

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO II

DR. JOSÉ MARÍA TOVILLAS
CURSO 2010-2011

TEMA 10: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I)

OBJETIVOS DE LA LECCIÓN

En los temas 10 y 11 se explica el Impuesto sobre el Valor Añadido principal impuesto que grava el consumo dentro del sistema tributario español actual. Se puede considerar el eje de la fiscalidad indirecta española al someter a gravamen la generalidad de los actos de consumo efectuado por particulares y familias, porque son quienes ejercen actividades empresariales y profesionales los que adquieren la condición de sujetos pasivos frente a la Administración, así como por el elevado nivel de recaudación que aporta a la Hacienda estatal y a la autonómica.

Los objetivos específicos son los siguientes:

- Conocer las fuentes reguladoras del impuesto (importancia de las Directivas comunitarias)
- Conocer la naturaleza y los rasgos básicos del impuesto, en especial, su carácter de impuesto indirecto
- Distinguir los diferentes hechos imponibles del impuesto prestando especial atención a las entregas de bienes y prestaciones de servicios
- Comprender el mecanismo de repercusión-deducción
- Saber quiénes son sujetos pasivos del tributo
- Conocer las principales exenciones

1. FUENTES

Introducción

Este impuesto pretende someter a gravamen el consumo de bienes y servicios por parte de consumidores y familias como muestra de la capacidad económica del consumidor que adquiere los bienes y los servicios.

Para someter a gravamen esta muestra de capacidad económica no se escoge al consumidor final como sujeto pasivo del tributo sino que se diseña el impuesto sobre la base de que el hecho imponible consiste no en el consumo o en la adquisición sino [en la entrega del bien o la prestación del servicio siendo el sujeto pasivo la persona o entidad que realiza la entrega de bienes o prestaciones de servicios](#). Esto se hace porque el número de sujetos pasivos se reduce mucho y porque quienes entregan bienes o prestan servicios acostumbran a tener mayor capacidad económica que los consumidores.

[Desde el punto de vista de la recaudación](#) se trata de un impuesto que aporta un nivel muy importante de recaudación tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas que tienen cedido el 50% de la recaudación generada por los actos de consumo que se realizan en el territorio de cada Comunidad Autónoma desde el 1 de enero de 2009 (el 35% desde el 1 de enero de 2002 hasta el 31 de diciembre de 2008).

Salvo en el año 2000 en el que se convirtió en el impuesto que aportó mayor nivel de recaudación del sistema, se trata del Impuesto que ocupa la segunda posición en el sistema siguiendo el criterio de la recaudación. Sin embargo, en los últimos años se ha producido un descenso muy acusado de la recaudación por este tributo.

La recaudación en 2009 ascendió a 33.573 millones de euros
La recaudación en 2008 ascendió a 48.015 millones de euros
La recaudación en 2007 ascendió a 54.684 millones de euros.

La recaudación en 2006 ascendió a 51.291 millones de euros.
La recaudación en 2005 ascendió a 47.721 millones de euros.
La recaudación en 2004 ascendió a 43.173 millones de euros.
La recaudación en 2003 ascendió a 39.778 millones de euros.

En 2006 había 3.380.689 declarantes
En 2005 había 3.242.257 declarantes.
En 2004 había 3.049.080 declarantes.
En 2003 había 2.951.150 declarantes.

De 2005 a 2007 se recaudaron por IVA 4.816 millones de euros más de los inicialmente presupuestados.

Fuentes:

Se trata de un impuesto [armonizado a nivel europeo](#) lo que implica que existen unas normas comunes para todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Las normas de origen comunitario que contienen reglas relativas al IVA son muy numerosas y pueden tener diversa naturaleza jurídica (Directivas, Reglamentos, Decisiones...). Sin embargo, la mayor parte de las normas se encuentran recogidas en diversas Directivas comunitarias entre las que destaca por ser una refundición de las normas ya existentes con anterioridad [la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido](#). Esta norma ya ha sido objeto de diversas modificaciones.

La normativa española básica en relación con el IVA es la siguiente:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica otras normas tributarias

Estas normas han sido objeto de numerosas modificaciones. La más importante de las recientes se produjo con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

2. NATURALEZA

Las características básicas de este impuesto son las siguientes:

- Impuesto indirecto:
 - o Desde el punto de vista económico: Somete a gravamen una muestra indirecta de capacidad económica como es el consumo. El consumo es una muestra menos perfecta de la capacidad económica que la renta o el patrimonio.
 - o Desde el punto de vista jurídico:
De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 37/1992 se trata de un impuesto “indirecto”. Existe una norma jurídica que obliga al sujeto pasivo a repercutir la cuota del impuesto a sus clientes y los clientes tienen la obligación de soportar la repercusión en el plazo de un año desde el devengo de la operación gravada. Si no efectúa el ingreso de la cuota que hubiera debido ser repercutida, el sujeto pasivo será objeto de sanción.

- [Desde el punto de vista presupuestario:](#) Los ingresos derivados del IVA se incluyen dentro del Capítulo II “Impuestos indirectos” del presupuesto de ingresos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- [Impuesto real:](#) No se someten a gravamen de forma conjunta todos los actos de consumo de la misma persona sino que se somete a gravamen cada uno de ellos de forma independiente y, desde el punto de vista del sujeto pasivo, cada hecho imponible se grava con independencia del resto de hechos imponibles que pudiera haber realizado.
- [Impuesto objetivo:](#) En general, no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de calcular la cuota tributaria. A efectos de determinar el tipo impositivo aplicable sí existen algunos supuestos de subjetivización.
- [Impuesto parcialmente cedido:](#) Las Comunidades Autónomas tienen derecho a recibir el 50% de la recaudación del IVA derivada del consumo producido en el territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística.

Las Comunidades Autónomas no tienen competencias normativas en relación con este impuesto.

Objeto

El objeto-fin del tributo: la forma de riqueza que el legislador quiere someter a gravamen con la regulación actual del IVA es el consumo de bienes y derechos por personas que no realicen actividades económicas.

El objeto material del tributo: la forma de riqueza que el legislador somete a gravamen y se deduce del contenido completo de la regulación existente es el valor añadido incorporado en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales.

El principio básico del funcionamiento del IVA es la repercusión-deducción del impuesto.

En el momento de efectuar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios los empresarios y los profesionales han de repercutir el IVA en base al importe de la contraprestación que se va a recibir de los clientes.

Sin embargo, la prestación que finalmente la Hacienda Pública exige de los empresarios y profesionales no es el importe de las cuotas repercutidas sino que los empresarios podrán deducir respecto de las cuotas de IVA repercutidas las cuotas de IVA soportadas de sus proveedores de bienes y servicios empleados para el desarrollo de su actividad. Al final, la cuota de IVA a ingresar será el resultado de deducir las cuotas de IVA repercutidas menos las cuotas de IVA soportadas.

Desde el punto de vista económico, el IVA a ingresar será igual a la aplicación del tipo de IVA sobre el valor añadido incorporado en la fase del proceso productivo por parte del empresario o profesional.

Siempre se dice que el IVA es un impuesto neutral -> criterio de interpretación de la normativa tanto a nivel del TJCE como de los Tribunales internos españoles.

Ejemplo:

- Empresa A vende madera para hacer muebles a la empresa B
El precio de la madera vendida asciende a 50.000 euros.

Factura de la empresa A a la empresa B

Venta de madera	50.000
IVA 18%	9.000
Importe total	59.000

La empresa A deberá ingresar la cuota de IVA repercutida (9.000 euros) menos el importe de las cuotas de IVA que pudiera haber soportado con anterioridad.

- La empresa B utiliza la madera para fabricar mesas de gran calidad que vende a un gran almacén C
El precio de las mesas vendidas asciende a 80.000 euros.

Factura de la empresa B a la empresa C

Venta de mesas	80.000
IVA 18%	14.400
Importe total	94.400

La empresa B deberá ingresar la cuota de IVA repercutida (12.800 euros) menos el importe de las cuotas de IVA que pudiera haber soportado con anterioridad y que en este caso son los 9.000 euros repercutidos por A.

IVA repercutido 14.400 euros
IVA soportado 9.000 euros
IVA a ingresar 5.400 euros

- El gran almacén C vende las mesas de gran calidad a los consumidores finales. El precio de las mesas vendidas asciende a 150.000 euros.

Total de facturas de la empresa C a los consumidores finales

Venta de mesas	150.000
IVA 18%	27.000
Importe total	177.000

La empresa C deberá ingresar la cuota de IVA repercutida (27.000 euros) menos el importe de las cuotas de IVA que pudiera haber soportado con anterioridad y que en este caso son los 14.400 euros repercutidos por B.

IVA repercutido 27.000 euros
IVA soportado 14.400 euros
IVA a ingresar 12.600 euros

Los consumidores finales no repercuten el IVA a ningún cliente tampoco se deducen las cuotas de IVA soportadas. Para los consumidores finales el IVA supone un mayor coste de los bienes y servicios que adquieren con destino a su consumo, a su uso personal y familiar.

3. Delimitación del ámbito objetivo de aplicación del impuesto dentro de la imposición indirecta

Existen dos grandes impuestos dentro del sistema tributario español que someten a gravamen las transmisiones de bienes y derechos como tales que son el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el IVA.

Se plantean con frecuencia problemas para decidir si un determinado supuesto de hecho ha de tributar por uno u otro impuesto (problema agravado por el hecho de que son diferentes Administraciones tributarias quienes recaudan estos tributos).

Ambos impuestos son incompatibles entre sí: un mismo supuesto de hecho no puede quedar gravado por ambos impuestos.

<ul style="list-style-type: none">• El transmitente es un particular que no es empresario ni profesional a efectos de IVA	<ul style="list-style-type: none">• El negocio jurídico queda sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.• El negocio jurídico no queda sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido
<ul style="list-style-type: none">• El transmitente es un empresario o profesional a efectos de IVA	<ul style="list-style-type: none">• El negocio jurídico queda sujeto al IVA• En los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles que queden no sujetas a IVA o exentas de IVA se aplicará el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

IVA es incompatible	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
IVA es compatible	<ul style="list-style-type: none"> • Con el resto de impuestos del sistema: • Entre otros, será compatible con: • Impuesto sobre Operaciones Societarias • Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad gradual y en su modalidad de cuota fija de documentos notariales • Impuestos Especiales

4. Hecho imponible

Existen tres hechos imponibles diferentes en el IVA (cada uno de ellos con su propio régimen jurídico en cuanto a aspectos tan trascendentes como los sujetos pasivos, las exenciones, la base imponible, el devengo o las deducciones).

Los hechos imponibles previstos en el IVA son los siguientes:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Importaciones de bienes

Entregas de bienes y prestaciones de servicios (“operaciones interiores”) (arts.8,9,10,11 y12 Ley 37/1992):

Elemento objetivo	Realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso de forma habitual u ocasional Dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto que es la Península e Islas Baleares
Elemento subjetivo	Las actuaciones han de ser realizadas por empresarios o profesionales a efectos del IVA

La calificación de una operación como entrega de bienes o prestación de servicios tiene transcendencia a efectos de determinar el momento del devengo, el lugar de realización de la operación, el tipo impositivo aplicable o la aplicabilidad de una exención.

- ¿Qué significa la entrega de bienes?
- La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.
- Dentro de bienes corporales se incluyen el gas, el frío, el calor, la energía eléctrica y demás modalidades de energía
- Dentro del concepto de transmisión de poder de disposición se entiende que el adquirente ha de disponer de las facultades propias de un propietario (se incluyen, por tanto, los supuestos de compraventa, permuta,

aportación de bienes a una sociedad y las transmisiones derivadas de la Ley o de una decisión judicial como es el caso de la expropiación forzosa).

- Ejemplos legales de entregas de bienes:
 - Las [ejecuciones de obras](#) que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por ciento de la base imponible.
 - Las [aportaciones no dinerarias](#) de elementos del patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidad. A sensu contrario, no quedan sujetas las aportaciones dinerarias ni las aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio personal.
 - Las [adjudicaciones no dinerarias](#) que se realicen en caso de liquidación o disolución total o parcial de las sociedades, comunidades de bienes o de cualquier otro tipo de entidad.
 - Las cesiones de bienes en virtud [de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva](#), así como las cesiones en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados, entre los que se incluyen los contratos de arrendamiento con opción de compra desde el momento en el que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra.
 - Los [arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante](#) para ambas partes.
 - El [suministro de productos informáticos normalizados](#) siempre que se efectúe en un soporte material.

Son productos informáticos normalizados los que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

- El [autoconsumo de bienes](#). Son los supuestos en los que se produce una transferencia de bienes del patrimonio empresarial al patrimonio personal o al consumo particular del sujeto pasivo o la transferencia de bienes entre diversos sectores de la actividad del sujeto pasivo (en los que puede haber diferencias por lo que respecta a la aplicación de exenciones) o las entregas de bienes para terceros a título gratuito. No se realizará el hecho imponible de autoconsumo de bienes si no hubiera existido el derecho del sujeto pasivo a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.
- ¿Qué significan las prestaciones de servicios?
- Las prestaciones de servicios [se definen de forma negativa](#). Son prestaciones de servicios toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación.
- Entre los ejemplos previstos legalmente se encuentran los siguientes:
 - El [ejercicio independiente](#) de una profesión, arte u oficio.
 - El [arrendamiento de bienes](#), industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra, así como las cesiones de uso o disfrute de bienes muebles o inmuebles.
 - Las [cesiones y concesiones de derechos de autor](#), licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de la propiedad intelectual e industrial.

- 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 obras](#) que no tengan la consideración de entrega de bienes.
- El [suministro de productos informáticos cuando no tenga la consideración de entrega de bienes](#) (cuando los programas no se suministran a través de un soporte físico, sino por medios electrónicos o telemáticos o cuando exista soporte hayan sido confeccionados previo encargo del destinatario conforme a las especificaciones de éste o bien que sean objeto de alteraciones sustanciales para el uso por su destinatario).
- El [autoconsumo de servicios](#) entendido como la transferencia de bienes incorporeales y de derechos del patrimonio empresarial al personal, el uso particular o para fines ajenos a la actividad de los derechos, o la prestación de servicios efectuadas a título gratuito.

[Supuestos de no sujeción \(art.7 Ley 37/1992\)](#)

Se enumeran una serie de [supuestos de no sujeción al IVA](#). Esta regulación ha sido modificada recientemente.

- [La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales](#) que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, [constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios](#).

- Las transmisiones **mortis causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada a favor de aquellos adquirentes** que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
- Las **entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable**, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- Las **entregas de objetos publicitarios** cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no exceda de 90,15 euros.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de **dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas las de carácter especial**.
- **Las concesiones administrativas que no tengan por objeto** la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario o para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario, los inmuebles e instalaciones en aeropuertos, el derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias

No se aplicará la no sujeción a los siguientes supuestos:

- **Las entregas de bienes realizadas por arrendadores de bienes** cuando dichas transmisiones tenga por objeto la mera cesión de bienes. Se considerará mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- Las entregas de bienes por personas que hayan adquirido la condición de sujetos pasivos de IVA por realizar la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

- Sujetos pasivos (art.5):

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

En particular, 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.

No tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

- Existe un listado de supuestos de personas o entidades que tendrán la consideración de sujetos pasivos de IVA:
 - Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

- Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración **los arrendadores de bienes**.
- Quienes efectúen **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 ocasionalmente.
- Quienes realicen ocasionalmente **entregas de medios de transporte nuevos exentas** del Impuesto por ser destinados a otro Estado miembros de la Unión Europea.
- Se **presumirá** el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:
 - En los supuestos a los que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio (cuando la persona anuncia por circulares, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil).
 - Cuando se exija a la persona o entidad contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Adquisiciones intracomunitarias de bienes (art.13 Ley 37/1992):**

Con la construcción de la Unión Europea está previsto que **el IVA se aplique en origen** es decir que los proveedores de bienes y servicios habrán de repercutir el IVA que se exige en el Estado en el que están establecidos. Los receptores de bienes y servicios que tengan derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas tendrán derecho a la deducción del IVA soportado establecido por otro país. Entre los países miembros se establecerá un sistema de compensación.

Esta solución no ha podido ser adoptada por la dispersión de los tipos impositivos de IVA en la Unión Europea.

De forma transitoria, **el IVA se aplica en destino**. Ello significa que en determinadas operaciones será sujeto pasivo del IVA el destinatario del bien y la tributación se efectuará según los tipos de IVA y las condiciones previstas en el Estado de destino de la inversión. Como consecuencia de esta transitoriedad, se inventó como hecho imponible **la adquisición intracomunitaria de bienes**.

La adquisición intracomunitaria de bienes se produce en los siguientes supuestos:

- **La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales**
 - El transmitente es un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea.
 - El adquirente es un empresario o profesional o una persona jurídicas que no actúe como tal.
 - Se obtiene el poder de disposición sobre bienes muebles corporales no sobre bienes inmuebles ni sobre servicios.
 - Estos bienes muebles son expedidos o transportados por el transmitente, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores hacia la Península o Islas Baleares.

- **La obtención del poder de disposición sobre medios de transporte nuevos** cualquiera que sea la naturaleza del adquirente (son medios de transporte nuevos los vehículos terrestres que no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones que no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves que no hayan volado más de 40 horas).

Será sujeto pasivo **el adquirente de los bienes**. Por razones de control no es sujeto pasivo el transmitente sino el adquirente (“inversión del sujeto pasivo”).

- Importación de bienes (arts.17 a 19 Ley 37/1992):

El hecho imponible puede consistir en las siguientes acciones:

- La entrada de bienes procedentes de Canarias, Ceuta o Melilla o de un país que no es miembro de la Unión Europea en el territorio peninsular español o en las Islas Baleares, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la naturaleza del importador.
- La entrada de bienes procedentes de otro Estado miembro de la Unión Europea en el territorio peninsular español o en las Islas Baleares cuando el bien no sea originario de dicho Estado sino de un Estado tercero y no se hayan liquidado ni satisfecho los derechos a la importación.
- Es sujeto pasivo en la importación el importador cualquiera que sea la naturaleza del mismo.

¿Cuándo se considera que una persona o entidad es importador de bienes?

Se considera importador a:

- 1º. Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- 2º. Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
- 3º. Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números 1º y 2º.

5. EXENCIONES

- Exenciones en las entregas de bienes y prestaciones de servicios

Los artículos 20 a 25 de la Ley 37/1992 enumeran los supuestos de exención. Se trata de un número de supuestos muy elevado y muy casuístico.

La realización de una operación exenta por parte del sujeto pasivo hace que no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria por el IVA ni, por tanto, la obligación de repercutir el mismo a los clientes. En la mayoría de los supuestos no se tendrá derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la parte de la actividad que queda exenta de tributación.

- Exenciones por razones de interés público:

- Prestaciones sanitarias como los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria o los demás relacionados directamente prestados por las Entidades de Derecho Público o por establecimientos privados en régimen de precios autorizados.
- Servicios médicos o sanitarios, servicios de odontólogos, estomatólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- El transporte de enfermos o heridos en ambulancia o vehículos adaptados para ello.
- Las actividades de enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo realizadas tanto por entidades públicas como privadas, así como las clases a título particular.
- Las actividades socioculturales efectuadas por entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa siempre que no se perciba contraprestación alguna distinta de la cotización fijada en los estatutos.
- Los servicios públicos postales, excepto el transporte de viajeros y las telecomunicaciones.

- Exenciones por razones económicas:

- Las operaciones de seguro, previsión, reaseguro y capitalización, incluyendo la exención tanto las operaciones directamente realizadas por las compañías de seguros como las realizadas por agentes y demás mediadores.
- La generalidad de las operaciones financieras tales como la constitución y transmisión de depósitos en efectivo, la concesión de préstamos y créditos, operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, prestación de fianzas, avales y cauciones.

- Exenciones en las operaciones inmobiliarias:

- Entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables
- Entregas de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística que realicen sus propietarios a las Juntas de Compensación
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminadas su construcción o rehabilitación.

Es posible renunciar a estas exenciones cuando se dan las siguientes condiciones:

- Si el destinatario de la operación es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- El destinatario tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por las correspondientes adquisiciones.
- El destinatario comunica estas circunstancias al transmitente.
- El transmitente renuncia a la exención con anterioridad o en el mismo momento de la transmisión.

- Los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute constituidos sobre terrenos y edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. El destinatario ha de ser una persona física no puede tratarse de una persona jurídica.

- **Exenciones en relación con la propiedad intelectual:**

Los servicios profesionales, incluidos aquellos 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.

- **Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro:**

- Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

- Un empresario o profesional identificado_a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España (para comprobar si el destinatario de las entregas es un empresario o profesional se utiliza el censo VIES a nivel comunitario).
- Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero que esté identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.
- Las entregas de medios de transporte nuevos cuando el adquirente sea una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

Estas exenciones son exenciones plenas es decir que aunque las operaciones que realice el sujeto pasivo queden exentas y no se repercuta el IVA, se tendrá derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas para realizar la entrega de bienes.

- Exenciones en las exportaciones de bienes destinados a Estados terceros
 - 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.
 - Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él. No quedan exentos 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.
 - Las entregas de bienes a viajeros en determinadas condiciones.

- Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegación con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

GUÍA DE ESTUDIO

1. Nociones básicas

- Impuesto indirecto
- Mecanismo de repercusión-deducción
- Compatibilidad/incompatibilidad con otros tributos que gravan el consumo
- Hechos imponible existentes
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Elemento objetivo y elemento subjetivo
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Definición
- Importaciones de bienes. Definición.
- Exenciones. Consecuencias de la aplicación de la exención

2. Cuestiones básicas

- ¿Por qué el sujeto pasivo del IVA es quien entrega el bien o quien presta el servicio?
- ¿Cómo funciona el mecanismo de repercusión-deducción?
- ¿Por qué se dice que el IVA es un impuesto indirecto?
- ¿Por qué se diferencia entre supuestos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios?
- ¿Quiénes son sujetos pasivos del IVA? ¿En qué se diferencian de los empresarios y profesionales a efectos del IRPF?
- ¿Cuándo se produce una adquisición intracomunitaria de bienes? ¿Quién es el sujeto pasivo?
- ¿Cuándo se produce una importación de bienes? ¿Quién es el sujeto pasivo?
- ¿Cuáles son las consecuencias de la aplicación de una exención?

3. Bibliografía

FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: Curso de Derecho Tributario, Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular, Marcial Pons, Madrid, última edición.