero quedan fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA.

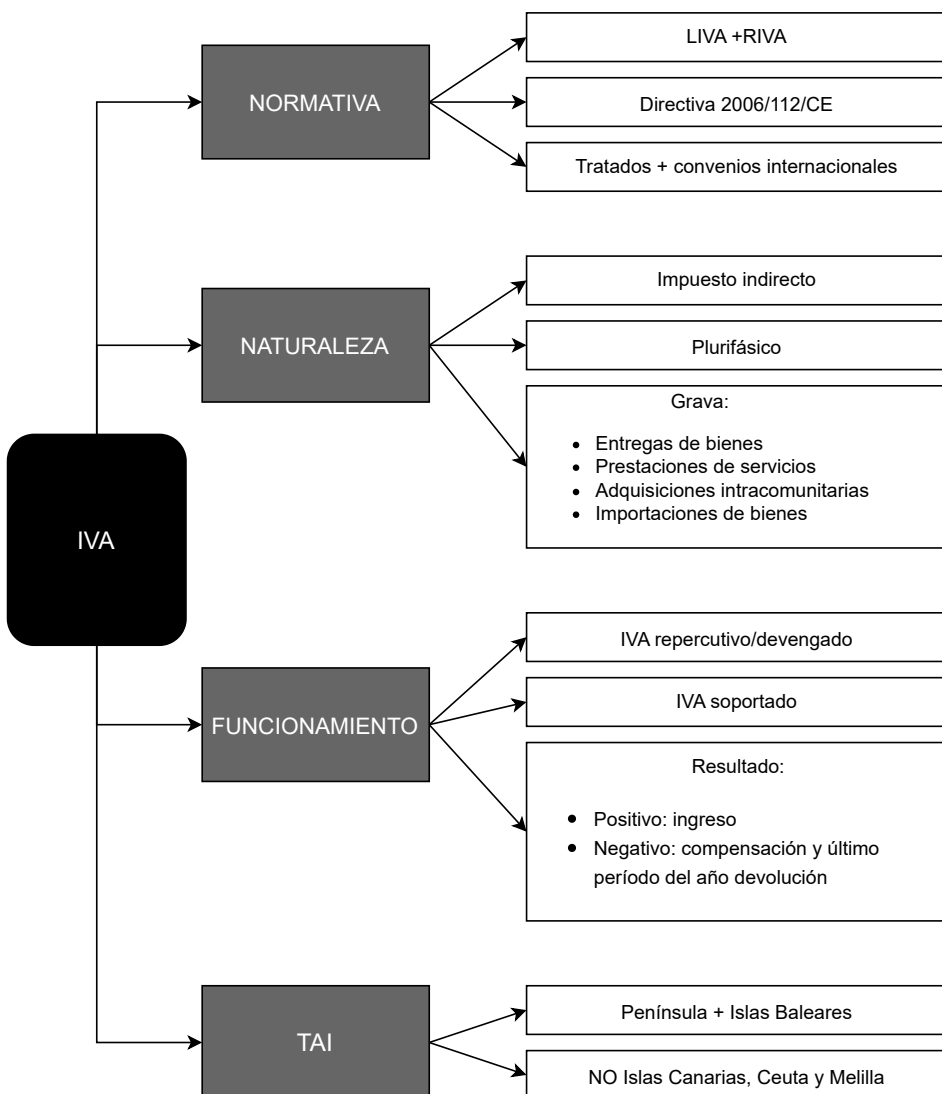
Tributación en las comunidades autónomas de régimen no común

En los casos en que un sujeto pasivo efectúe operaciones en territorio común y en los territorios del País Vasco o Navarra, habrá que estar a lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

En aplicación de lo dispuesto en los mismos, hay que diferenciar entre:

País Vasco	Navarra	Lugar de tributación
Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior	Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior	Donde esté situado el domicilio fiscal, independientemente de donde se realicen las operaciones.
Si el sujeto pasivo cambia de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha del cambio y en la Administración en cuya demarcación se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha del cambio.		
Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior > 10.000.000 euros y se opere exclusivamente en un territorio.	Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior > 10.000.000 euros y se opere exclusivamente en un territorio.	En el territorio en el que opere, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentre su domicilio fiscal.

Cuando, durante el año anterior, se superase la cifra de los 10.000.000 euros y se opere en ambos territorios.	Cuando, durante el año anterior, se superase la cifra de los 7.000.000 euros y se opere en ambos territorios.	En cada administración en la proporción que representen las operaciones realizadas en cada una de ellas con relación a la totalidad de las realizadas, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentre su domicilio fiscal.
--	---	--



2. HECHO IMPONIBLE. CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

La delimitación del hecho imponible en el IVA

El artículo 4 de la LIVA regula el hecho imponible del impuesto. Así, establece que estarán sujetas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas dentro del ámbito espacial del impuesto. La norma tributaria define qué debe entenderse por entrega de bienes y ofrece un concepto residual de prestación de servicios. Asimismo, considera como asimiladas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso ciertas operaciones efectuadas sin contraprestación.

El título I de la LIVA se dedica a la delimitación del hecho imponible y dentro de dicho título encontramos:

- Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Capítulo III. Importaciones de bienes.

2.1. Entrega de bienes y prestaciones de servicios

Hecho imponible: concepto de entrega de bienes y prestación de servicios

Tal y como señalábamos, el artículo 4 de la LIVA recoge el hecho imponible del IVA. Dicho artículo establece que están sujetas al IVA **las entregas de bienes y prestaciones de servicios que cumplan los siguientes requisitos simultáneamente:**

- Que la operación sea realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

IVA EN OPERACIONES INTERIORES

PASO A PASO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es el impuesto indirecto más importante de nuestro sistema tributario. Recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, así como también las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.

Su regulación básica en nuestro país se contiene en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en su reglamento de desarrollo; aunque no puede olvidarse que se trata de un tributo armonizado a nivel europeo, de modo que la normativa comunitaria es también muy importante en este ámbito.

Esta guía se centra en el estudio del funcionamiento de este impuesto en las operaciones interiores a través del análisis de sus principales elementos y de su operativa básica: hecho imponible, reglas de localización, exenciones, base imponible, tipos... Todo ello se aborda de un modo lo más claro y práctico posible, con referencia, no solo al régimen general, sino también a los distintos regímenes especiales previstos legalmente.

Con el objetivo de dotar a la obra de un contenido eminentemente práctico y de hacerla más amena, se incluyen numerosas resoluciones administrativas y esquemas, y se resuelven múltiples cuestiones o pequeños supuestos que pueden facilitar la comprensión de la materia.



CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

El coordinador es Inspector de Hacienda del Estado habiéndose especializado, por su colaboración con los Tribunales, en Derecho penal económico.

Licenciado (UNIZAR 1980) y Doctor en Derecho (UCM 2016), Licenciado en Economía (UNED 2008), Máster en Derecho de la Unión Europea (UNED 2009), Máster en intervención de la Administración en la sociedad (UNED 2010), ha publicado numerosos artículos y una decena de libros.



www.colex.es



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-829-1



9 788413 598291