

El Impuesto sobre el Valor Añadido

**Comentarios
a sus normas reguladoras**

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Granada

EDITORIAL COMARES

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Comentarios a sus normas reguladoras)

Granada. Febrero. Día de San León. 2001

© El Departamento de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de Granada

Editorial COMARES, S.L.
Polígono Juncaril, parcela 208
18220 Albolote (Granada)

E-mail: comares@comares.com
<http://www.comares.com>

ISBN: 84-8444-282-9 • Depósito Legal: GR-518/2001
Impresión y encuadernación: Ediciones EL PARTAL

<i>actividad empresarial o profesional»</i>	56
4.2. «...A título oneroso»	59
4.3. «Habitualidad u ocasionalidad en la realización de la operación interior sujeta a gravamen» (artículo 4.uno LIVA).	59
4.4. «Indiferencia de los fines perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular» (artículo 4.tres LIVA).	60

Capítulo II

OPERACIONES NO SUJETAS

José Manuel Pérez Lara y Clotilde Martín Pascual

1. OPERACIONES NO SUJETAS (ART. 7 LIVA, ART. 1 RIVA).	61
2. TRANSMISIÓN TOTAL DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL.	62
<i>Ejemplo.1.</i>	62
<i>Ejemplo.2.</i>	64
<i>Ejemplo.3.</i>	64
3. OPERACIONES NO SUJETAS POR CARECER DE SIGNIFICADO ECONÓMICO.	64
<i>Ejemplo.4.</i>	65
4. SERVICIOS PRESTADOS POR PERSONAS FÍSICAS EN RÉGIMEN DE DEPENDENCIA.	65
<i>Ejemplo.5.</i>	65
5. AUTOCONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS CUANDO NO HUBO DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS.	66
<i>Ejemplo.6.</i>	66
6. ENTREGA DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADOS POR ENTES PÚBLICOS EN OPERACIONES REALIZADAS CON CONTRAPRESTACIÓN TRIBUTARIA.	66
<i>Ejemplo.7.</i>	67
<i>Ejemplo.8.</i>	67
7. OTRAS OPERACIONES NO SUJETAS.	67
7.1. Servicios prestados por los socios de trabajo a las cooperativas (art. 7.6º).	67
7.2. Concesiones y autorizaciones administrativas (art. 7.9º).	68
<i>Ejemplo.9.</i>	68
7.3. Prestaciones de servicios obligatorias de servicios gratuitos (art. 7.10º).	68
<i>Ejemplo.10.</i>	68
7.4. Operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes (art. 7.11º).	68
7.5. Entregas de dinero como contraprestación (art. 7.12º).	68
<i>Ejemplo.11.</i>	68

Capítulo III

EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

José Manuel Pérez Lara y Clotilde Martín Pascual

1. INTRODUCCIÓN. PECULIARIDADES DE LAS EXENCIONES EN EL IVA.	70
<i>Ejemplo.1.</i>	71
<i>Ejemplo.2.</i>	71
<i>Ejemplo.3.</i>	72

<i>Ejemplo.4.</i>	73
<i>Ejemplo.5.</i>	74
2. EXENCIONES INTERIORES: CLASIFICACIÓN.	76
3. SERVICIOS PÚBLICOS POSTALES. ENTREGAS DE SELLOS DE CORREOS Y EFECTOS TIMBRADOS.	77
3.1. Servicio público postal..	77
<i>Ejemplo.6.</i>	77
3.2. Entrega de sellos de Correos y efectos timbrados..	78
<i>Ejemplo.7.</i>	78
4. PRESTACIONES Y ENTREGAS DE BIENES RELACIONADOS CON LA SALUD.	79
4.1. Servicios de hospitalización o asistencia sanitaria..	79
4.1.1. Requisitos objetivos.	79
4.1.2. Requisitos subjetivos.	80
<i>Ejemplo.8.</i>	80
4.2. Servicios de asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.	81
4.2.1. Requisitos objetivos.	81
4.2.2. Requisitos subjetivos.	81
<i>Ejemplo.9.</i>	82
<i>Ejemplo.10.</i>	84
4.3. Entregas de sangre, plasma sanguíneo y otros elementos del cuerpo humano.	85
4.4. Estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.	85
4.5. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por la Seguridad Social.	86
4.6. Transporte de enfermos o heridos..	86
<i>Ejemplo.11.</i>	87
5. SERVICIOS SOCIALES.	87
5.1. Prestaciones de servicios de asistencia social..	87
5.1.1. Requisitos subjetivos.	87
<i>Ejemplo.12.</i>	88
5.1.2. Requisito formal.	88
5.1.3. Requisitos objetivos.	88
<i>Ejemplo.13.</i>	89
<i>Ejemplo.14.</i>	89
5.2. Cesiones de personal realizadas por entidades religiosas..	89
5.3. Prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas por entidades que no tienen finalidad lucrativa, Colegidos Profesionales, Cámaras de Comercios y otras..	90
5.3.1. Requisito objetivo.	90
5.3.2. Requisito subjetivo.	90
5.3.3. Requisito formal.	90
<i>Ejemplo.15.</i>	91
<i>Ejemplo.16.</i>	92
6. EDUCACIÓN, DEPORTE Y CULTURA.	92
6.1. Educación..	92
6.1.1. Requisito subjetivo.	92
6.1.2. Requisito objetivo.	93
<i>Ejemplo.17.</i>	95
<i>Ejemplo.18.</i>	96
<i>Ejemplo.19.</i>	96

<i>Ejemplo.20.</i>	98
6.2. Clases a título particular.	98
6.2.1. Requisito subjetivo.	98
6.2.2. Requisito objetivo.	99
<i>Ejemplo.21.</i>	99
<i>Ejemplo.22.</i>	100
<i>Ejemplo.23.</i>	100
6.3. Deporte o Educación Física.	101
6.3.1. Requisito objetivo	101
6.3.2. Requisito subjetivo.	101
6.3.3. Requisito formal.	102
<i>Ejemplo.24.</i>	102
<i>Ejemplo.25.</i>	102
6.4. Servicios culturales.	102
6.4.1. Requisitos subjetivo.	102
6.4.2. Requisito formal.	103
6.4.3. Requisitos objetivo.	103
<i>Ejemplo.26.</i>	103
6.5 Creaciones artísticas originales efectuadas por profesionales (artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, compositores musicales y otros.	104
<i>Ejemplo.27.</i>	105
7. OPERACIONES DE SEGURO , REASEGURO Y CAPITALIZACIÓN.	105
<i>Ejemplo.28.</i>	106
8. OPERACIONES FINANCIERAS.	107
<i>Ejemplo.29.</i>	110
9. OPERACIONES INMOBILIARIAS.	111
<i>Ejemplo.30.</i>	111
<i>Ejemplo.31.</i>	114
9.1. Entrega de terrenos rústicos o no edificables..	114
<i>Ejemplo.32.</i>	115
9.2. Entregas de terreno realizadas para y por las Juntas de Compensación y reparcelación..	116
9.3. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones..	121
<i>Ejemplo.33.</i>	121
<i>Ejemplo.34.</i>	122
<i>Ejemplo.35.</i>	123
<i>Ejemplo.36.</i>	123
<i>Ejemplo.37.</i>	127
<i>Ejemplo.38.</i>	127
<i>Ejemplo.39.</i>	127
<i>Ejemplo.40.</i>	128
<i>Ejemplo.41.</i>	128
<i>Ejemplo.42.</i>	128
9.4. Renuncia a la exención..	129
9.5. Arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre terrenos y edificios..	130
<i>Ejemplo.43.</i>	131
<i>Ejemplo.44.</i>	131

<i>Ejemplo.45.</i>	132
<i>Ejemplo.46.</i>	133
10. EXENCIONES TÉCNICAS.	133
10.1. Entrega de bienes utilizados en operaciones exentas.. . . .	133
<i>Ejemplo.47.</i>	134
10.2. Entrega de bienes que su adquisición determino la exclusión total del derecho a deducir.	135
<i>Ejemplo.48.</i>	135
11. OTRAS EXENCIONES.	136
11.1. Servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al IVA..	136
11.2. Apuestas, loterías y juegos de azar.	136
<i>Ejemplo.49.</i>	137
<i>Ejemplo.50.</i>	137
11.3. Entrega de materias de recuperación..	137
<i>Ejemplo.51.</i>	142
11.4. La Iglesia Católica y otras confesiones religiosas.	142
<i>Ejemplo.52.</i>	144
<i>Ejemplo.53.</i>	146

Capítulo IV

EXENCIONES EN LAS EXPORTACIONES Y EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Juan Jesús Martos García

1. EXENCIONES EN LAS EXPORTACIONES DE BIENES	147
1.1. Introducción	147
1.2. Naturaleza y aplicabilidad de las exenciones en las exportaciones.	148
<i>Ejemplo.1.</i>	149
<i>Ejemplo.2.</i>	150
1.3. Exenciones a la exportación.	151
1.3.1. Entregas de bienes	151
1.3.2. Prestaciones de servicios asociados a las exportaciones.	154
<i>Ejemplo.3.</i>	156
<i>Ejemplo.4.</i>	156
<i>Ejemplo.5.</i>	157
<i>Ejemplo.6.</i>	158
2. EXENCIONES EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES.	158
2.1. Concepto. Excepción a la aplicación del régimen transitorio	158
2.2. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.	159
2.2.1. Buques y aeronaves.	159
<i>Ejemplo.7.</i>	160
<i>Ejemplo.8.</i>	161
<i>Ejemplo.9.</i>	161
2.2.2. Exenciones relativas a relaciones diplomáticas y consulares y operaciones con organismos internacionales reconocidos por España.	163

EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. PECULIARIDADES DE LAS EXENCIONES EN EL IVA. Ejemplos 1 a 5. 2. EXENCIONES INTERIORES: CLASIFICACIÓN. 3. SERVICIOS PÚBLICOS POSTALES. ENTREGAS DE SELLOS DE CORREOS Y EFECTOS TIMBRADOS. 3.1. Servicio público postal. (Art.20.Uno.1.º de la LIVA). Ejemplo.6. 3.2. Entrega de sellos de Correos y efectos timbrados. (Art.,20.Uno.17.º de la LIVA). Ejemplo.7. 4. PRESTACIONES Y ENTREGAS DE BIENES RELACIONADOS CON LA SALUD. 4.1. Servicios de hospitalización o asistencia sanitaria. (Art.20.Uno.2.º de la LIVA). 4.1.1. Requisitos objetivos. 4.1.2. Requisitos subjetivos. Ejemplo.8. 4.2. Servicios de asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios. (Art.20.Uno.3.º de la LIVA). 4.2.1. Requisitos objetivos. 4.2.2. Requisitos subjetivos. Ejemplos 9 y 10. 4.3. Entregas de sangre, plasma sanguíneo y otros elementos del cuerpo humano. (Art.20.Uno.4.º de la LIVA). 4.4. Estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales. (Art.20.Uno.5.º de la LIVA). 4.5. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por la Seguridad Social. (Art.20.Uno.7.º de la LIVA). 4.6. Transporte de enfermos o heridos. (Art.20.Uno.15.º de la LIVA). Ejemplo.11. 5. SERVICIOS SOCIALES. 5.1. Prestaciones de servicios de asistencia social. (Art.20.Uno.8.º de la LIVA). 5.1.1. Requisitos subjetivos. Ejemplo.12. 5.1.2. Requisito formal. 5.1.3. Requisitos objetivos. Ejemplos 13 y 14. 5.2. Cesiones de personal realizadas por entidades religiosas. (Art.20.Uno.11.º de la LIVA). 5.3. Prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas por entidades que no tienen finalidad lucrativa, Colegios Profesionales, Cámaras de Comercios y otras. (Art.20.Uno.12.º de la LIVA). 5.3.1. Requisito objetivo. 5.3.2. Requisito subjetivo. 5.3.3. Requisito formal. Ejemplos 15 y 16. 6. EDUCACIÓN, DEPORTE Y CULTURA. 6.1. Educación. (Art.20.Uno.9.º de la LIVA). 6.1.1.Requisito subjetivo. 6.1.2. Requisitos objetivo. Ejemplos 17 a 20. 6.2. Clases a título particular (Art.20.Uno.10.º de la LIVA). 6.2.1. Requisito subjetivo. 6.2.2. Requisito objetivo. Ejemplos 21 a 23. 6.3. Deporte o Educación Física. (Art.20.Uno.13.º de la LIVA). 6.3.1. Requisito objetivo. 6.3.2. Requisito subjetivo. 6.3.3. Requisito formal. Ejemplos 24 y 25. 6.4. Servicios culturales, (Art.20.Uno.14.º de la LIVA). 6.4.1. Requisitos subjetivo. 6.4.2. Requisito formal. 6.4.3. Requisitos objetivo. Ejemplo.26. 6.6. Creaciones artísticas originales efectuadas por profesionales (artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, compositores musicales y otros. (Art.20.Uno.26.º de la LIVA). Ejemplo.27. 7. OPERACIONES DE SEGURO , REASEGURO Y CAPITALIZACIÓN. (Art.20.Uno.16.º de la LIVA). Ejemplo.28. 8. OPERACIONES FINANCIERAS. (ART. 0.UNO.18.º DE LA LIVA) Ejemplo.29. 9. OPERACIONES INMOBILIARIAS. Ejemplos 30 y 31. 9.1. Entrega de terrenos rústicos o no edificables. (Art.20.Uno.20.º de la LIVA). Ejemplo.32. 9.2. Entregas de terreno realizadas para y por las Juntas de Compensación y reparcelación. (Art.20.Uno.21.º de la LIVA). 9.3. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. (Art.20.Uno.22.º de la LIVA). Ejemplos 33 a 42. 9.4. Renuncia a la exención. (Art.20.Dos. de la LIVA y art.8.1 del RIVA). 9.5. Arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre terrenos y edificios. (Art.20.Uno.23.º de la LIVA). Ejemplos 43. A 46. 10. Exenciones técnicas. 10.1. Entrega de bienes utilizados en operaciones exentas. (Art.20.Uno.24.º de la LIVA). Ejemplo.47. 10.2. Entrega de bienes que su adquisición determino la exclusión total del derecho a deducir. (Art.20.Uno.25.º de la LIVA). Ejemplo.48. 11. OTRAS EXENCIONES. 11.1. Servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al IVA. (Art.20.Uno.6.º de la LIVA). 11.2. Apuestas, loterías y juegos de azar. (Art.20.Uno.19.º de la LIVA). Ejemplos 49 y 50. 11.3. Entrega de materias de recuperación. (Art.20.Uno.27.º de la LIVA). Ejemplo.51.11.4. La Iglesia Católica y otras confesiones religiosas. Ejemplos 52 y 53.

1.- INTRODUCCIÓN. PECULIARIDADES DE LAS EXENCIONES EN EL IVA.

El régimen jurídico de las exenciones, entendidas como un beneficio para el sujeto pasivo del tributo, es necesario matizarlo cuando estamos refiriéndonos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Normalmente, cuando la ley reguladora de un tributo lleva a cabo la enumeración de los supuestos de exención, viene a significar, que su realización, por parte del sujeto pasivo, conlleva la sujeción al tributo -al estar integrado en su hecho imponible-, pero además, lo importante, es que queda exonerado de tributación, al constituir un supuesto de exención. Por tanto, se trata de un beneficio para el sujeto pasivo, pero en el caso del IVA, esta situación no se produce en algunas de sus supuestos de exención, especialmente en las denominadas exenciones en operaciones interiores. En estos casos, el beneficiario de las mismas no es el sujeto pasivo del impuesto, sino el adquirente de los bienes y servicios sujetos a gravamen y exentos, desde el mismo momento en que recibe dichos bienes o servicios sin que se les haya repercutido el IVA, por tanto, los beneficiarios serán los consumidores, que normalmente no tendrá la condición de sujeto pasivo. En estas exenciones, el sujeto pasivo -el empresario o profesional transmitente de los bienes o prestador de los servicios- no podrá repercutir el IVA al adquirente, pero además, tampoco podrá practicarse la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones, siendo el sujeto pasivo el que soporte el pago del impuesto y no el consumidor. Esta situación normalmente se produce en las operaciones interiores pero no en las operaciones intracomunitarias o en operaciones de comercio exterior.

Lo anterior nos sirve para entrar a analizar una de las muchas clasificaciones que se pueden hacer en relación con la exenciones en el IVA, nos los referiremos a las denominadas exenciones plenas y exenciones limitadas, en cuanto nos explican los efectos que producen las mismas en la mecánica del derecho a practicar la deducción del impuesto.

Así, por un lado, se distinguen las exenciones limitadas frente a las exenciones plenas, en cuanto a la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios. El artículo 94.Uno.1.º.a) de la LIVA reconoce el derecho a deducir las cuotas soportadas a las operaciones sujetas y no exentas, por tanto, a sensu contrario, no se les reconoce este derecho a las operaciones sujetas y exentas, es decir, las enunciadas en el artículo 20 de la LIVA, que se refiere a las operaciones interiores, -serían las exenciones limitadas-; mientras que en su letra c) concede la deducibilidad de las cuotas soportadas a las operaciones sujetas y exentas recogidas en los artículos 21 a 25 de la LIVA, referentes a exportaciones o entregas intracomunitarias -serían exenciones plenas-.

Las exenciones limitadas, de acuerdo con lo visto anteriormente, serían aquellas que su realización conlleva el no poder repercutir las cuotas del impuesto al adquirente, y además, no otorgan el derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas por el sujeto pasivo en sus adquisiciones de bienes y servicios, ni tampoco tienen la posibilidad de solicitar la devolución del importe del impuesto soportado, por lo que dichas cuotas son a cargo del sujeto pasivo, como si fuera él el verdadero consumidor final de los bienes y servicios que esta entregando o prestando.

Ejemplo.1. Un hospital lleva a cabo la adquisición de unos bienes y recibe prestaciones de servicios por un importe de 100.000.000 ptas., y por los servicios que el hospital presta a las personas físicas ha obtenido 300.000.000 ptas.

En este caso, como después tendremos oportunidad de comentar, nos encontramos que los servicios prestados por el hospital a sus pacientes, en virtud, del artículo 20.Uno.2.º de la LIVA, se encuentran sujetos y exentos, por tanto:

* Adquisiciones del hospital = 100.000.000 ptas.

IVA soportado = $100.000.000 \times 16\% = 16.000.000$ ptas.

* Servicios sanitarios prestados = 300.000.000 ptas.

Prestación de servicios exenta, por lo que no puede repercutir el IVA.

IVA repercutido \rightarrow IVA devengado = 0 ptas. por ser una actividad exenta.

IVA soportado \rightarrow IVA deducible = 0 ptas. por no ser deducibles las cuotas soportadas.

IVA a Ingresar \rightarrow IVA a devolver = 0 ptas.

En este caso el Hospital ha soportado 16.000.000 ptas. del IVA como consecuencia de las adquisiciones realizadas, pero al estar exenta la actividad que desarrolla, no podrá ni repercutir el impuesto por los servicios que presta, ni podrá efectuar la deducción del IVA soportado, ya que se trata de una exención limitada que impide el derecho a la deducción y a la devolución del IVA soportado. De esta manera, será el sujeto pasivo del Impuesto el que soporte un su patrimonio la carga del IVA, mientras que el consumidor final, en este caso los pacientes, reciben unos servicios sujetos al IVA, pero exentos, teniendo solamente que pagar el precio de los servicios recibidos, pero no el IVA, debido a que este no se le ha podido repercutir por tratarse de una operación exenta.

Para el sujeto pasivo que realiza operaciones exentas, el IVA no es neutro, ya que ha abonado un impuesto (IVA soportado) que no es deducible, ni del IVA repercutido o devengado, al no existir, y además, tampoco lo recupera vía devolución, esto conlleva, que los 16.000.000 ptas. de IVA soportado no deducible los trate de recuperar a través de los precio que deben de abonar sus clientes. El sujeto pasivo del impuesto, transmitente de bienes o prestador de servicios, se convierte en consumidor final de las adquisiciones efectuadas en desarrollo de su actividad destinadas a operaciones exentas.

Son exenciones plenas, aquellas que aunque impiden repercutir el IVA, si permiten recuperar el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios mediante su deducción y posterior solicitud de devolución a la Hacienda Pública. En estos casos, el beneficiario de la exención es tanto, el sujeto pasivo del impuesto, debido a que obtiene a través de la correspondiente devolución el IVA soportado en sus adquisiciones y, por otro, el consumidor final o adquirente de los bienes que los recibe sin abonar el impuesto.

Ejemplo.2. Una empresa exportadora efectúa unas ventas por un importe de 300.000.000 ptas. que están exentas, habiendo realizado en el ejercicio de su actividad unas adquisiciones por un importe de 100.000.000 ptas.

En este caso nos encontramos con una exención plena que se caracteriza por la imposibilidad de repercutir el IVA en sus operaciones de exportación, pero

tiene el derecho a deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, mediante la solicitud de devolución a la Hacienda.

* Bienes adquiridos: $100.000.000 \times 16\% \text{ IVA} = 16.000.000 \text{ ptas. IVA soportado}$

* Exportación: 300.000.000 ptas. exenta, no se repercute el IVA.

IVA repercutido	IVA devengado =	.....	0 ptas. exenta
IVA soportado	IVA deducible =	.....	16.000.000 ptas.
Devolución		.....	16.000.000 ptas.

En este caso, el sujeto pasivo no soporta la carga del impuesto debido a que el IVA soportado en sus adquisiciones lo recupera vía devolución de la Hacienda Pública, siendo la incidencia del IVA «neutra» en la operaciones efectuadas.

En el caso de tratarse de una actividad sujeta y no exenta, el mecanismo normal previsto en el IVA, consiste en la posibilidad de deducir el «IVA soportado» del «IVA repercutido» en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional:

Ejemplo. 3. Un empresario que realiza operaciones sujetas y no exentas del IVA:

* Adquisiciones de bienes: 100.000.000 ptas.

$100.000.000 \times 16\% = 16.000.000 \text{ IVA soportado deducible}$

* ventas: 300.000.000 ptas.

$300.000.000 \times 16\% = 48.000.000 \text{ IVA repercutido o devengado.}$

IVA repercutido	IVA devengado =	.....	48.000.000 ptas.
IVA soportado	IVA deducible =	.....	16.000.000 ptas.
	IVA a Ingresar o a devolver =	.....	32.000.000 ptas.

Para las operaciones sujetas y no exentas ocurre lo mismo que para las operaciones sujetas y exentas plenas, es decir, para el sujeto pasivo la incidencia del IVA en sus operaciones sigue siendo «neutra» debido a que IVA soportado en sus adquisiciones es deducible, pudiendo deducirlo del IVA repercutido a terceros en sus entregas de bienes o prestaciones de servicios o mediante su devolución por parte de la Hacienda Pública:

* Adquisiciones de bienes: 300.000.000 ptas.

$300.000.000 \times 16\% = 48.000.000 \text{ IVA soportado deducible}$

* ventas: 100.000.000 ptas.

$100.000.000 \times 16\% = 16.000.000 \text{ IVA repercutido o devengado.}$

IVA repercutido	IVA devengado =	.....	16.000.000 ptas.
IVA soportado	IVA deducible =	.....	48.000.000 ptas.
	IVA a Ingresar o a devolver =	.....	- 32.000.000 ptas.

De acuerdo con lo anterior podemos resumir las características de las exenciones limitadas en las siguientes:

a) El sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien o presta el servicio no puede repercutir el IVA en la factura al destinatario del bien o servicio.

b) Dicho sujeto pasivo tampoco tiene reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto en las adquisiciones de bienes y servicios que posteriormente se van a destinar a la realización de operaciones exentas, por tanto, no puede recuperar el impuesto satisfecho ni por vía deducción con cargo a las cuotas

repercutidas por él, ni por vía devolución, siendo un mayor coste para quien soporta el IVA no deducible.

c) Tanto en las operaciones sujetas y no exentas, como en las calificadas como exenciones plenas, con carácter general, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del 100% del IVA soportado. Si solamente realiza operaciones sujetas y exentas, y éstas son de carácter limitado, el derecho a deducir el IVA soportado será del 0%.

d) Mientras que en el caso de que el sujeto pasivo realice operaciones exentas y no exentas será aplicable a efectos de determinar el importe del IVA deducible la regla de la prorrata regulada en los artículos 102 a 106 de la LIVA. Con este mecanismo el sujeto pasivo tendrá la posibilidad de deducir el IVA soportado en sus adquisiciones según la proporción que exista entre las operaciones sujetas y no exentas y las operaciones sujetas y exentas, produciéndose los efectos comentados de las exenciones limitadas solamente con el porcentaje correspondiente a las operaciones exentas.

Ejemplo.4.

a) Sujeto pasivo que solamente realiza operaciones sujetas y no exentas, presenta los siguientes datos en relación con los resultados por sus ventas de bienes y servicios y por las adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad:

Ingresos: 3.000.000 ptas. IVA devengado: 480.000 ptas.
 Adquisiciones: 1.000.000 «IVA soportado» IVA deducible: 160.000 ptas.
 Diferencia: IVA a ingresar o a devolver: 320.000 ptas.

b) Profesional que solamente realiza operaciones sujetas y exentas:

Ingresos: 3.000.000 ptas. IVA devengado: 0 ptas.
 Adquisiciones: 1.000.000: . . «IVA soportado» IVA deducible: 0 ptas.
 Diferencia: IVA a ingresar o a devolver: 0 ptas.

c) Profesional que realiza operaciones sujetas y no exentas y operaciones sujetas y exentas, llevando a cabo la utilización simultánea de los bienes y servicios afectos a la actividad con derecho a deducción y en la actividad sin derecho a deducción:

Operaciones sujetas y no exentas
 Ingresos: 1.750.000 ptas. . . . IVA devengado: 280.000 ptas.
 Operaciones sujetas y exentas
 Ingresos 1.250.000 ptas. IVA devengado: 0 ptas.

Adquisiciones de bienes y servicios de utilización mixta afectas
 a ambas actividades: 1.000.000 IVA soportado 160.000 ptas.

En este caso se debe utilizar el mecanismo de la prorrata para determinar el porcentaje deducible del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios que son utilizados de forma mixta tanto en una actividad que da derecho a deducir el 100% (profesional de la abogacía) y en otra actividad que no da derecho a deducir (enseñanza). Dicho porcentaje se obtiene viendo la proporción existente entre las operaciones con derecho a deducción y el total de operaciones realizadas por el sujeto pasivo con o sin derecho a deducción:

Operaciones con derecho a deducción: 1.750.000

Total de operaciones: 3.000.000 x 1000 = 58,33%
 (1.750.000 + 1.250.000)

Redondeando por exceso, tendrá derecho a deducir el 59% del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios utilizados de forma mixta en las actividades que desarrolla, por tanto, la liquidación sería:

IVA devengado	280.000 ptas.
IVA deducible (59% de 160.000) =	94.400 ptas.
Diferencia:	185.600 ptas.

d) Como consecuencia de las anteriores notas el sujeto pasivo tenderá a recuperar el impuesto soportado incorporándolo al precio de los productos o servicios exentos objeto de su actividad. Este efecto, denominado «recuperación» conlleva la pérdida de una de las notas características del IVA, su neutralidad en las operaciones por él gravadas, produciéndose a su vez lo que ha venido llamándose el efecto piramidación o impuesto sobre impuesto, ya que en las fases siguientes se repercutirá el IVA sobre una base incrementada, la formada por el valor añadido en esta nueva fase más importe del IVA de la fase anterior que no pudo deducirse. Este efecto será más notable en las fases intermedias del ciclo de producción y distribución de bienes y servicios, no teniendo incidencia si la exención se aplica en la última fase cuando el producto o el servicio es adquirido o recibido por el consumidor final, debido a que aunque se ha roto el mecanismo de deducción del impuesto, el consumidor final adquiere un bien o recibe un servicio que puede llevar incorporado económicamente el IVA soportado no deducible por el sujeto pasivo pero no se le va a repercutir un nuevo impuesto. Tratemos de aclarar estos efectos con unos ejemplos.

Ejemplo.5. Incidencia de las exenciones en el IVA sobre un bien que recorre tres fases antes de llevar al consumidor final:

1.- Sin exención en ninguna de las fases:

	Base imponible	IVA repercutido o devengado (16 por 100)	IVA soportado o deducible	IVA a ingresar
Fabricante	10.000	1.600	---	1.600
Mayorista	20.000	3.200	1.600	3.200 - 1.600 = 1.600
Minorista	25.000	4.000	3.200	4.000 - 3.200 = 800
				4.000

Precio final abonado por el consumidor final = 25.000 + 4.000 (IVA repercutido) = 29.000

IVA ingresado = 4.000

En este caso el IVA mantiene su nota de neutralidad ya que cada uno de los sujetos pasivos del impuesto que ha intervenido en las tres fases ha recuperado el IVA soportado en sus adquisiciones mediante deducción del IVA repercutido en sus entregas, siendo, el consumidor final el que soporta el pago del impuesto (4.000 ptas.) que previamente ha sido ingreso por cada uno de los empresarios que han tomado parte en la distintas fases (1.600 + 1.600 + 800 = 4.000).

2.- Con exención limitada en la última fase:

	Base imponible	IVA repercutido o devengado (16 por 100)	IVA soportado o deducible	IVA a ingresar
Fabricante	10.000	1.600	---	1.600
Mayorista	20.000	3.200	1.600	1.600
Minorista	25.000 + 3.200	exenta	3.200	---
				3.200

Precio final satisfecho por el consumidor final = 25.000 + 3.200 (IVA soportado y no deducible del minorista) = 28.200
IVA ingresado = 3.200.

En este caso se produce un beneficio para el consumidor final debido a que no se grava por el impuesto el valor añadido por el minorista al bien entregado al estar exenta la operación, es decir, no repercute el impuesto al consumidor final, por lo que este adquiere un bien abonando el precio más el IVA soportado por el minorista cuando efectuó la compra del bien y que no puede deducir al no poder repercutir el impuesto cuando efectúa la venta de mismo. Supone un ahorro de 800 ptas. que coincide con la parte del valor añadido por el minorista no sometido a tributación.

3.- Con exención limitada en la fase intermedia:

	Base imponible	IVA repercutido o devengado (16 por 100)	IVA soportado o deducible	IVA a ingresar
Fabricante	10.000	1.600	---	1.600
Mayorista	20.000 + 1.600	exenta	1.600	---
Minorista	26.600 (25.000 + 1.600)	4.256	---	4.256
				5.856

Precio final abonado por el consumidor final = 30.856 ptas. =
+ 25.000 ptas precio:
+ 1.600 que corresponde al IVA incorporado al precio por mayorista, ya que no tuvo la posibilidad de recuperarlo vía deducción, al estar exenta la fase intermedia, por tanto, el minorista adquiere el bien por 21.600 ptas. (20.000 + 1.600).
+ 4.256 ptas. en concepto del IVA que le repercute el minorista.

En este caso se produce el efecto piramidación o impuesto sobre impuesto, es decir, al haber estado exenta la operación del mayorista, éste ha incorporado al precio el IVA soportado en sus adquisiciones no deducible. Después, en la siguiente fase, el consumidor satisface el IVA calculado sobre el precio del bien más el importe del impuesto de la fase anterior que se ha incorporado al precio del bien (es decir, se calcula el importe del impuesto tomando como base el precio y el impuesto satisfecho en la fase anterior).

Las exenciones en las fases intermedias produce una elevación de precios aunque en contrapartida se aumenta el IVA ingresado por la Hacienda Pública.

Pero a parte de estas consecuencias, el artículo 20 de la LIVA se enumeran las exenciones que tiene carácter limitado y casi todas ellas se producen en la última fase, es decir, cuando los bienes o servicios son

adquiridos o recibidos por el consumidor final, por lo que, aunque el sujeto pasivo incorporó al precio el IVA soportado no deducible, significa un beneficio para el consumidor final, aunque sea menor que en el caso de las exenciones plenas.

4.- Exención plena en la última fase:

	Base imponible	IVA repercutido o devengado (16 por 100)	IVA soportado o deducible	IVA a ingresar
Fabricante	10.000	1.600	---	1.600
Mayorista	20.000	3.200	1.600	1.600
Minorista	25.000	exenta	3.200	---
				3.200

Precio final satisfecho por el consumidor final = 25.000 ptas.

El IVA soportado por el minorista (3.200 ptas) no lo incorpora al precio ya que en el caso de las exenciones plenas si se concede el derecho a deducir el IVA soportado, recuperándolo vía devolución, por tanto, la Hacienda Pública le devolverá el IVA soportado, no teniendo que incorporarlo al precio del producto como ocurre en las exenciones limitadas. Por tanto, el beneficio es mayor para el consumidor final, al abonar un precio menor, pero perjudicial para la Hacienda Pública que tendrá que devolver lo recaudado en las fases anteriores.

e) Los sujetos pasivos que exclusivamente realicen operaciones exentas comprendidas en el artículo 20 de la LIVA no tienen la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones trimestrales del impuesto para la determinación de la deuda tributaria del impuesto, según el artículo 71.1 de la LIVA.

2.- EXENCIONES INTERIORES: CLASIFICACIÓN.

El IVA como impuesto armonizado por la Comunidad Europea a través de su Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, concretamente en su artículo 13 donde se enumeran las exenciones que a continuación se van a comentar, han sido reproducidas por el estado español en el artículo 20 de la Ley 37/1992, teniendo en cuenta las posibilidades que concede a cada Estado la normativa europea, pero sin olvidar, como ha declarado el TJCE en distintas sentencias (de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 384/87 o 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, c-149/97) que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se ha de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

El artículo 20 de la LIVA lleva a cabo una enumeración de operaciones realizadas en el interior del territorio de aplicación del Impuesto que están exentas del mismo. Para la aplicación de dichas exenciones se pueden distinguir entre las que cumpliéndose unos requisitos subjetivos o objetivos, o ambos a la vez, se aplican directamente, permitiéndose en algunos casos la renuncia a la aplicación de la exención (por decisión

del sujeto pasivo, artículo 20.Uno.20.º, 21.º y 22.º; o por previa autorización de la Administración Tributaria, artículo 20.Uno.27.º), mientras que otras exenciones precisan de un reconocimiento previo para su aplicación (como ocurre en las recogidas en el artículo 20.Uno. 6.º, 8.º, 12.º, 13.º, y 14.º) que deberá ser solicitado ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción radique su domicilio fiscal.

3.- SERVICIOS PÚBLICOS POSTALES. ENTREGAS DE SELLOS DE CORREOS Y EFECTOS TIMBRADOS.

3.1. SERVICIO PÚBLICO POSTAL. (ART.20.UNO.1.º DE LA LIVA).

Se encuentra sujetos y exentos del IVA las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.

De la doctrina emanada de la TJCE de 11 de julio de 1985 sobre la interpretación del artículo 13.A).1.a) de la Sexta Directiva, donde se recoge esta exención, solamente se encuentran amparadas por la exención las prestaciones de servicios y la entrega de bienes accesorias a las mismas, cuando el servicio postal se preste en régimen de derecho público, es decir, que se trate de una actividad asumida por el Estado, aunque la misma puede ser encomendada a entes públicos o concederla a entidades privadas para que lleven a cabo la gestión y desarrollo del servicio público postal. Por tanto, no es necesario que el servicio público postal sea realizado directamente por un ente público para poder aplicar la exención, sino que también podrá aplicarse en aquellos casos en que sean prestados por una entidad privada, pero siempre que el Estado haya confiado el servicio público postal a la misma, por ejemplo, a través de una concesión administrativa. En la actualidad habrá que estar a lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales donde se encomienda al Estado a través de la Entidad Pública Empresarial Correos y Telégrafos la prestación del servicio postal universal, y que de entre los distintos servicios que presta solamente se ven afectados por la exención en el IVA aquéllos servicios que tienen la consideración de servicio público, que según el artículo 1.2 de la Ley Postal, son los denominados servicios reservados para el operador al que se encomienda llevar a cabo el servicio postal universal, como son: las operaciones relativas a los envíos interurbanos o transfronterizos de cartas y tarjetas postales de peso igual o inferior a 350 gramos; el servicio de giro postal y la recepción postal administrativa de los escritos que los ciudadanos dirijan a las Administraciones Públicas conforme a lo establecido en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC.

Ejemplo.6. La Empresa «La paloma S.L.» tiene celebrado un contrato con la Dirección General de Correos en virtud del mismo se encarga del transporte de la correspondencia y paquetes con origen en Granada y destino Madrid o Barcelona. Una vez entregados en destino son repartidos por el personal de dicha Dirección General de Correos. Además, como empresa de mensajería, por encargo de entidades particulares, envía cartas y paquetes a distintos domicilios.

El servicio prestado por dicha empresa, no tanto por tratarse de una empresa privada, sino debido a que el servicio público postal universal en

nuestro país esta encomendado a un organismo público, se encuentra sujeto y no exento del IVA.

En el caso que el Estado hubiera encomendado dicho servicio público postal a una empresa, tanto el transporte, como el servicio de reparto y manipulación, si estaría sujeto y exento.

En relación con las prestaciones de servicios efectuadas por encargo de particulares no goza de la exención debido a que no se trata del servicio público postal iniversal, sino de una actividad privada de mensajería que no tiene encomendado dicho servicio público.

En ambos casos la empresa de mensajería deberá de repercutir el impuesto al tipo impositivo del 16 por 100, tomando como base imponible del impuesto la contraprestación total percibida por la empresa de mensajería por los servicios prestados a cada uno de sus clientes.

En este sentido la Administración considera sujeto los servicios de franqueo y depósito en Correos de correspondencia prestados por una sociedad limitada, (DGT 28-01-1998) o los servicios de manipulación y franqueo de correspondencia de terceros prestados por entidades privadas, incluyendo en la base imponible el importe facturado en concepto de manipulación como en concepto de franqueo, excluyéndose este último cuando corresponda a un pago efectuado por la sociedad prestadora del servicio en nombre y por cuenta del cliente, en caso contrario, no procederá su exclusión de la base imponible, (Consulta de la DGT de 10-05-1999).

La exención no extiende al transporte de pasajeros ni a las telecomunicaciones, aunque se presten en régimen de derecho público, esta no sujetas y no exentas de gravamen las operaciones que efectúen las distintas operadoras de telefonía, tanto fija como móvil, así como las telegráficas y radiotelegráficas.

3.2. ENTREGA DE SELLOS DE CORREOS Y EFECTOS TIMBRADOS. (ART. 20.UNO.17.º DE LA LIVA).

El apartado 17 del artículo 20.Uno de la LIVA declara sujeto y exento las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención se extiende solamente la entrega de sellos de correos y de efectos timbrados de curso legal que tienen la consideración de efectos públicos o estancos, quedando excluidos de su aplicación la elaboración material y la posterior entrega a los destinatarios, así por ejemplo, la realización material de letras de cambio, sellos, pólizas, papeles del Estado, precintas de bebidas alcohólicas; los cartones del bingo, los billetes de la Lotería Nacional, de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, y de la Lotería Primitiva efectuadas por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, tanto para la empresas propietarias de los bingos, como para el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.

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

Ejemplo.7. D. Javier, titular de un establecimiento de juego del bingo ha efectuado la siguiente adquisiciones a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre: a) Una colección de sellos del siglo pasado por su valor de mercado.

b) Una partida de sellos para su utilización en el año en curso, abonando su valor facial. c) La adquisición de los 10.000 cartones del bingo.

De todas estas operaciones solamente se encuentra acogida por la exención, la segunda, se trata de la adquisición de sellos, habiendo abonado su valor facial, por lo que este caso la Fábrica Nacional no podrá repercutirle el IVA, pero sí en las otras dos adquisiciones al no estar acogidas por la exención, ya que en la colección de sellos ha sido adquirida por su valor de mercado y no por su valor facial, y los cartones de bingo no tiene la consideración de sellos, ni de efectos timbrados.

4. PRESTACIONES Y ENTREGAS DE BIENES RELACIONADOS CON LA SALUD.

4.1. SERVICIOS DE HOSPITALIZACIÓN O ASISTENCIA SANITARIA. (ART.20.UNO.2.º DE LA LIVA).

De acuerdo con el apartado 2.º del artículo 20.Uno de la LIVA se encuentran sujetos y exentos las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, y las demás relacionadas directamente con las mismas, realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados, en régimen de precios autorizados o comunitarios.

Para la aplicación de esta exención es necesario la concurrencia de dos requisitos, uno objetivo, en cuanto a las prestaciones de servicios amparadas, y otro subjetivo, en cuanto a los establecimientos que prestan estos servicios y los destinatarios de los mismos, siendo necesario la concurrencia de ambos para la posible aplicación de la exención.

4.1.1. REQUISITOS OBJETIVOS.

Esta exención se extiende únicamente a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, junto con las prestaciones de servicios directamente relacionadas con los mismos, como son: la prestación de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el requisito subjetivo. Esta entrega de medicamentos estará gravada por el tipo reducido, ya que la exención solamente se extiende a los medicamentos entregados para ser consumidos durante el periodo de hospitalización y de esta forma dar el mismo tratamiento a lo medicamentos expedidos por las oficinas de farmacia.

b) 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, por tanto, estarán gravados los servicios de alimentación prestados a los trabajadores del centro hospitalario.

c) Los servicios veterinarios. Los servicios prestados por clínicas veterinarias o directamente por profesionales veterinarios están gravadas por el IVA.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las Entidades afectadas por la exención.

4.1.2. REQUISITOS SUBJETIVOS.

Para que sea de aplicación la exención los servicios deben ser prestados por Entidades de Derecho público -clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria- o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados. Esto significa que las entidades o establecimientos privados que prestan los anteriores servicios, éstos se encuentran sujetos y no exentos, pudiendo aplicarse la exención en el caso de encontrarse bajo el régimen de precios autorizados o comunicados, es decir, de acuerdo con el artículo 4 del RIVA, serán aquellos que cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración estatal o autonómica, en caso de haberse cedido las competencias de sanidad. En el caso contrario, si están acogidos al sistema de precios libres, estarán gravadas, aplicándose el tipo reducido, artículo 91.1.2.º.11.º de la LIVA.

En cuanto a los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por las anteriores Entidades serán los propios pacientes, personas físicas y sus acompañantes, aunque para estos últimos la exención solamente se extiende a los servicios de alimentación y alojamiento, estando gravados esos mismos servicios cuando el destinatarios son los propios empleados de la Entidad u otras personas distintas de las anteriores.

Ejemplo.8. Una clínica en régimen de precios autorizados realiza las siguientes operaciones:

- 1.- Prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a personas físicas cuyas facturas son abonadas por cuyas en algunas ocasiones por el propio paciente y en otras las sociedades médicas a las que pertenecen. En dichas facturas incluyen los gastos por alimentación, alojamiento y medicinas de los pacientes como de sus acompañantes.
- 2.- Servicios de cafetería.
- 3.- Arrendamiento de consultas y aparatos médicos a facultativos.
- 4.- En cada habitación individual se ha incorporado el servicio de teléfono y televisión.

El régimen aplicable del IVA a las anteriores operaciones sería el siguiente:

- 1.- La prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, junto con los de alimentación y alojamiento recibidos por los pacientes están sujetas y exentas del IVA, junto con los medicamentos suministrados a los pacientes ingresados, con independencia de que sean abonados por ellos mismos y por un tercero. Mientras que para los servicios recibidos por los acompañantes solamente están sujetos y exentos los servicios de alimentación y alojamiento, cualquier otro servicio recibido no se beneficiará de la exención.
- 2.- Los servicios de cafetería quedan al margen del supuesto de exención.
- 3.- El alquiler de consultas como de los aparatos médicos esta sujeto y no exento, debiendo la clínica repercutir el impuesto a sus inquilinos.
4. La Administración tributaria considera que los servicios de teléfono y televisión, siempre que se presten a los propios pacientes y conjuntamente (misma factura y misma empresa) con los demás servicios de hospitalización, estarán exentos del impuesto al considerarse incluidos en el servicio de alojamiento de dichos pacientes. (30-11-1999).

4.2. SERVICIOS DE ASISTENCIA A PERSONAS FÍSICAS POR PROFESIONALES MÉDICOS O SANITARIOS. (ART.20.UNO.3.º DE LA LIVA).

Al igual que en la exención anterior es necesario la concurrencia de dos requisitos para su aplicación, uno objetivo, en cuanto a los servicios amparados por la exención y otro subjetivo, en relación con los profesionales que prestan los servicios y los destinatarios de los mismos.

4.2.1. REQUISITOS OBJETIVOS.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas. A estos efectos se considerarán servicios de: «a) diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma. b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas. c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades», (Consulta de la DGT de 14-01-1998).

4.2.2. REQUISITOS SUBJETIVOS.

El prestador de los servicios debe ser un profesional médico o sanitario, en caso contrario, estará sujeta y gravada la prestación del servicio. Tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios a efectos de este impuesto, los considerados como tales en el ordenamiento jurídico, como son los profesionales poseedores de títulos académicos expedidos por la autoridad competente (Ministerio de Sanidad) que acreditan que el titular ha superado un ciclo de estudios necesarios para poder colegiarse, sin lo cual no puede ejercer la profesión médica o sanitaria, (Consulta de la DGT de 11-04-1988) y expresamente los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. (Por ejemplo, nuestro ordenamiento no considera profesionales médicos o sanitarios a los digitopuntores, acupuntores, naturopatas y masoterapistas, Programa Informa, 1900 - 25-11-99 y Consulta de la DGT de 04-03-1994).

Estos profesionales médicos o sanitarios pueden prestar sus servicios en su propia consulta o por medio de una entidad o prestarlos a la misma y, ésta a su vez, facturar los servicios al destinatario de los mismos, (por ejemplo, los auxiliares de clínica contratados mediante contrato mercantil por una sociedad, Consulta de la DGT de 03-02-1999, al tratarse de una profesión sanitaria, en cambio, un técnico en radiografías que presta sus servicios como profesional en una clínica y su trabajo consiste en hacer radiografías pero no diagnóstica, ya que lo hace el radiólogo, está sujeta y no exenta, al no tratarse de un profesional médico o sanitario, Programa Informa, 1930 - 30-11-99).

Los destinatarios de los servicios de asistencia médica o sanitaria son las personas físicas, con independencia de que la factura vaya a nombre del paciente o directamente a las empresas o sociedades a las que pertenecen los pacientes, ya que están exentos «cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios».

Queda al margen de la exención los servicios de ensayos clínicos prestados para laboratorios, consistentes en el estudio clínico de pacientes y aplicación de diversos tratamientos, habida cuenta de que las mismas no consisten en la prestación de servicios de asistencia sanitaria a personas físicas, sino que se prestan a dichos laboratorios, (Consulta de la DGT de 24-04-1997). En esta línea se ha pronunciado el TJCE, en sentencia de 14 de septiembre de 2000, que ante los servicios médicos prestados por un médico, como perito designado por un órgano jurisdiccional, en especial mediante reconocimientos genéticos en el marco de un proceso sobre investigación de la paternidad, ha declarado: «el concepto de "asistencia a personas físicas" no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud..., las prestaciones que no tienen una finalidad terapéutica deben excluirse del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) de la Sexta Directiva, por lo que están sujetas al IVA... A la vista de lo que antecede, ..., debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición las prestaciones médicas que no consisten en asistir a personas físicas, mediante el diagnóstico y tratamiento de una enfermedad o de cualquier otra anomalía de la salud, sino en determinar, mediante análisis biológicos, la afinidad genética entre individuos. A este respecto, carece de relevancia la circunstancia de que el médico que actúa en calidad de perito haya sido nombrado por un órgano jurisdiccional».

Ejemplo.9. Una empresa ofrece la siguiente operación a mutuas de accidentes de trabajo, hospitales o a médicos: la venta o puesta a disposición de su cliente de un aparato que emite una ondas de choque que sirven para aliviar las patologías de pseudoartrosis y tendopatías entre otras y un técnico que ayuda en el manejo del aparato al cliente adiestrándolo. También vende consumibles y piezas de recambio de estos aparatos. No presta nunca este tratamiento médico directamente a los enfermos. ¿Está exento?

Se trata de una operación gravada, artículo 4.Uno de la LIVA, no acogándose a la exención del artículo 20.Uno.3.º de la LIVA ya que no se trata de una prestación de servicios de asistencia sanitaria a personas físicas, sino que se trata de cesiones de uso de aparatos médicos. Estando gravados tanto los servicios técnicos como las entregas al tipo impositivo del 16% (DGT de 31-05-2000).

Están sujetos y no exentos aquellos servicios prestados por personal médico o sanitario al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad. Basándose este argumento la doctrina administrativa ha mantenido la sujeción y no exención de los servicios de depilación por láser y dermocosmética con fines estéticos, (Consulta de la DGT de 13-04-1999); los servicios prestados por una entidad mercantil cuya actividad es el tratamiento fisioterapéutico, la podología y el quiromasaje, realizado con profesionales sanitarios (Consulta de la DGT de 14-01-1998); o las prestaciones de servicios consistentes en la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico, aunque si están exentos los servicios de rehabilitación prestados por fisioterapeutas, por tratarse de servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de una profesión sanitaria, (Consulta de la DGT de 15-01-1998), quedando gravado la venta de vendas, linimentos y prótesis.

Los servicios prestados por los fisioterapeutas, incluso en el caso de sus servicios sean prestados a través de una Sociedad mercantil, como pueden ser los servicios de masaje, saunas y recuperación terapéuticas, estarán exentos del IVA, cuando tengan por objeto el diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, o sean prestados por profesionales médicos o sanitarios. (Consulta de la DGT de 25-02-2000).

Psicólogos: estarán sujetos y exentos los servicios prestados a personas físicas relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, con independencia de que dicho profesional actúe a través de una entidad mercantil y, ésta, a su vez, facture al destinatario del servicio. Pero estarán sujetos y no exentos los servicios de asesoramiento y orientación (psicología infantil) toda vez que dichas actividades no pueden considerarse como prestaciones de servicios relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, (Consulta de la DGT de 12-03-1998), como tampoco están exentos los servicios prestados por psicólogos, pedagogos o psicopedagogos sobre apoyo al proceso de enseñanza y aprendizaje, orientación académica y profesional y acción tutorial, (Consulta de 29-03-1999), ni tampoco están exentos los servicios prestados por psicólogos o logopedas diplomados en centros oficiales sobre diagnóstico a niños, adolescentes y adultos con trastornos psicológicos, del lenguaje y psicosensoriales, ni el tratamiento de dichas problemáticas clínicas mediante psicoterapia, logopedia y estimulación o rehabilitación, ni la prevención de problemáticas de mayor gravedad (trastornos alimentarios, problemas afectivos por separación matrimonial, etc), (Consulta de la DGT de 11-05-2000). También están sujetos y no exentos los servicios prestados por un psicólogo mediante contraprestación relativos a la realización de adopciones de menores, no pudiéndose acogerse a la exención del art.20.Uno.8.º.h) al no tener el profesional la condición de establecimiento privado de carácter social, por tanto, tributarán al tipo impositivo del 7 por ciento.

Cirugía estética: estarán sujetos y exentos los servicios de cirugía estética cuando tengan por objeto el diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios; pero estará gravado cuando dichos servicios sean realizados al margen o con independencia de una actuación que tenga por objeto el diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, (Consulta de la DGT de 12-03-1998 y Consulta de la DGT de 25-02-2000).

Dietista: están sujetos y no exentos, tributando al 7 por 100, los servicios de asistencia sanitaria prestados por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, incluso por medio de una sociedad mercantil, consistentes en el tratamiento de adelgazamiento y ganancia de peso de los clientes, indicación de la dieta a seguir y, en general, la realización de métodos fisioterapéuticos de electromedicina tendentes al adelgazamiento de las personas, realizados con fines estéticos, al margen o con independencia de actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, (Consulta de la DGT de 08-02-2000)

Esta sujeto y no exento del impuesto la cesión de personal médico y sanitario por empresas de trabajo temporal por ellas contratados a hospitales u otros establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria, debido a que las empresas de trabajo temporal no prestan un servicio de asistencia sanitaria, sino que la prestación de servicios efectuada por la misma consiste exclusivamente en la cesión de los trabajadores por ella contratados, tributando al 16%, (Consulta de la DGT de 12-03-1998).

Están sujetos y no exentos del impuesto por considerar que no se trata de servicios de asistencia médica o sanitaria a personas físicas, por ejemplo, los servicios de asesoramiento profesional prestados por un médico psiquiatra a un psicólogo (Consulta de la DGT de 02-06-1999); los servicios de análisis de alimentos y agua efectuados por un farmacéutico; (Programa Informa, 1902 - 13-06-96 y Consulta de la DGT de 19-11-93); la prestación de servicios de interpretación de pruebas radiológicas recibidas por transmisión digital para centros de medicina pública, (Consulta de la DGT de 18-02-2000). Fundación que desarrolla un mapa de riesgo en centros de trabajo para prestar servicios del diagnóstico y prevención, (Consulta de la DGT de 15-04-1997).

Están sujetos y no exentos al impuesto los servicios de cesión de maquinaria y aparatos por entidades a profesionales médicos para que sean utilizados en desarrollo de actividad de prevención y tratamiento de enfermedades (Consulta de la DGT de 30-03-1998).

Ejemplo.10. Determinar si las distintos servicios que se enumeran a continuación se encuentran sujetos y exentos del IVA o no:

A) Psicólogo que presta los siguientes servicios:

- diagnóstica y trata la dislexia
- selección personal para la empresa.

Expresamente se recoge en el artículo 20.º Uno.3 de la LIVA que los psicólogos tienen la condición de profesional médico o sanitario, por lo que quedarán exentas las prestaciones relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, como ocurre con los servicios para el diagnóstico y tratamiento de la dislexia (logopedia y fonetría), pero no en relación con los servicios prestados para la selección de personal a empresas, que se encuentra sujeto y no exento. (Programa Informa, 1925 - 30-11-99).

Aunque sorprende la contestación de 11-05-2000 dada a la consulta 1099-00 de la DGT que considera sujetos y no exentos los servicios prestados por psicólogos o logopedas diplomados en Centros Oficiales a través de una entidad mercantil sobre diagnóstico a niños, adolescentes y adultos con trastornos psicológicos, del lenguaje y psicosensoresiales; el tratamiento de dichas problemáticas clínicas mediante psicoterapia, logopedia y estimulación o rehabilitación y la prevención de problemáticas de mayor gravedad (trastornos alimentarios, problemas afectivos por separación matrimonial, etc.). En este caso concurren el requisito subjetivo, el servicio es prestado por profesional médico o sanitario aunque dichos servicios se presten por medio de una sociedad mercantil y ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos. En cuanto al requisito objetivo, considera dicha Dirección General que dichas prestaciones no se incluyen dentro de la asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. ¿Pero dichos profesionales no están llevando a cabo el diagnóstico, el tratamiento y la prevención de unas patologías que tienen la consideración científica de enfermedades, aunque comúnmente no tengan esta consideración.

B) Servicios de embalsamamiento y preparación de previa para traslado de cadáveres efectuados por profesionales médicos. ¿Están exenta?

No, no se trata de un servicio consistente en diagnosticar, prevenir, curar o tratar enfermedades, (Programa Informa, 1922 - 30-11-99).

C) Clases de preparación al parto impartidas a embarazadas por una matrona.

Para la Administración Tributaria estos servicios se encuentran sujetos y no exentos por no hacer referencia al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades (Programa Informa, 1917-10-06-99). Pero si las clases de

preparación al parto tiene como finalidad básica prestar una ayuda para evitar posibles riesgos que se pueden producir durante el parto ¿no es una forma de prestar servicios de asistencia médica con la finalidad de prevenir enfermedades?

D) Estudios sobre las reacciones de un tratamiento médico realizadas por un médico para un laboratorio farmacéutico y servicios de asistencia técnica, asesoramiento, organización y control de consultas médicas.

Este servicio esta sujeto y no exento debido a que no se trata de un servicio de asistencia a personas físicas, sino para el laboratorio farmacéutico, debiendo tributar al tipo general, (Programa Informa, 1915 - 29-11-99 y Consulta de la DGT de 16-11-98). También quedan al margen de la exención los servicios asesoría en materia sanitaria al no constituir servicios de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria para personas físicas, con la finalidad de diagnosticar, prevenir o tratar enfermedades, (Programa Informa, 1905 - 25-11-99 y Consulta de la DGT de 02-06-1999).

4.3. ENTREGAS DE SANGRE, PLASMA SANGUÍNEO Y OTROS ELEMENTOS DEL CUERPO HUMANO. (ART.20.UNO.4.º DE LA LIVA).

La entrega de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

Por ejemplo, quedan exenta la entrega de placentas humanas posteriores al parto con la finalidad de elaborar medicamentos, aunque no cuanto se utilicen para preparar productos de cosmética, (Consulta de la DGT de 24-02-1986). También se encuentra exenta la entrega de plasma sanguíneo humano pero no los productos hemoderivados que se pueden obtener a partir del mismo, como los fibrinógenos o albúminas, (Consulta de la DGT de 18-05-1987).

4.4. ESTOMATÓLOGOS, ODONTÓLOGOS, MECÁNICOS DENTISTAS Y PROTÉSICOS DENTALES. (ART.20.UNO.5.º DE LA LIVA).

En este caso se declaran exentas tanto las prestaciones de servicios llevadas a cabo en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentista y protésicos dentales, como, las entregas, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos (Consulta de la DGT de 17-06-1992), cualquiera que sea el adquirente, así por ejemplo, la entrega de una prótesis dental realizada por un protésico dental a un dentista para que este la coloque a un paciente, como a un comerciante o a un consumidor final (Programa Informa, 1918 - 29-11-99). La exención se extiende a las operaciones realizadas en el desarrollo de su profesión conforme a lo previsto en los artículos 5, 6 y 8 del Real Decreto 1594/1994, de 15 de julio, por el que se desarrolla lo previsto en la Ley 10/1986, que regula la profesión de Odontólogo, Protésico e Higienista Dental, como por ejemplo, la entregas de aparatos de ortodoncia, (aunque en un principio se consideraban al margen de la exención, Consulta de la DGT de 12-04-1995) al tener la consideración de ortopedia maxilar cuya finalidad es corregir o evitar deformidades o alteraciones del normal funcionamiento del aparato estomatológico, de acuerdo con el informe de 19 de febrero de 1999, de la Secretaria General Técnica, Subdirección General de Recursos y Atención

al Ciudadano, del Ministerio de Sanidad y Consumo, (Consulta de la DGT de 26-02-1999).

En cambio quedan fuera del ámbito de aplicación de la exención las entregas de plantillas y ortesis del pie y la confección de ferulas de la extremidades inferiores del ser humano realizadas por podólogos, (Programa Informa, 1916 - 29-11-99 y Consulta de la DGT de 13-02-1986)

La exención se aplica tanto al paciente que recibe dichos servicios o entregas y son abonados por él o por un tercero, como cuando el profesional presta el servicio por cuenta propia o por pertenecer a una entidad como socio o empleado y ésta, a su vez, factura dichos servicios al destinatario de los mismos, es decir, están exentos aunque el prestador de los servicios adopte la forma de sociedad mercantil, (Consulta de la DGT de 26-02-1999).

4.5. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADOS POR LA SEGURIDAD SOCIAL. (ART.20.UNO.7.º DE LA LIVA).

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Sólo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

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

4.6. TRANSPORTE DE ENFERMOS O HERIDOS. (ART.20.UNO.15.º DE LA LIVA).

La prestación del servicio de transporte de enfermos o heridos estará exenta siempre que se efectúe en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello, «entendiéndose por tales, aquellos cuya configuración original, en relación con otros vehículos de la misma marca y características, haya sido objeto de modificaciones estructurales, técnicas o mecánicas de carácter permanente por las que resulten adaptados especialmente para el transporte de enfermos o heridos», (Consulta de la DGT de 15-01-1999), quedando gravado cuando dicho transporte es efectuado por otros medios de transporte no adaptados especialmente para ello.

Las prestaciones de servicios de transporte de órganos para trasplantes estarán sujetas y no exentas del IVA, con independencia del hecho de que éstos se destinen a la realización de operaciones de asistencia sanitaria exentas del Impuesto, ya que el objeto del transporte son órganos y no enfermos o heridos, (Consulta de la DGT de 24-02-1997).

Ejemplo.11. Una empresa presta lo siguientes servicios

- a) - Es contratada por un colegio para efectuar el transporte colectivo de alumnos con discapacidades físicas y psíquicas en vehículos especialmente adaptados para ello.
- b) - Transporte de enfermos y heridos en helicóptero especialmente adaptado para ello.
- c) - Transporte de órganos en vehículos especialmente adaptados.
- d) - En algunas ocasiones, por necesidad del servicio, transporta a los enfermos en vehículos alquilados a otras empresas.
- e) - En ocasiones le efectúa la contratación de la ambulancia y de profesionales sanitarios para cubrir las posibles de situaciones de riesgo que se pueden producir, por ejemplo, en un partido de fútbol.

De las anteriores situaciones solamente están exentas las letras a), b) y e), debido a que cumplen los dos requisitos exigidos por la norma, (transporte de enfermos o heridos en vehículos adaptados para tal fin), y todo ello con independencia de la condición del ente contratante de los servicios de transporte, en este caso el colegio abonará el precio del servicio sin repercusión del Impuesto. En el caso de la letra e), aunque no se produzca el traslado ni la asistencia de personas físicas lo abonado por la ambulancia en espera, esta sujeta y exenta, ya que con independencia de que se presten o no los servicios, la naturaleza de los servicios que acabarían prestándose se encuentran amparados por la exención.

En los otros dos supuestos si están sujetos y no exentos, debido a que el supuesto c) no se efectúa el transporte de enfermos o heridos; y el supuesto d), el servicio de alquiler de los vehículos, con independencia de que estén adaptados o no, están al margen de la exención, ya que se trata del alquiler de vehículos y no del transporte de enfermos o heridos.

5. SERVICIOS SOCIALES.

En este apartado se incluyen las exenciones número 8, 11 y 12 del artículo 20.Uno de la LIVA referentes a la prestación de servicios sociales que se caracterizan por la necesidad de que junto con los requisitos subjetivos y objetivos, salvo la referente a la cesión de personal realizada por entidades religiosas, la concurrencia del requisito formal, según el cuál la Administración Tributaria debe de efectuar el reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de la exención (Artículo 20.Uno.12 de la LIVA y artículo 5 del RIVA) o el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos privados que desean acoger a la exención (Artículo 20.Uno.8 de la LIVA y artículo 6 del RIVA).

5.1. PRESTACIONES DE SERVICIOS DE ASISTENCIA SOCIAL. (ART.20.UNO.8.º DE LA LIVA).

5.1.1. REQUISITOS SUBJETIVOS.

Las prestaciones de servicios de asistencia social que a continuación se enumeran solamente pueden ser efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social para que sea de aplicación esta exención.

Son entidades de carácter social aquellas que reúnan los requisitos enumerados en el artículo 20.Tres de la LIVA, como son: a) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de

idéntica naturaleza. b) 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 a través de persona interpuesta.

Ejemplo.12. Diplomados en Trabajo Social y Asistentes Sociales que prestan servicios de asistencia social.

No están exentas las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por estos Diplomados en el desarrollo de su actividad profesional ya que la exención solamente abarca a las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades mencionadas anteriormente.

5.1.2. REQUISITO FORMAL.

El reconocimiento de que una entidad o establecimiento tiene carácter social, es decir, que reúne los requisitos del apartado anterior, debe de efectuarse por la Delegación o Administración de la AEAT en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal, previa solicitud del establecimiento privado. Una vez efectuado el reconocimiento del carácter social de la entidad o establecimiento privado producirá efectos respecto de las operaciones cuya devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud y su eficacia quedará subordinada a la subsistencia de las condiciones y requisitos que fundamentan la exención.

En el caso de Entidades de Derecho Público la exención es automática, sin necesidad del previo reconocimiento de su carácter social.

5.1.3. REQUISITOS OBJETIVOS.

Entendiéndose por asistencia social, de acuerdo con el informe de 23 de junio de 1995, de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, «el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social», (Consulta de la DGT de 16-03-1999).

Esta exención abarca las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por las anteriores entidades:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán 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 menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a exreclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

La exención de las anteriores prestaciones de servicios sociales 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.

De acuerdo con el artículo 91.Uno.2. número 9.º de la LIVA se aplicará el tipo reducido del 7 por 100 las prestaciones de servicios contenidas en el artículo 20.Uno.8.º de la LIVA, es decir, servicios calificados de asistencia social, cuando tales prestaciones de servicios no estén exentas del impuesto.

Ejemplo.13. ¿Que requisitos debe de reunir una Cooperativa que tiene por objeto prestar servicios asistenciales y sociales a la tercera edad, minusválidos, familia e infancia, familias con cargas familiares no compartidas, etc., para aplicar la exención del artículo 20.Uno.8.º de la LIVA?

Deberá de reunir dos requisitos para que la prestación de dichos servicios queden exentos: a) reunir los requisitos descritos en el apartado tercero del artículo 20 de la LIVA para ser considerada entidad de carácter social a efectos de este impuesto; b) haber obtenido de la AEAT el reconocimiento de dicha condición, (Consulta de la DGT de 11-04-2000).

Ejemplo.14. Un Ayuntamiento presta distintos servicios a la tercera edad, siendo uno de ellos las clases de mantenimiento, contratando a un profesional para su impartición.

Para la Consulta de la AEAT de 25 de noviembre de 1999, la impartición de las clases de mantenimiento están sujetas y no exentas del impuesto tributando al tipo general, tanto el servicio prestado por el Ayuntamiento a la tercera edad, como el prestado pro el profesional al Ayuntamiento, debido que interpreta que este tipo de clases no puede considerarse un servicio de asistencia social ya que el concepto de «asistencia» ha de entenderse en un sentido material u objetivo, en el sentido de que el contenido de los servicios no es, objetivamente, asistencial, no se puede aplicar la exención por no tratarse de «asistencia social» cualquiera que sea la persona u organismo prestador, aunque sean recibidos por personas mencionadas e el art.20.Uno.8.º.b) de la LIVA).

5.2. CESIONES DE PERSONAL REALIZADAS POR ENTIDADES RELIGIOSAS. (ART.20.UNO.11.º DE LA LIVA).

En este caso la exención abarca la cesión de personal cuando se den los dos siguientes requisitos:

a) Se trate de personal de entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia.

b) Que dicha cesión de personal se efectúa o realiza con la finalidad de realizar prestaciones destinadas al cumplimiento de los fines de dichas entidades, concretamente para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.
- Las de asistencia social enumeradas en el apartado anterior 5.1.3., es decir, las enumeradas en el artículo 20.Uno.8.º a) a k) de la LIVA.
- Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

5.3. PRESTACIONES DE SERVICIOS Y ENTREGAS DE BIENES ACCESORIAS EFECTUADAS POR ENTIDADES QUE NO TIENEN FINALIDAD LUCRATIVA, COLEGIOS PROFESIONALES, CÁMARAS DE COMERCIOS Y OTRAS. (ART.20.UNO.12.º DE LA LIVA).

5.3.1. REQUISITO OBJETIVO.

La exención se extiende a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente por las Entidades que a continuación se enumeran, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

En ningún caso, la exención se extenderá a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las que las Entidades afectadas sean destinatarias.

5.3.2. REQUISITO SUBJETIVO.

Estas prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias deben ser realizadas por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica. Expresamente se entenderán incluidos los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a las que nos referimos.

Los destinatarios de tales servicios o bienes deben ser los miembros de los anteriores organismos o entidades, que los prestan directamente a dichos miembros o socios o afiliados, etc.

5.3.3. REQUISITO FORMAL.

El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de

producir distorsiones de competencia, según el procedimiento descrito en el artículo 5 del RIVA, es decir:

- a) Se iniciará previa solicitud del interesado.
- b) Las solicitudes irán dirigidas a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.
- c) El reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de esta exención se efectuará de forma expresa por la Delegación correspondiente y en el caso de no pronunciarse en el plazo de tres meses, (Anexo IV.22 y 23 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifica determinados procedimientos tributarios), la solicitudes formuladas por los interesados se entenderán desestimadas.
- d) El reconocimiento del derecho surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.
- e) La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención.

La doctrina administrativa, a través de la contestación a la consulta de 23-02-1999, considera que una vez reconocida por la Agencia Tributaria el derecho a la exención, el sujeto pasivo no puede renunciar a la aplicación de la misma, mientras que concurren los requisitos que la fundamentan y su reconocimiento se ajuste a las previsiones legales, fundamentándose básicamente en los siguientes motivos: a) Una vez constatados los requisitos materiales de la exención, su aplicación no puede dejarse a la voluntad del sujeto pasivo, por cuanto en este impuesto los efectos de las exenciones se trasladan a los destinatarios de las operaciones sujetas al mismo. b) Al tratarse de una materia acogida al principio de reserva de ley, artículo 10.b) de la LGT, únicamente será admisible la renuncia a una exención cuando la propia Ley reguladora del IVA prevea expresamente dicha posibilidad, que sólo lo prevé en el artículo 20.Dos para las exenciones de los números 20.º, 21.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA. c) Que se trata de una exención prevista en el artículo 13 de la Sexta Directiva, por tanto de aplicación obligatoria, aunque basándose en las facultades contenidas en dicho artículo, el estado español establece como requisito la previa autorización, que debe de entenderse que dicha autorización sólo tiene el sentido de comprobación por la Administración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley para disfrutar del beneficio fiscal. d) Según todo lo anterior, una vez concedida la autorización, la exención solamente se dejará de aplicar cuando dejen de concurrir los requisitos legales que la fundamentan o cuando su reconocimiento no se ajusta a tales requisitos habiéndose obtenido la anulación de la autorización declarada por los tribunales administrativos u ordinarios, previa impugnación de la autorización solicitando su revocación.

Ejemplo.15. Un colegio profesional realiza una serie de actividades que se satisfacen con la cuota mensual de colegiación abonadas por cada uno de sus colegiados, además presta los servicios de visado y de legalización de los trabajos presentados por aquellos.

Será de aplicación la exención del artículo 20.Uno.12.º siempre que el colegio profesional haya obtenido el previo reconocimiento por la Delegación de la AEAT de la circunscripción territorial donde radica su domicilio fiscal de tener la condición de entidad sin finalidad lucrativa.

Una vez constatado dicho requisito, la exención solamente se extiende a las prestaciones de servicios efectuadas directamente a sus colegiados por el Colegio profesional sin percibir a cambio contraprestación distinta de las cuotas colegiales fijadas en los Estatutos, por tanto, solamente esta amparado por la exención las cuotas mensuales obligatorias satisfechas por los colegiados.

La exención no es aplicable a los servicios de visado obligatorio de los trabajos, documentos y honorarios de sus colegiados prestados por el Colegio Profesional mediante una contraprestación específica, estando por tanto sujetas y no exentas del impuesto dichos servicios prestados por el Colegio a sus colegiados. Consulta de la DGT de 06-03-1997, basada entre otras, en la Resolución de 26 de mayo de 1988 de dicho centro, en contestación a una consulta de carácter vinculante).

Por tanto están sujetos y no exentos los servicios de visado de trabajos, documentos o la gestión de cobro de honorarios de sus colegiados en el caso en que el colegio perciba una contraprestación específica distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. No obstante, aquellos colegios profesionales que tengan establecida una cuota de "intervención profesional", es decir, el descuento de un porcentaje de los honorarios que resulten según tarifas aplicables, estarán prestando un servicio exento cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos para esta exención. (Consultas de la AEAT de 25 de noviembre de 1999, según consulta vinculante de la DGT de 18-02-1986 y 05-03-1997).

Ejemplo. 1 Entidad que tiene a su cargo la conservación y mantenimiento de todas las instalaciones y servicios de una urbanización, prestado para ello servicios diversos que se financian con las cuotas que satisfacen sus miembros.

Los servicios prestados por dicha entidad están sujetos al IVA y no pueden acogerse a la exención del número 12 del art. 20. Uno de la LIVA debido a que los fines que persigue la entidad no se pueden encuadrar dentro de ninguno de los objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, ya que la actividad de la entidad se desarrolla en beneficio de sus miembros, que son un grupo determinado, y no de la colectividad o del conjunto de la ciudadanía, que es el objetivo que han de perseguir las actividades cívicas o filantrópicas a efectos de su exención al amparo del precepto citado, (Consulta de la DGT de 14-06-2000).

6. EDUCACIÓN, DEPORTE Y CULTURA.

6.1. EDUCACIÓN. (ART. 20. UNO. 9.º DE LA LIVA).

Para la aplicación de esta exención es necesario la concurrencia de dos requisitos de manera conjunta, por un lado el subjetivo, que se trate de entidades o centros calificados de educativos y, por otro, el objetivo, determinados servicios educativos que son prestados por las mismas. En el caso de concurrir ambos será de aplicación la exención sin necesidad de solicitud previa.

6.1.1. REQUISITO SUBJETIVO.

Deben de prestarse los servicios educativos por entidades de derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de las actividades educativas que a continuación se enumerarán.

Según el artículo 7 del RIVA tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia.

De acuerdo con la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 3 de marzo de 1993, tienen la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

Además dicho centro considera que debido a que el Estado ha transferido a las Comunidades Autónomas las competencias en materia de educación y éstas, al regular esta materia lo han hecho de manera diferente, exigiéndose en algunas Comunidades el requisito del reconocimiento o autorización para el funcionamiento del centro educativo y en otras no. Ante esta situación y para evitar distorsiones en el funcionamiento del impuesto, opina que el requisito de la autorización para el ejercicio de las actividades educativas solamente será exigible para aquellos centros educativos ubicados en las Comunidades Autónomas en la que la legislación aplicable exija para su funcionamiento el reconocimiento o la autorización por la autoridades competentes en la materia; si el centro educativo se encontrase ubicado en una Comunidad Autónoma en la que la legislación aplicable no exija para su funcionamiento el reconocimiento o la autorización, la exención será aplicable si las enseñanzas impartidas en el centro versan única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los Planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español (Consulta de la DGT de 24-02-2000), siendo el Ministerio de Educación y Ciencia el competente para determinar que materias se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo.

6.1.2. REQUISITO OBJETIVO.

Los servicios prestados por las anteriores entidades deben ser alguno de los siguientes:

- la educación de la infancia y de la juventud.
- la guarda y custodia de niños. [Se refiere a los prestados por guarderías infantiles, extendiéndose a los servicios accesorios, comedor, excursiones, cambio de pañales... (Consulta de la DGT de 26-05-1994), pero no es de aplicación la exención a los servicios prestados en parques infantiles de supermercados, fiestas, ferias, etc, (Consulta de la DGT de 24-02-1999)].
- la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados.
- la enseñanza de idiomas.
- la formación y reciclaje profesional.

Aparte de los servicios educativos anteriores, que pueden ser cursos a presenciales como a distancia, la exención también se extiende a las prestaciones de servicios (alojamiento, comida, limpieza, etc.) y entregas de bienes (libros, material de trabajo educativo...), que estén directamente relacionados con alguno de los servicios enumerados anteriormente, pero siempre que sean efectuados con medios propios o

ajenos de las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. (Por ejemplo, el servicio de alojamiento prestado por una Universidad privada a las personas que reciben el servicio de enseñanza, pero no esta exento el servicio de alojamiento prestado a personas a quienes no se presta también el servicio de enseñanza, Consulta de la DGT de 26-12-1997).

En todo caso la exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- a) Los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

- b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes.

- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativos a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

La enseñanza de los conocimientos y técnicas de la conducción de vehículos a motor y ciclomotores ejercidas por las Escuelas de Conductores (autoescuelas) autorizadas para su apertura y su funcionamiento por el Ministerio del Interior tienen el siguiente tratamiento a efectos del IVA:

1.- Estará sujeta y no exenta, en todo caso, la obtención de los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B; y la enseñanza que no tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional.

2.- Estará sujeta y exenta la enseñanza que tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional, es decir, aquellas enseñanzas que tengan como finalidad la obtención por parte del alumno de una autorización que, objetivamente considerada y con carácter general, este destinada a ser utilizada para el servicio de actividades profesionales. En este sentido, estarán sujetos y exentos la enseñanza para la obtención de los permisos de conducción de vehículos de transporte escolar, turismos de transporte de viajeros, vehículos especiales agrícolas autopropulsados o, los cursos para la obtención de la autorización para la conducción de vehículos que transportan mercancías peligrosas, (Consulta de la DGT de 28-05-1999) etc., mientras que estarán sujetos y no exentos del impuesto los servicios de enseñanza de los conocimientos y técnicas de conducción impartidas por la Autoescuela para la obtención de la licencia para conducir ciclomotores, ya que la finalidad de dichas enseñanzas están destinadas a satisfacer las necesidades personales de quienes la obtienen, (Consulta de la DGT de 31-05-1999).

- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Según la DGT (Consulta de 28-01-1999), la exención no resulta aplicable «en ningún caso a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso que realice el centro, ni siquiera en el caso de que tales entregas estén directamente relacionadas con servicios de enseñanza prestados por la misma a los que sí resulte aplicables la exención. En particular, dicha exención no será por tanto aplicable a las entregas de

material didáctico que efectúe la Sociedad consultante con ocasión de las ventas de curso a distancia o de cursos presenciales que realice».

La exención no es aplicable en ningún caso a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas de manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso y otras similares referidos a los mismos, (Consulta de la DGT de 23-04-1997).

Ejemplo .17. Un centro que imparte clases de danza.

Estos servicios prestados el centro están sujetos al IVA pero podrán estar exentos si se dan los siguientes requisitos:

1.- Que se trate de un centro educativo.

2.- Que se trate de una entidad de derecho público o entidad privada autorizadas para el ejercicio de las actividades educativas, debiendo distinguir dos situaciones.

Si esta situado el centro en una Comunidad Autónoma que tenga asumidas las competencias de educación y su normativa exija para su funcionamiento el reconocimiento o autorización por las autoridades competentes, sus servicios estarán exentos si el centro ha obtenido el mencionado reconocimiento.

Si esta situada en una Comunidad que habiendo también asumido dichas competencias, pero su normativa no requiera autorización para su funcionamiento, sus servicios estarán exentos solamente en el caso en que las enseñanzas impartidas en el Centro versen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español. No siendo de aplicación la exención a los servicios de enseñanza sobre materias no incluidas en los mencionados planes de estudio.

De acuerdo con lo anterior, si el centro no obtiene la autorización administrativa, sus servicios de enseñanza no estarán exentos; en el caso que de haber obtenido la autorización estarán exentas sus enseñanzas con independencia de que sus materias se encuentren incluidas en un plan de estudios del sistema educativa español; y en el caso que la normativa autonómica no exija la autorización para su funcionamiento, sus enseñanzas estarán exentas siempre que sus enseñanzas sean sobre materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo, como así ocurre con la enseñanza de danza y de baile.

De acuerdo con los requisitos anteriores, la Administración Tributaria se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención a las prestaciones de servicios prestados por academias, sociedades mercantiles, etc, que al estar situadas en Comunidades Autónomas que no exigen la autorización para se funcionamiento, imparten clases de materias incluidas en determinados planes de estudio del sistema educativo español, como son: enseñanza de danza y de baile (Resolución de la DGT de 26-12-1997 o 30-04-1999); danza clásica, (Consulta de la DGT de 09-03-2000); danza moderna, (Consulta de la DGT de 11-04-2000); de bailes de salón, (Consulta de la DGT de 21-01-2000); de peluquería, (Consultas de la DGT de 23-01-1998 y de 04-06-1999); cursos de formación y reciclaje personal sobre diversas materias como contabilidad, gestión empresarial, marketing, gestión de recursos humanos, etc, (Resolución de la DGT de 04-06-1999); cursos de ofimática, informática y secretariado, (Consulta de la DGT de 22-05-1998); enseñanza de teatro, (Consulta de la DGT de 23-01-1998); de arte dramático, (Consulta de la DGT de 26-02-1999); cursos de técnicas de búsqueda activa de empleo e inserción laboral, (Consulta de la DGT de 23-01-1997); cursos de nuevas

tecnologías audiovisuales, (Consulta de la DGT de 04-02-1999); cursos de informática, contabilidad y clases de preparación de oposiciones, (Consulta de la DGT de 02-02-1998); clases de expresión artística y corporal, taller de teatro, confección de guiones de decorados, de maquillaje, de música y mímica, (Consulta de la DGT de 08-04-1997), como la enseñanza de técnicas agrícolas, laborales, contables y fiscales, (Consulta de la DGT de 11-05-1998). No están incluidas en planes de estudio, los cursos de salvamento y supervivencia en el mar y de lucha contra incendios, (Consulta de la DGT de 09-03-1995)

Si se trata de servicios de enseñanza que versen sobre materia no incluidas en los planes de estudio de cualquiera de niveles y grados del sistema educativo español tributarían al tipo impositivo del 16 por 100.

Por otro lado, para aquellos centros situados en Comunidades Autónomas donde si es necesaria la autorización o reconocimiento previo para su funcionamiento como centro de enseñanza, bastará la constatación de esta circunstancia para la aplicación de la exención, por ejemplo, un taller-escuela esta exento la prestación de servicios de enseñanza de restauración y artesanía autorizado por el Gobierno Balear, (Consulta de la DGT de 02-06-1999), entidad mercantil que realiza prestaciones de servicios relativas a la impartición de cursos de formación ocupacional y continua, presencial y a distancia, para trabajadores, organizados, aprobados y subvencionados por el FORCEM, están exentos, con independencia de que las enseñanzas que imparta versen sobre materias no incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español (Consulta de la DGT de 05-04-2000).

Quedan excluidos del ámbito de la exención los servicios de investigación para mejorar la enseñanza (Consulta de la DGT de 31-03-1999), los servicios de asesoría o consultoría, los servicios de carácter meramente lúdico o recreativo, siempre que no tengan la naturaleza propia de la enseñanza, (Consulta de la DGT de 08-04-1997).

Ejemplo. 18. Una academia de enseñanza arrienda una de sus aulas de ordenadores a un organismo público para impartir unos cursos de reciclaje a sus funcionarios.

En este caso si la operación entre la academia y el organismo público se limita a ceder dicha aula, nos encontramos con un arrendamiento de un aula, por tanto, operación sujeta y no exenta, gravada al tipo general, al tratarse de una operación que no es propia de la actividad de la enseñanza, y además, tampoco es de aplicación la exención del artículo 20.Uno.23 de la LIVA relativa a determinados arrendamientos.

En el caso que el servicio prestado por la academia fuera el de enseñanza, es decir, dicha academia imparte con sus profesores en sus dependencias las enseñanzas que desea el organismo público reciban sus funcionarios, estará sujeta y exenta del IVA, incluyéndose el aula donde se presta el servicio.

Ejemplo. 19. Un colegio público organiza fuera del horario escolar actividades de manualidades, música, costura, arte, idiomas, pintura, teatro, ajedrez, aeróbic, esgrima y gimnasia de mantenimiento. Para la prestación de estas actividades el colegio contrata a una entidad mercantil, siendo el propio colegio el que cobra dichos servicios a los alumnos.

En este caso nos encontramos con dos operaciones, por un lado, los servicios que presta el colegio a los alumnos y, por otro, los servicios que presta la entidad mercantil al colegio, analicemos cada una de ellas.

Servicios extraescolares prestados por el colegio a sus alumnos: De acuerdo con el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA, es necesario la concurrencia de

dos requisitos para la aplicación de la exención, por un lado el requisito subjetivo: que se trate de una entidad de derecho público o entidad privada autorizada para el ejercicio de las actividades educativas, en este caso se cumple este requisito al tratarse de un colegio público. El segundo requisito, que los servicios prestados se refiera, como ocurre en este supuesto, a la enseñanza escolar. Por tanto, al colegio le es de aplicación la exención que comentamos.

En relación con las actividades extraescolares el colegio las presta contratando los servicios de una entidad mercantil, pues bien, en este caso nos encontramos que el colegio esta efectuando una operación de mediación, -contacta a la entidad con sus alumnos-, siendo el colegio el que cobra dichas servicios a sus alumnos, por lo que de acuerdo con el artículo 11.Dos.15.º de la LIVA, el colegio actúa en nombre propio frente a sus alumnos en relación con los servicios de manualidades, música, costura, arte, idiomas, pintura, teatro, ajedrez, aeróbic, esgrima y gimnasia de mantenimiento., por lo que se entiende que el colegio ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. Esto significa que la exención también se extiende a estos servicios prestados en nombre propio por el colegio a sus alumnos destinatarios de los servicios de enseñanza, con independencia de que materialmente sean realizados por otra entidad. En definitiva el colegio no podrá repercutir el IVA a los alumnos matriculados en cualquier de estas actividades extraescolares.

Servicios prestados por la entidad al colegio: En este caso nos entramos con una entidad mercantil que presta los servicios anteriormente enumerados al colegio, pues bien, estos servicios estarán exentos o no al IVA dependiendo de las siguientes situaciones:

1.- Si la entidad no es titular de un centro calificado de educativo, de acuerdo con lo recogido en el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA y artículo 7 del RIVA, no sería de aplicación a los servicios prestados por dicha entidad la exención que comentamos, por tanto, tendría que incluir en la factura girada al Colegio el IVA.

2.- Si la entidad tiene la calificación de centro educativo, dichos servicios estarán exentos del impuesto cuando respecto del centro concurren alguna de las siguientes situaciones:

- La entidad se encuentra situada en una Comunidad Autónoma en que la legislación exige para su funcionamiento el reconocimiento de la autoridades competentes en la materia. Si ha obtenido el centro dicha autorización estarán exentos los servicios prestados.

- Si esta localizado el centro en una Comunidad Autónoma donde no se requiere la previa autorización administrativa para su funcionamiento, los servicios de enseñanza impartidos estarán exentos si versan principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudio de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español, si no están excluidas la exención no será aplicable.

Si están incluidas en los planes de estudio del sistema educativo español la enseñanza de materias como manualidades, música, costura, arte, idiomas, pintura, teatro.

Por tanto, si se produce alguna de las situaciones anteriores los servicios prestados por la entidad al colegio se encuentran exentos de IVA, e incluso en el caso, en que la Entidad los preste directamente a los alumnos del colegio, en el sentido que este efectúa una operación de mediación por en nombre ajeno.

3.- En cuanto a los servicios relativos a práctica del deporte -ajedrez, aeróbic, esgrima y gimnasia de mantenimiento- no será de aplicación la exención del artículo 20.Uno.9.º ya que expresamente quedan excluidos cuando el que los imparte es una personas distinta del centro educativo o la Asociación de Padres de Alumnos (APA).

En relación con la práctica deportiva la LIVA recoge un supuesto de exención para los servicios deportivos en el artículo 20.Uno.13.º y otro supuesto de exención para las actividades de carácter social en el artículo 20.Uno.8.º, pero siempre deben ser prestados en ambos casos por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que no concurren en las entidades mercantiles. Por tanto, en este caso, al no ser de aplicación ninguna

de las exenciones del impuesto relativas a la práctica deportiva significa que los servicios prestados por la entidad están sujetos y no exentos del impuesto, debiendo repercutir el impuesto al colegio, o al APA, como si se cobran directamente por la entidad a los alumnos del colegio. (Consultas de la DGT de 16-03-1999 y 23-03-2000).

Ejemplo. 20. Una entidad realiza actividades consistentes en proporcionar horas de ordenador para que niños y jóvenes puedan entretenerse utilizando juegos de ordenador y ocio educativo, accesos a internet y enciclopedias interactivas en cd-rom.

Estos servicios prestados por la entidad están sujetos y no exentos del IVA ya que no pueden acogerse a la exención del número 9 del ar.20.Uno de la LIVA dad que no pueden conceptuarse como servicio de enseñanza sino como servicios de entretenimiento u ocio.

6.2. CLASES A TÍTULO PARTICULAR (ART.20.UNO.10.º DE LA LIVA).

En este caso también es necesario la concurrencia de dos requisitos, sin necesidad de previa autorización para poder aplicar la exención:

6.2.1. REQUISITO SUBJETIVO.

Las clases a título particular solamente pueden ser prestadas por personas físicas, a diferencia de la exención anterior que se refería a entidades de derecho público o privadas autorizadas.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Por tanto, a sensu contrario, la exención solamente abarca a las personas físicas que se dan de alta en las tarifas de actividades profesionales, es decir, debe de tratarse de una persona física que para ejercer su actividad debe de matricularse y tributar por la Agrupación 82 (profesionales de la enseñanza) de la Sección Segunda (actividades profesionales) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

De acuerdo con la Resolución de 16 de febrero de 1993, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, (recogida en la resolución de la DGT de 18-01-2000) se considera que «...desde la óptica del IAE, es profesional de la enseñanza... quién, actuando por cuenta propia (artículo 80.1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate... sin embargo, ...se estará ante un empresario, a efectos del impuesto, cuando la actividad de enseñanza se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante».

Así, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se esta ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, se trata de una academia, centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculada a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial».

6.2.2. REQUISITO OBJETIVO.

Dichas clases deben de versar sobre alguna de las materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo, siendo el Ministerio de Educación y Ciencia el competente para la determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio. La exención sólo se aplicará a los servicios de enseñanza como las clases, los cursos, la impartición de ponencias orales en seminarios, conferencias y otros de características similares, pero en ningún caso, a aquellos que no tengan la naturaleza propia de servicios de enseñanza, tales como los servicios de asesoramiento o de los de mera información, (Consulta de la DGT de 19-06-2000) o, los de seguimiento y búsqueda de alumnos efectuados por centros docentes, (Consulta de la DGT de 07-04-2000).

Estarán sujetos y exentos las enseñanzas de un Licenciado en Biología si reúne los requisitos del artículo 20.Uno.10.º, pero la prestación de servicios consistentes en análisis microbiológicos y físico-químicos de aguas y alimentos y de gestión de laboratorios están sujetas y no exentas del impuesto, no pudiendo acogerse tampoco a la exención del artículo 20.Uno.3.º. al no tener la consideración de servicios de asistencia sanitaria, siendo el tipo impositivo aplicable ha estas operaciones del 16 por 100, (Consulta de la DGT de 28-04-2000).

En el caso de concurrir los requisitos anteriores, el profesional que imparte las clases no podrá repercutir el IVA a la entidad que lo contrata, así por ejemplo, esta sujeto y exento las clases de Fiscalidad, Contabilidad y Derecho Laboral impartidas por un profesional matriculado en el epígrafe 826 del IAE, contratado como profesional independiente por el Instituto Municipal de Formación y Empleo, (Consulta de la DGT de 17-03-1999). Profesionales personas físicas que imparten clases de cerámica o fotografía en Centros del Ayuntamiento que les contrata (Consulta de la DGT de 06-03-1997). Los servicios profesionales de enseñanza de guitarra efectuados por personas físicas, (Consulta de la DGT de 15-04-1999).

Estos profesionales al realizar una actividad exenta no podrá ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios (Consulta de la DGT de 22-05-1998).

Ejemplo.21. Persona física titular de una academia donde se imparten clases del plan de estudios de una licenciatura, contrata mediante contrato de arrendamiento de servicios a profesionales de la enseñanza para la impartición de las clases.

En este caso nos encontramos con dos prestaciones de servicios, la realizada por la academia a los alumnos, y la segunda la prestada por los profesores a la academia. En cuanto a la primera, no nos encontramos con unas clases a título particular de las recogidas en esta exención, debido a que, aunque sea el titular de la academia una persona física, estará dado de alta en las tarifas de actividades empresariales, aunque estará exento si reúne los requisitos de la exención por la prestación de servicios educativos (art.20.Uno.9.º. de la LIVA). Mientras que las clases impartidas por los profesores en virtud de contrato celebrado con dicha academia si estarán exentas al reunir los dos requisitos, una prestación de servicios consistentes en una clases impartidas por personas físicas sobre materias integradas en un plan de estudios del sistema educativo.

Ejemplo. 22. D.^a Elena esta matriculada en el epígrafe 763 del IAE (programadores y analistas programadores) que además de ejercer esta actividad es contratada para prestar servicios de enseñanza de informática tanto a empresas y organismos oficiales organizadores de cursos, como por una empresa para que preste servicios de adiestramiento a los compradores de equipos informáticos vendidos por la empresa.

D.^a Elena en relación con su actividad profesional podemos distinguir las siguientes operaciones: a) la actividad de programadora y analista de programas se encuentra plenamente sujeta al impuesto debiendo repercutir el impuesto por los servicios prestados. b) En cuanto a la actividad de enseñanza, al tratarse de una persona física que presta sus servicios de enseñanza a unas empresas u organismos no perteneciendo a su plantilla, impartiendo docencia sobre una materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo español y al estar dada de alta como profesional, dichos servicios de enseñanza se encuentran exentos del impuesto, con independencia de quien sea el destinatario de los citados servicios. c) Pero la exención no es aplicable, en ningún caso, a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas de manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso u otras similares referidas a los mismos, (Consulta de la DGT de 04-02-1999 y de 31-01-2000).

Ejemplo. 23. Guardería infantil con autorización administrativa que presta los siguientes servicios:

a) servicio de guarda y custodia a los niños matriculados.

b) servicio de comedor prestados

- a los niños matriculados en el centro.

- a niños que proviene de otros centro que carecen de este servicio, en algunos casos, se factura directamente al alumno y en otros, al centro que carece del servicio de comedor.

El servicio de guardia y custodia de niños esta sujeto y exento del IVA según el artículo 20.Uno.9.º, extendiéndose la exención a las prestaciones de servicios relacionadas con el servicio de guarda y custodia, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes que prestan el servicio de guarda y custodia.

a) Para los niños matriculados en la guardería que presta el servicio de comedor: la exención se extiende también al servicio de comedor al estar relacionado con el servicio de guarda y ser prestado por la misma guardería.

b) Para los niños que provienen de los otros centros: es criterio administrativo (Consulta del programa informa de 07-06-2000), declarar la sujeción y no exención para el servicio de comedor prestado a destinatarios diferentes de los que reciben el servicio de guarda y custodia, ya que en este caso, el servicio de enseñanza y el de comedor se prestan por empresas educativas diferentes.

Aunque este sea el criterio administrativo, consideramos que es necesario distinguir entre:

- el servicio de comedor facturado directamente a sus destinatarios, (los niños de otros centros), en este caso, seguimos el criterio administrativo, sujeto y no exento, según los motivos expuesto anteriormente.

- el servicio de comedor facturado directamente a los centros que carecen del mismo, se hace necesario distinguir:

- la exención del servicio de guarda y custodia de estos centros se extiende también al servicio de comedor ya que éste es prestado por la empresa docente aunque por medios ajenos (servicio de comedor prestado por la guardería a los niños).

- el servicio de comedor contratado por los centros que carecen del mismo, que deben de abonar el importe correspondiente, estará sujeto y no exento, al quedar al margen de la exención que comentamos (servicio de comedor prestado por la empresa a la guardería).

6.3. DEPORTE O EDUCACIÓN FÍSICA. (ART.20.UNO.13.º DE LA LIVA).

Los servicios relacionados con el deporte o la educación física, estarán exentos del IVA cuando concurren de manera conjunta los siguientes requisitos.

6.3.1. REQUISITO OBJETIVO.

La exención solamente se extiende a operaciones que puedan calificarse como prestaciones de servicios según los artículos 11 y 12 de la LIVA, directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, quedando excluido de su ámbito de aplicación las operaciones calificadas como entrega de bienes, así como cualquiera de «aquellos servicios que se presten al margen de aquellas prácticas, como, por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionadas con al actividad deportiva o de educación físicas, por ejemplo, los servicios telefónicos, lo servicios de sauna, etc», (Consulta de la DGT de 11-01-1999), es decir, quedan excluidas los servicios que de una manera indirecta contribuyan a la práctica deportiva.

En todo caso la exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

6.3.2. REQUISITO SUBJETIVO.

El destinatario de aquellos servicios deportivos debe ser una personas física que practique el deporte o la educación físicas y que son recibidos con ocasión de la práctica de dichas actividades, con independencia de que el destinatario del servicio sea o no socio de la entidad, o la forma que se instrumenten las contraprestaciones de los servicios, (cuota mensuales, anuales, o cuota específica por el uso de las instalaciones) y sea cual sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación.

Mientras que el prestador del servicio puede ser alguna de las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

Tienen la consideración de establecimientos de carácter social, según lo dispuesto en el artículo 20.Tres de la LIVA, aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los **gastos de presidente**, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y **carecer de interés en los resultados económicos** de la explotación por sí mismos o a través de **persona interpuesta**.

6.3.3. REQUISITO FORMAL.

La constatación de los anteriores requisitos deben ser previamente **reconocidos** por la delegación o Administración de Hacienda correspondiente al **domicilio** fiscal del solicitante, según lo recogido en el artículo 6 del RIVA, declarando el carácter social de la entidad deportiva que presta dichos servicios, siendo a partir de ese momento cuando empieza a aplicar la exención comentada.

Ejemplo.24. D.^a Anastasia imparte clases de equitación a alumnos de la academia de policía como a particulares.

Se trata de una operación sujeta al IVA, prestación de servicios por un profesional, en esta caso clases de equitación. No pudiendo acoger a ninguna de las exenciones del artículo 20 de la LIVA, concretamente, la referente a las clases a título particular, del apartado Uno.10.º de dicho artículo, y a la recogida en su número 13.º, relativa a los servicios de la práctica del deporte, debido a que dichos servicios deben de ser prestados por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que no concurre en este caso.

Por tanto, están sujetos y no exentos los servicios relativos a la práctica de la equitación efectuados por D.^a Anastasia, con independencia de la condición del destinatario del servicio, tributando dichos servicios al tipo impositivo del 7 por 100, según el artículo 91.Uno.2, número 8.º de la LIVA. (Consulta de la DGT de 21-01-2000).

Ejemplo.25. Un Ayuntamiento esta analizando la posibilidad de prestar servicios deportivos a través de un polideportivo municipal y desea saber, que consecuencias tendría el prestarlos recibiendo a cambio un precio público o constituyendo una sociedad mercantil (capital participado por el Ayuntamiento y empresarios privados), percibiendo precios privados.

En el caso de prestar los servicios deportivos directamente el Ayuntamiento o a personas que practiquen el deporte o la educación física mediante precios públicos, estamos ante una operación sujeta (artículo 7.Ocho de la LIVA) y exenta (a artículo 20.U no.13.º de dicha norma).

Si opta por constituir una sociedad mercantil y presta los servicios mediante precios privados, dichos servicios seguirían sujetos al impuesto, pero para poder declararlos exentos sería necesario que dicha entidad mercantil pudiera ser calificada de carácter social de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Uno.13º y Tres de la LIVA, en caso contrario, estaría no exento, pudiendo deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios relacionados con la servicios deportivos que se presten.

6.4. SERVICIOS CULTURALES, (ART.20.UNO.14.º DE LA LIVA).

6.4.1. REQUISITOS SUBJETIVO.

Debe de tratarse de prestaciones de servicios prestadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

6.4.2. REQUISITO FORMAL.

Cuando el prestador del servicio no sea una entidad de Derecho Público, será necesario que la entidad prestadora obtenga de la Administración Tributaria el reconocimiento de su carácter social, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Tres de la LIVA (debiendo de acreditar: a) el carecer de ánimo de lucro y dedicar a la misma los posibles beneficios eventuales obtenidos en el desarrollo de la actividad exenta. b) que los cargos de los órganos directivos se ejercen de forma gratuita. c) que no podrán ser los destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales para su disfrute los socios, comuneros o partícipes de las entidades y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive) y artículo 6 del RIVA.

6.4.3. REQUISITOS OBJETIVO.

Las prestaciones de servicios efectuadas por las anteriores entidades deben de consistir en:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) 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.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Ejemplo.26. Una empresa de carpintería lleva a cabo la venta e instalación de puertas de madera para una fundación benéfica que tiene reconocido el carácter social a efectos del IVA.

La exención solamente ampara a los servicios descritos en el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA prestados por entidades de derecho público o entidades privadas de carácter social, pero no se extiende a las entregas de bienes ni a las prestaciones de servicios realizadas en favor de las mismas, por lo que la operación estará sujeta y no exenta.

Doctrina administrativa: art.20.Uno.14.b).- están sujetos y no exentos los servicios de aparcamiento y de transporte de personas desde dicho aparcamiento hasta la entrada de un Parque Natural, con independencia del prestados de los mismos sea una entidad de Derecho Público o una entidad o establecimiento cultural privado de carácter social, (Consulta de la DGT de 23-02-1999).

La organización de un congreso cobrando a los asistentes una determinada cantidad para la inscripción en el mismo constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto, pudiendo quedar exenta si la entidad organizadora -entidad de carácter científico sin ánimo de lucro- si la solicitud de reconocimiento de entidad privada de carácter social se formule con anterioridad al devengo de la operación, (Consulta de la DGT de 07-04-1999).

6.6. CREACIONES ARTÍSTICAS ORIGINALES EFECTUADAS POR PROFESIONALES (ARTISTAS PLÁSTICOS, ESCRITORES, COLABORADORES LITERARIOS, COMPOSITORES MUSICALES Y OTROS. (ART.20.UNO.26.º DE LA LIVA).

El antecedente normativo de esta exención los encontramos en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual, incorporándose en la actual LIVA dicha exención, junto con la doctrina vertida por la DGT sobre la misma, pudiendo resumirse los requisitos para su aplicación en los siguientes:

a) *Requisito subjetivo*: debe de tratarse de servicios profesionales prestados por personas físicas (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) a un tercero, pudiendo ser el destinatario otra persona física o jurídica.

b) *Requisito objetivo*: la prestación de servicios debe de tener por objeto creaciones artísticas originales, siendo el prestador del servicio autor, por ejemplo, de obras científicas, literarias o artísticas, de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comis, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas, ect., incluyéndose aquellos servicios profesionales cuya contraprestación consista en derechos de autor.

Según reiterada doctrina administrativa, esta exención no se extiende: a) a las entregas de bienes; b) a los servicios que no tengan carácter profesional; c) ni a los servicios profesionales prestados por personas o entidades distintas de las personas físicas; d) las que no impliquen una aportación personal u original distinta de una obra preexistente.

Están sujetos y exentos los servicios profesionales prestados por un escultor consistentes en la cesión del derecho a la reproducción de una escultura, para lo cual entrega al cliente un molde original en escayola de la misma para reproducir industrialmente el objeto, (Consulta de la DGT de 22-05-1998); la prestación de servicios de cesión de los derechos de explotación de dibujos y ilustraciones efectuadas por un artista plástico a una entidad, para la edición de una guía sanitaria, (Consulta de la DGT de 06-04-1999); la cesión por parte de un profesional el derecho de utilización de un logotipo (dibujo o diseño gráfico) creado por el mismo a un Fundación para incorporarlo en artículo de papelería, señalización, publicidad, "merchandising", etc, (Consulta de la DGT de 12-05-2000); los servicios profesionales prestados por traductores que sean personas físicas, consistentes en traducciones escritas de obras científicas, literarias o artísticas, pero están sujetas y no exentas los servicios de traducción de las notas que acompañan a los discos compactos y las prestaciones de servicios de revisión lingüística, (Consulta de la DGT de 26-03-1998).

Están sujetos y no exentos del IVA los pagos efectuados por la cesión de derechos realizados a una comunidad de bienes constituida por el autor que cede los derechos de propiedad intelectual debido a que la exención limita su ámbito objetivo de aplicación a determinadas prestaciones de servicios efectuadas directamente por los autores de las mismas, sin que dicha exención pueda extenderse a las cesiones o concesiones de derechos de autor efectuadas por personas jurídicas o entidades distintas de las personas físicas; por lo que los servicios prestados por una entidad (comunidad de bienes) estarán sujetos y no exentos del IVA, es decir, los pagos por la cesión de derechos realizados a

la comunidad de bienes constituida por el autor que cede los derechos de propiedad intelectual», (consulta de la DGT de 03-03-1998).

Ejemplo. 27. Tratamiento del IVA en las siguientes operaciones:

- a) La confección y cesión de guiones para televisión por una persona jurídica.
- b) Una persona física recibe en herencia unas fotografías que cede los derechos de reproducción.
- c) Un catalogo comentado para un museo.
- d) Restauración de obras de arte.
- e) Copias de obras de arte efectuadas por encargo.

a.- Al tratarse de unos servicios prestados por una entidad distinta de las personas físicas, sus servicios están sujetos y no exentos del impuesto, (Consulta de la DGT de 26-02-1999).

b.- En este caso se trata de una operación sujeta y no exenta debido a que los servicios prestados por el heredero del autor queda al margen la exención ya que esta solamente se refiere a la los servicios prestados por su autor, al tipo general del 16%

c.- Estará sujeto y exento debido que a los comentarios del catálogo son realizados por una persona física que constituye una obra científica con aportación personal por parte de su autor.

d) La exención solamente abarca las prestaciones de servicios que impliquen una aportación personal u original distinta de la obra preexistente, (Consulta de la DGT de 06-04-1999), por lo que los servicios de restauración no tienen por objeto una creación artística original, estando sujeta y no exentas, (Consulta de la DGT de 29-04-1997).

e) Quedan excluidas de la exención las copias de obras de arte efectuadas por encargo ya que tienen la consideración de entrega de bienes, artículo 8 de la LIVA, (Consulta de la DGT de 29-04-1997).

7. OPERACIONES DE SEGURO , REASEGURO Y CAPITALIZACIÓN. (ART.20.UNO.16.º DE LA LIVA).

En este caso estarán exentas las operaciones que reúnan los requisitos siguientes:

a) *Requisito objetivo:* se trate de operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, entendiéndose incluidas dentro de las operaciones de seguro las modalidades de previsión.

b) *Requisito subjetivo:* las prestaciones de servicios anteriores deben de ser efectuadas por agentes, subagentes, corredores y demás intermediarios de seguros y reaseguros. Este requisito subjetivo hay que interpretarlo de acuerdo con la Sentencia de 25 de febrero de 1999, del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, que señala que el alcance de la exención no se puede limitar o restringir únicamente a las operaciones realizadas por quienes tienen la condición de aseguradores autorizados según la legislación nacional, sino que la exención también es de aplicación cuando se trata de una operación de seguro y el sujeto no tenga la condición de asegurador, es decir, «un sujeto pasivo , que no tenga la condición de asegurador, que en el marco de un seguro colectivo del que es tomador procura a sus clientes, que son los asegurados, una cobertura de seguro a través de un asegurador que asume el riesgo cubierto, efectúa una operación de seguro, siendo de aplicación la exención del impuesto, por ejemplo, una agrupación de interés económico que contrata, como tomador, servicios de seguros con

entidades aseguradoras que luego a su vez refacturará a sus socios, (Consulta de la DGT de 14-05-1999).

Según la doctrina administrativa esta exención engloba a la actividad de mediación en seguros privados descrita en la Ley 9/1992, de 30 de abril, de Mediación en Seguros Privados, retribuidas mediante las comisiones especificadas en los contratos, incluyéndose la mediación en la venta o colocación de seguros o planes de pensiones, promoción y asesoramiento preparatorias y posterior asistencia a los contratantes y percepción en depósito del importe de las prima, realizados por los citados mediadores por cuenta de la entidad aseguradora correspondiente.

Mientras no estarán exentas aquellas actividades que no puedan incluirse en la definición de actividad mediadora, como la gestión de cobro de primas correspondiente a operaciones de seguro concertadas por otros Agentes o terceros en general y cualquier otra labor auxiliar relativa a operaciones de seguro concluidas sin su mediación (Consultas de la DGT de 01-03-2000, de 16-07-1997), así como, los servicios de análisis y divulgación de riesgos, los estudios de solvencia de los presuntos asegurados, la gestión de siniestros en favor de otras entidades aseguradoras, la gestión de cobro de recibos, los servicios de gestión de cobro de las primas de riesgo extraordinario prestados por las Entidades aseguradoras al Consorcio de Compensación de Seguros

Intermediación en la colocación de Planes de Pensiones: Los servicios de mediación en la colocación del Planes de Pensiones prestados por una entidad financiera están exentos del IVA, pero no los servicios de promoción o captación de clientes que se pudieran eventualmente prestar a través de sujetos distintos de los expresamente contemplados en la Ley de Mediación de Seguros Privados, artículo 5 (agentes de seguros y corredores de seguros) y artículo 6 (que autoriza a las entidades de seguros a celebrar contratos de agencia con cualesquiera personas físicas o jurídicas que tenga capacidad legal para el ejercicio del comercio, principio que se traduce en la posibilidad de utilizar para la producción de seguros las redes de distribución de, por ejemplo, bancos, grandes almacenes, etc. (Resolución de la DGT de 17-03-1998 y 16-11-1998).

Estará exenta la transmisión de pólizas de seguro (cesión de cartera) entre Entidades aseguradoras o mediadoras en el mercado de seguro, (Consulta de la DGT de 22-07-1997), no extendiéndose la exención a otros activos afectos a la citada cartera así como a los bienes en que hubieran podido materializarse las reservas técnicas correspondientes, cuya entrega seguirá el régimen que individualmente les corresponda.

Ejemplo. 28. D. Javier, empresario, ha concertado un seguro de su vehículo de transporte de mercancías con una compañía aseguradora que se compromete en caso de siniestro a llevar a cabo la reparación del vehículo y satisfacer una indemnización en dinero.

En esta operación de prestación de servicios esta sujeta y exenta la celebración del contrato de seguro, junto con las primas que debe abonar el asegurado a la compañía de seguros.

En relación con la cobertura del seguro, según la doctrina administrativa se pueden dar las siguientes situaciones:

- No están sujetas al IVA las indemnizaciones en dinero que los empresarios o profesionales tengan derecho a percibir en virtud de los contratos de seguro que hubiesen concertado.

- Están exentas del impuesto las entregas de bienes que las Entidades aseguradoras efectúen a los asegurados en concepto de indemnizaciones de los daños o riesgos que los asegurados puedan sufrir en sus bienes,

- Están sujetas la IVA las entregas de bienes deteriorados como consecuencia de la realización de siniestros que los empresario o profesionales realicen cuando los bienes entregados formen parte de su patrimonio empresario o profesional. (Consulta de la DGT de 23-10-1986).

- La exención comprende las prestaciones del asegurador al asegurado, pero no las entregas o servicios realizados por terceras personas. En consecuencia las reparaciones de vehículos automóviles efectuadas por talleres de reparación no gozan de exención del IVA debiendo repercutirse, en su caso, el Impuesto a las Compañías y Mutuas de Seguros. (Consulta de la DGT de 14-04-1986), pero solamente cuando en el seguro concertado determinase la obligación de la compañía de seguros de proceder por su cuenta a la reparación material del vehículo, ya que si la operación convenida determinase la obligación por parte de la compañía de seguros de satisfacer al propietario del vehículo dañado una indemnización por el importe de los daños sufridos sin ser dicha compañía la destinataria de los servicios de reparación, será el propietario del vehículo reparado quién deberá soportar la repercusión del impuesto al ser el destinatario de la operación, debido a que la cantidad entrega por la compañía sería en concepto de indemnización por el daño sufrido por el vehículo.

8. OPERACIONES FINANCIERAS. (ART.20.UNO.18.º DE LA LIVA)

En el número 18.º del art.20.Uno de la LIVA se lleva a cabo la enumeración de operaciones de carácter financiero que se encuentra exentas del impuesto:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

Doctrina administrativa: Los intereses que percibe una Sociedad como consecuencia de que aplaza en ocasiones el cobro de efectos girados por la misma con cargo a sus clientes constituyen una contraprestación de una prestación de servicios consistente en la concesión de un crédito, efectuado por al Sociedad a favor de sus clientes, está exento del IVA, (Consulta de la DGT de 26-06-2000).

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

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

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a') La compensación interbancaria de cheques y talones.

b') La aceptación y la gestión de la aceptación.

c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza.

j) 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, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión, de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

Doctrina administrativa: Esta sujeta y exenta la operaciones de una entidad que se dedica a la compraventa de divisas o moneda extranjera, cobrando una cantidad en concepto de comisión (Consulta de la DGT de 30-01-1998).

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquéllos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble.

No tienen esta naturaleza las acciones o las participaciones en sociedades.

Doctrina administrativa: Esta letra k) declara sujetas y exentas entre otras operaciones financieras, los servicios y operaciones relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores del número 18.º del artículo 20. Uno de LIVA, pero esta exención no se extiende, por tanto, están sujetos y no exentos:

- ni a los servicios de depósito y gestión de los anteriores títulos

- ni aquellas operaciones que, pese a tener por objeto títulos, otorgan derechos sobre mercancías

- ni aquellos títulos, distintos de las acciones o participaciones en sociedades, cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de un bien inmueble y cuya transmisión no está exenta del IVA. En este caso se entiende que solamente existe un hecho imponible constituido por la entrega de bienes o cesión de derechos -prestación de servicios- relativos a inmueble.

Però en aquellos casos en que los títulos entregados son acciones o participaciones en sociedades u otras entidades, cuya adquisición conlleva el derecho la utilización exclusiva por los socios de determinados inmuebles, surgirán dos hechos imponibles, aunque se trate de una única operación económica, así para la DGT, (Consulta de 14-04-2000), la transmisión de un título que representa una parte del capital social de una entidad, se trata de una operación exenta del IVA; pero la cesión del inmueble afecto actividad que efectúa la sociedad o entidad en favor de sus socios o partícipes, es una cesión sujeta y no exenta, ya que no puede calificarse como una operación financiera y tampoco forma parte de los derechos propios y específicos de una acción como título valor. (Una entidad es titular de unas participaciones de una sociedad civil que dan derecho, entre otros, al suministro de agua. Las participaciones se van a arrendar a terceras personas, las cuales dispondrán de dichos derechos durante el periodo de arrendamiento. En este caso el arrendamiento estará sujeto y exento, pero la operación posterior del suministro de agua estará sujeta y no exenta, debiendo repercutirse el impuesto del 7 por 100 sobre la base de la contraprestación que se obtenga a cambio de la misma, Consulta de la DGT de 14-04-2000).

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras a) a l) del número 18 del art.20.Uno de la LIVA y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas 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, realizados 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 dichas operaciones.

Estarán exentas, entre otros, los servicios de mediación, en nombre y por cuenta de tercero, en la colocación de deuda pública, en operaciones de colocación de títulos-valores de renta fija o variable, o en la colocación de participaciones de Fondos de Inversión Mobiliaria, (Consulta de la DGT de 20-01-1998) y en operaciones de préstamo o de colocación de deuda pública, entre otros, (Consulta de la DGT de 06-05-1998).

Están exentos los servicios de mediación en la concesión de préstamos, en que el intermediario se limita a poner en contacto al prestatario y al prestamista, a cambio de una comisión, (Consulta de la DGT de 29-03-2000), o las operaciones de mediación en nombre ajeno para la concesión de créditos y préstamos en dinero a través de Internet, (Consulta de la DGT de 01-08-2000).

Están exentos los servicios de un agente colaborador de un banco que presta servicios de intermediación captando clientes (tarjetas de crédito, libretas, préstamos) y promocionando nuevos productos financieros, al tratarse de una operación de mediación en operaciones financieras exentas realizadas por el banco, (Consulta de la AEAT de 25 de noviembre de 1999).

Ejemplo.29. Un profesional que presta servicios sobre la propiedad inmobiliaria y la propiedad industrial, ocasionalmente, pone en contacto a sus clientes, interesados en concertar préstamos hipotecarios, con entidades financieras, percibiendo por la aportación de un nuevo cliente una cantidad como retribución.

Tanto la labor de mediación entre sus clientes y las entidades financieras prestados por el profesional, como la concesión de créditos y préstamos en dinero realizadas por la entidad financiera, tienen la consideración de operaciones sujetas y exentas, en virtud de las letras m) y c) de la artículo 20.Uno.18.º de la LIVA respectivamente, (Consulta de la DGT de 06-05-1998).

n) 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 especial es administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

ñ) Los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las operaciones exentas a que se refieren las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

Entre los servicios de intervención se comprenderán la calificación, inscripción y demás servicios relativos a la constitución, modificación y extinción de las garantías a que se refiere la letra f) anterior.

A partir del 1 de enero de 1998 están exentos del impuesto los servicios prestados por los notarios y registradores al autorizar e inscribir los recibos, finiquitos, cancelación o cartas de pago en los que se documentan los reembolsos de las cantidades prestadas y la consiguiente cancelación de las hipotecas constituidas para garantizar los referidos reembolsos, (Consulta de la DGT de 20-01-1998), e incluso con ocasión de la novación, modificación o subrogación de un nuevo deudor en los préstamos o créditos, (Consulta de la DGT de 20-01-1999), como la intervención de notarios en las subrogaciones en préstamos hipotecarios, (Consulta de la DGT de 27-04-1999).

9. OPERACIONES INMOBILIARIAS.

A la hora de efectuar el tratamiento que el IVA otorga a las operaciones que recaen sobre los bienes inmuebles es necesario tener en cuenta una serie de circunstancias:

a) Que de acuerdo con el art.4 de la LIVA están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

b) El art.5 define el concepto de empresario o profesional, incluyéndose a 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.

Esta posición de sujeto pasivo también alcanza a las entidades públicas cuando realizan entregas de terrenos o inmuebles distintos de terrenos en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, como ocurren en los siguientes casos:

- Cuando los bienes inmuebles transmitidos estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- Cuando los terrenos transmitidos fuesen terrenos cuya urbanización se hubiera promovido por la entidad pública.
- Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Ejemplo. 30.

1.- Un empresario que efectúa la transmisión de local afecto a su actividad y un terreno perteneciente a su patrimonio particular.

En este caso solamente esta sujeto al IVA la transmisión del local al tratarse de una operación derivada de su actividad empresarial, mientras que la transmisión del terreno no está sujeta a dicho impuesto, sino que al no tener

la consideración de empresario, nos encontramos con una transmisión efectuada por un particular, por tanto, sujeta al ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

2.- Un Ayuntamiento promueve la construcción de unas plazas de aparcamiento para su posterior transmisión.

Esta transmisión se encuentra sujeta al IVA al tener la condición de empresario o profesional el Ayuntamiento ya que por mandato legal adquiere la condición de sujeto pasivo el promotor de edificaciones.

En el caso que lleve a cabo la explotación de dichas plazas de aparcamiento, la transmisión de las mismas, también se encuentran sujetas al impuesto, ya que nos encontramos que el Ayuntamiento desarrolla una actividad empresarial y entrega unos bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional del transmitente.

c) Las transmisiones de inmuebles mediante ejecuciones forzosas se entiende realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial, no viéndose alterada la condición de transmitente y adquirente por la intervención de Juzgado (en caso de subasta judicial) para formalizar la venta ya que dicha condición no se pierde con independencia del modo en que se efectúe la transmisión, voluntaria, (venta, donación..), como si es forzosa (quiebra, ejecución judicial, ejecución notarial extrajudicial...), ya que la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, con independencia de la persona u órgano que formaliza o documenta la transmisión. Situación que se desprende de art.8.dos.3.º de la LIVA que a la hora de definir el concepto de entrega de bienes a efectos de la sujeción del IVA, indica que tiene esa consideración las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

En esta línea se ha introducido una Disposición adicional Sexta en la LIVA por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del orden social, con efectos a partir del 1 de enero del 2001 por la cual se faculta a los destinatarios que tengan la condición de empresario o profesional en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, para que en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante y efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley. Quedando pendiente el desarrollo reglamentario que determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades.

d) En el art.6 de la LIVA se recoge el concepto de edificación.

e) La interrelación existente entre el IVA y el ITP y AJD, en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, en el sentido que si el primero esta reservado para las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y el segundo al tráfico civil, entre particulares, existen ocasiones en que pueden estar sujetos a los dos impuestos como consecuencia de la entrada en juego determinadas exenciones del IVA. De acuerdo con esta distinción se establece una incompatibilidad

entre ambos impuestos (art.4.4 de LIVA y art.7.5, primer párrafo, del Rdleg. ITP y AJD), pudiendo establecer una primera regla general:

** toda operación sujeta al IVA no estará a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.*

Pero se establecen excepciones, entre otras, las mencionadas en el art.20.Uno. 20º al 23º, que recoge unas operaciones efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad exentas del IVA, como son:

- las entregas de terrenos no edificables (art.20.Uno.20º de la LIVA).
- las entrega de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones de estos terrenos por dichas Juntas, (art.20.Uno.21º de la LIVA).
- las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, (art.20.Uno.22º de la LIVA).
- los arrendamientos de terrenos y viviendas, como la constitución o transmisión de derechos de goce o disfrute sobre los mismos, (art.20.Uno.23º de la LIVA).

En estos casos, la tratarse de una operación sujeta y exenta del IVA se encuentra sujetas al ITP onerosas, por lo que se liquidará el impuesto de TPO, aunque se halle sujeto y exento de IVA, pudiendo establecer la primera excepción a la regla general:

**si se trata alguna de las operaciones anteriores, éstas a pesar de estar sujetas al IVA, tributarán por el impuesto TPO.*

Pero a pesar de lo anterior, se concede al sujeto pasivo del IVA el derecho a optar entre tributar por uno u otro impuesto, en el sentido que tiene la posibilidad de efectuar la renuncia a la exención recogida en la LIVA referentes las operaciones recogidas en los números 20º a 22º del art.20.Uno de la LIVA. Para poder acogerse a dicha renuncia es necesario que concurren los requisitos recogidos en el art.20.Dos de la LIVA y art. 8 del RIVA. Se puede establecer como excepción a la excepción que:

** si el sujeto pasivo aplica la renuncia a la exención del IVA, al cumplir con las condiciones para ello, la operación queda excluida de tributación por el impuesto de TPO, quedando sometida a gravamen por el IVA.*

Esta economía de opción tiene su importancia para el transmitente y para el adquirente, así para el primero, al renunciar a la exención, podrá deducir las cuotas soportadas en la adquisición del bien que va a entregar, mientras que para el segundo, soportará las cuotas del IVA, que normalmente podrá deducirlas. En el caso de no haber optado por la renuncia a la exención, el sujeto pasivo transmitente no podrá deducir las cuotas, como el adquirente al satisfacer el impuesto de TPO, no podrá deducirlo al no ser deducible su importe, junto con la diferencia de tipos que existen entre ambos impuestos, mientras en el IVA puede ser del 7% o 16%, en el impuesto de TPO el tipo de gravamen es del 6%.

Operación	Sin renunciar a la exención del IVA		Operación	Con renuncia a la exención del IVA	
	IVA	ITPyAJD		IVA	ITPyAJD
Alguna de las enumeradas en el Art.20.Uno. 20º, 21º, 22º, o 23º de la LIVA	sujeta y exenta (no gravada)	sujeta (gravada)	Alguna de las enumeradas en el Art.20.Uno. 20º, 21º o 22º de la LIVA	sujeta (gravada)	sujeta y exenta (no gravada)

Ejemplo.31. Una Sociedad mercantil va a transmitir el piso que hasta ese momento había tenido sus oficinas y que había sido adquirido a la empresa promotora inicialmente.

En este caso el transmitente tiene dos posibilidades:

a) Primera: se trata de una entrega de una edificación calificada como segunda entrega, estando sujeta y exenta del IVA, por lo que no se podrá repercutir cantidad alguna en concepto del IVA, gravándose la operación en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, al amparo de lo establecido en el artículo 7.1.A) del TR de la LITP y AJD

b) Si el adquirente reúne los requisitos del art.20.Dos de la LIVA y del art.8 del RIVA, el transmitente podrá efectuar la renuncia a la exención del IVA, y en este caso, la entrega de la edificación tributaría por el IVA, debiendo repercutir el impuesto al adquirente, dejando de estar gravado por el impuesto de TPO.

9.1. ENTREGA DE TERRENOS RÚSTICOS O NO EDIFICABLES (ART.20.UNO.20.º DE LA LIVA)

La exención solamente se extiende a la cesión de terrenos que tengan alguna de las siguientes notas:

- Los terrenos rústicos.
- Los terrenos que no tengan la condición de edificables.

Junto con las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

- Los destinados exclusivamente a parques o jardines públicos.
- Los destinados exclusivamente a superficies viales de uso público.

A sensu contrario están sujetos y no exentos del IVA las entregas de terrenos que tengan la cualidad de edificables, y a estos efectos, se considera terreno edificable el calificado como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, en la actualidad y después de haber sido declarado inconstitucional y nulo gran parte del Real Decreto-Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, la referencia se deberá entender hecha en relación con la Ley /1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones. Esta norma regula algunos aspectos determinados de la actuación urbanística, como es la calificación del suelo, siendo las Comunidades Autónomas la competentes para la regulación y desarrollo de esta materia urbanística.

Siguiendo en este punto la doctrina administrativa, (Consulta de la DGT de 18-02-2000), tiene la consideración de solares «aquellas superficies de suelo que reúnan varios requisitos: a) que se trate de suelo urbano: que cuenten con acceso rodado,

abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o, en ejecución del planeamiento, lleguen a disponer de dichos elementos de urbanización. b) Que sean aptas para la edificación: quedarán excluidas de la calificación de solar aquellas parcelas de suelo urbano que las normas de regulación urbanística reserven para otros usos, (por ejemplo, los destinados a parques y jardines públicos, así como a viales de uso público). c) que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el planeamiento. d) el mismo precepto de la LIVA otorga la condición de edificables aquellos terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta concedida por la correspondiente licencia administrativa.

Por tanto, para aquellos parcelas que se puedan calificar como solares por reunir los requisitos a) a c) o por darse la circunstancia d), su transmisión estará sujeta y no exenta del impuesto».

Además, de forma expresa, el legislador considera que la exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos, urbanizados o en curso de urbanización aunque los mismos no tenga la condición de edificables, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen 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 impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen 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.

Ejemplo. 32. Una empresa inmobiliaria efectúa la siguiente operación:

- venta de un solar.- se trata de una operación sujeta al impuesto, en virtud del artículo 4.Dos. b) de la LIVA. Por otro lado, las entregas de solares no se ven afectadas por la exención del artículo.20.Uno.20, al quedar expresamente excluidos de su ámbito de aplicación al señalar que tienen la consideración de edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, salvo que se trate de solares destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, que si están exentos.

La tratarse de una operación sujeta y no exenta del IVA, dicha operación no estará sujeta al ITP y AJD, en su modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», gravada al tipo impositivo del 16 por 100.

La entidad que transmite por expropiación forzosa determinados terrenos destinados por el ente público expropiante a parque público y a superficies viales de uso público no habrá de repercutir el IVA con ocasión del justiprecio recibido a cambio de la transmisión, (Consulta de la DGT de 08-04-1997).

De acuerdo con los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones los propietarios de lo terrenos que están siendo objeto de urbanización tienen, entre otros deberes, la obligación de ceder gratuitamente parte de los terrenos a los Ayuntamientos. Antes la dudas que plantean este tipo de entregas

de terrenos, la DGT ha emitido la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre con la finalidad de aclarar el tratamiento de estas operaciones en el IVA, con el siguiente tenor:

- Para los propietarios de los terrenos que efectúan la cesión obligatoria de parte de los mismos:

* Las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos en virtud de la Ley 6/1998, de 13 de abril, no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA, no existiendo por tanto ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión.

* Los propietarios de terrenos que efectúen las referidas cesiones tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la urbanización de los terrenos incluidos en las unidades de ejecución correspondientes, siempre que concurren las condiciones y requisitos generales que regulan el derecho a la deducción, sin que el hecho de que efectúen las cesiones gratuitas de terrenos a las que se refiere el número anterior perjudique en modo alguno su derecho a la deducción.

- Para los Ayuntamientos receptores de los terrenos

* Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.

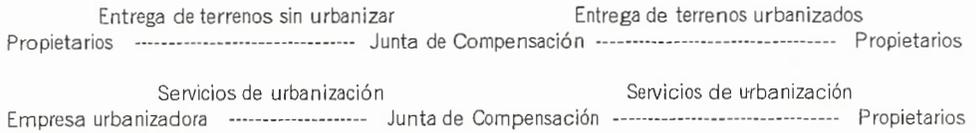
* Las transmisiones anteriores, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el artículo 20.uno.20.º de la Ley 37/1992, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo.

* El tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las operaciones sujetas a las que se refiere esta resolución es, sin excepción, el general del impuesto, es decir, el 16 por 100.

9.2. ENTREGAS DE TERRENO REALIZADAS PARA Y POR LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN Y REPARCELACIÓN. (ART.20.UNO.21.º DE LA LIVA).

En la gestión urbanística existen básicamente tres procedimientos para efectuar la ejecución del planeamiento mediante los sistemas de compensación, de cooperación y de expropiación. En el caso que la Administración opte por el sistema de compensación, nos entramos con la constitución de la denominada Junta de Compensación -entidad jurídica de naturaleza administrativa, con personalidad jurídica propia y capacidad para el cumplimiento de sus fines, como son la urbanización de los terrenos afectados por la ejecución del planeamiento y la distribución de los beneficios y cargas entre los propietarios de los terrenos- junto con las siguientes operaciones: a) aportación por parte de los propietarios -personas físicas o jurídicas- de sus terrenos a la Junta de Compensación, siendo la cesión obligatoria. b) la Junta de Compensación contrata las obras de urbanización con las empresas que presten estos servicios, siendo a cargo de los

miembros de aquélla. c) finalizadas la obras de urbanización la Junta de Compensación entrega los terrenos urbanizados a sus propietarios.



De acuerdo con lo expuesto de manera escueta y siempre que se cumpla con los requisitos exigidos por la normativa urbanística, se establece la exención en el artículo. 20.Uno.21.º de la LIVA para:

- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística.
- Para las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.
- Las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas para las Juntas de Compensación.

La DGT ha efectuado una interpretación restrictiva con la finalidad de evitar los efectos que producen las exenciones limitadas en las fases intermedias del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Siendo necesario distinguir dos situaciones:

A) La Junta de Compensación actúa como fiduciaria de sus miembros.

En este caso, los miembros de la Junta -los propietarios de los terrenos- ceden los mismos a aquélla sin haber transmitido su propiedad, teniendo pleno poder dispositivo sobre los terrenos de aquéllos.

A.1.- *Aportación de los terrenos.* Aunque la Junta de Compensación tiene pleno poder de disposición sobre los terrenos para poder ejecutar los trabajos de urbanización, podría considerarse como una entrega de bienes definida en el art.8 de la LIVA sujeta al impuesto. Este poder de disposición sobre los terrenos ha sido interpretado por la doctrina administrativa considerando que en estos casos, al no producirse una transmisión de la propiedad, no existe la entrega de bienes definida en el impuesto, por lo que no esta sujeto al IVA, estando sujeto y exento del impuesto de TPO, (art.45.1.b.7 del TR del ITP y AJD):

Operaciones no sujetas a tributación:
no sujetas al IVA
sujetas y exentas al ITPO

Ni las aportaciones de terrenos a las Juntas de Compensación

Ni la adjudicación de los terrenos ya urbanizados por las Juntas a sus miembros.

A.2.- *Obras de urbanización.* Las obras de urbanización son efectuadas en los terrenos cedidos por los propietarios a la Junta de Compensación, que las realiza en beneficio de sus miembros, y se financian normalmente a través de las derramas abonadas por aquéllos, pudiéndose distinguir dos operaciones:

- Las ejecuciones de obra de urbanización de los terrenos se realicen por una empresa constructora en favor de la Junta de Compensación: operación sujeta y no exenta del IVA.

La empresa constructora que realiza las operaciones materiales de urbanización deberá repercutir el impuesto sobre el importe de tales obras a la Junta, pudiendo deducirse las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de tales obras, en las condiciones y requisitos establecidos en la normativa del impuesto.

- Las ejecuciones de obras de urbanización de terrenos realizadas por la propia Junta de Compensación en favor de sus miembros: operación sujeta y no exenta de IVA.

En este caso y desde la perspectiva de la Junta de Compensación, ésta, «deberá repercutir a sus socios el IVA correspondiente, en cuya base imponible deberá integrarse, en todo caso, el coste soportado por la Junta y correspondiente a las obras de urbanización que haya efectuado en su favor la empresa urbanizadora. El impuesto soportado por la Junta y repercutido por la empresa urbanizadora podrá deducirse del impuesto devengado por dicha Junta y repercutido a sus socios.». (Consulta de la DGT de 06-07-1993). Desde la óptica de los miembros de la Junta de Compensación, éstos en el momento de abonar las cantidades para financiar los gastos de urbanización -derramas- deberán de soportar el IVA devengado por la Junta, ya que constituyen la contraprestación de las referidas ejecuciones de obra. Este IVA soportado por los propietarios de los terrenos podrá deducirlo en aquellos casos en que el propietario sea empresario.

Si las ejecuciones de las obras de urbanización son financiadas mediante la entrega de terrenos a la empresa urbanizadora, nos encontramos con dos operaciones:

- por lado, la entrega de los terrenos por los propietarios a la Junta. Como se transmite la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación, será una operación sujeta al IVA si el propietario del terreno es empresario o profesional y el terreno se encontraba afecto a su actividad y la transmisión se produce una vez iniciadas las obras de urbanización (art.20.Uno.20.º de la LIVA). Si aún no se han iniciado, tratándose de un terreno no edificable, la operación estará sujeta y exenta del IVA (art.20.Uno.20.º de la LIVA), pero sujeta al impuesto sobre TPO, (art.6.1.A) del TR del ITP y AJD). Si el propietario del terreno es un particular o un empresario o profesional pero el terreno no estaba afecto a su actividad, la entrega estará sujeta al impuesto sobre TPO.
- y, por otro, la entrega de dichos terrenos por la Junta a la empresa urbanizadora a cambio de las obras de urbanización.

En este caso, la entrega del terreno estará sujeta al IVA, si el terreno está en curso de urbanización o urbanizado estará no exenta, pero si no se han iniciado las obras de urbanización la operación estará exenta (art.20.Uno.20.º de la LIVA).

A.3.- *Adjudicación de los terrenos urbanizados.* Tanto las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación, como la adjudicación por ésta de los terrenos ya urbanizados al miembro aportante sujeto pasivo del IVA, están no sujetas por no haberse producido la transmisión de los terrenos.

A.4.- *Consecuencias.* Al actuar la Junta de Compensación como fiduciaria los efectos en relación con el IVA son, entre otros:

- No cabe la posibilidad de renuncia de la exención ya que nos encontramos con un supuesto de no sujeción.

- Los adjudicatarios han soportado las cuotas del IVA repercutidas por las Juntas de Compensación como consecuencia de los servicios de urbanización prestados, las cuáles podrán deducirlas de las cuotas que se devenguen en una posterior venta del terreno ya urbanizado por parte de sus propietarios, al tratarse de una operación sujeta y no exenta del IVA.

- Si el adjudicatario es un particular y como no se había transmitido la propiedad se tratará de una operación sujeta al impuesto de TPO -la adjudicación del terreno urbanizado- y exenta. Por otro lado, deberá haber soportado las cuotas del IVA repercutido por la Junta de Compensación por la ejecución de las obras de urbanización sin posibilidad de deducción al no ser sujeto pasivo del Impuesto.

- En el caso de que la adjudicación recibida sea superior a lo aportado, el exceso de adjudicación no estará amparado por la exención, estando sujeto al IVA.

B) Se transmite la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación.

Los miembros de la Junta de Compensación transmiten a ésta con todos los efectos jurídicos la propiedad de los terrenos afectados por el planeamiento urbanístico.

B.1.- *Aportación de los terrenos.* En este caso, la Junta de Compensación actúa como empresario o profesional (art.5.d) del LIVA, «...quienes efectúen la urbanización de terrenos...». La transmisión de la propiedad de los terrenos afectos a una actividad empresarial a la Junta de Compensación por un propietario empresario o profesional estará sujeta al IVA y exenta, tanto si se trata de terrenos edificables (art.20.Uno.21.º de la LIVA), como de terrenos no edificables (art.20.Uno.20.º de la LIVA).

Si la transmisión de la propiedad del terreno es efectuada por un propietario no empresario o siéndolo los terrenos aportados no están afectos a su actividad empresarial o profesional, la operación no está gravada por el IVA, sino que estará sujeta y exenta del impuesto de TPO (art.45.1.b.7. del TR del ITP y AJD).

Operaciones no sujetas a
tributación:
sujetas y exentas al IVA
sujetas y exentas al ITPO

Ni las aportaciones de terrenos a las Juntas de Compensación

Ni la adjudicación de los terrenos ya urbanizados por las Juntas a sus miembros.

B.2.- *Obras de urbanización.* al haberse producido la transmisión de la propiedad a la Junta de Compensación, ésta actúa como propietaria de los terrenos, por lo que

desde la perspectiva de la Junta de Compensación:

- Deberá soportar las cuotas del impuesto que le devengue la empresa urbanizadora.
- Este IVA soportado por la Junta de Compensación no es deducible al realizar solamente operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción del IVA, como es la adjudicación de los terrenos una vez urbanizados.
- No podrá repercutir el IVA a los miembros de la Junta por las derramas aportadas por sus miembros como contraprestación anticipada de las futuras adjudicaciones al tratarse de una operación sujeta y exenta al IVA, debido a que la posterior adjudicación de los solares esta sujeta y exenta.

Desde la perspectiva de los miembros de la Junta de Compensación, cuando se trate de empresarios o profesionales el IVA soportado por la Junta de Compensación devengado por la empresa urbanizadora, que no es deducible, se convierte en un mayor coste para los propietarios empresarios o profesionales al no ser deducible.

En el caso que la ejecución de las obras de urbanización se financien mediante la entrega de terrenos a la empresa urbanizadora al ser la Junta de Compensación la propietaria de los mismos nos encontramos con una sola operación sujeta y no exenta del IVA, debiendo repercutir el impuesto la Junta a la empresa urbanizadora, si la entrega consiste en terrenos urbanizados y en curso de urbanización, (art.20.Uno.20.º de la LIVA). Si se trata de terrenos no edificables, sobre los que todavía no se han iniciado las obras de urbanización, la entrega estará sujeta y exenta al IVA (art.20.Uno.20.º de la LIVA).

B.3.- *Adjudicación de los terrenos.* Una vez finalizadas las obras de urbanización la Junta de Compensación llevará a cabo la transmisión de la propiedad de los terrenos a sus miembros en proporción a sus anteriores aportaciones., estando esta entrega sujeta y exenta del IVA, (art.20.Uno.21.º de la LIVA). Al estar sujeta y exenta del IVA pasa a estar sujeta del impuesto de TPO pero exenta, en virtud del art.45.1.b.7 del TR del IPT y AJD.

En el caso de ser el miembro de la Junta un particular, al adjudicación estará sujeta y exenta del impuesto de TPO.

B.4.- *Consecuencias.*

- La Junta de Compensación tiene la posibilidad de renunciar a la exención siempre que el adjudicatario sea un sujeto pasivo del IVA y se de los demás requisitos del art.20.2 de la LIVA.

- El IVA soportado por la Junta de Compensación de las obras de urbanización no es deducible al realizar solamente operaciones exentas.

- Estas cuotas soportadas y no deducidas tampoco podrán ser deducidas por los sujetos pasivos del impuesto miembros de la Junta de Compensación, ya que se han repercutido al la Junta y no a sus miembros, siendo un mayor coste económico para estos miembros.

Finalmente, y para ambos supuestos, una vez adjudicados los terrenos por la Junta de Compensación sus propietarios pueden efectuar su venta, estando sujeta al impuesto las entregas efectuadas por los miembros que fuesen empresario o profesionales y los terrenos vendidos formasen parte de su patrimonio empresarial o profesional, aunque estará exenta la entrega cuando se trate de terrenos que no tengan la condición de edificables. Mientras estará no sujeta al impuesto las entregas de terrenos de cualquier naturaleza efectuadas por los adjudicatarios actuando al margen o con independencia del ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

9.3. SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS DE EDIFICACIONES. (ART.20.UNO.22.º DE LA LIVA).

El IVA grava una sola vez las entregas de edificaciones, cuando se trata de la primera entrega, estando sujeta y no exenta. Mientras todo el proceso de construcción esta gravado por el impuesto hasta la terminación de la edificación, siendo las segundas y ulteriores entregas de edificaciones las que se encuentran sujetas y exentas. Por tanto, lo fundamental a la hora de determinar como tributan los edificios en este impuesto es saber si nos encontramos con una primera o segunda o ulterior entrega. Debiendo darse alguna de las siguientes notas para que pueda calificarse la transmisión de un edificio como primera entrega:

a.- Que se trate de una edificación terminada acta para su utilización normal tras la finalización del proceso de construcción o de rehabilitación.

Es primera entrega la que tiene por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación ha terminado y es realizada por el promotor de la misma. Las transmisiones de edificaciones que se produzcan antes de la finalización de la construcción o rehabilitación no tienen la consideración de primeras entregas, la primera entrega se producirá cuando el adquirente de la edificación en fase de construcción o rehabilitación la transmita una vez terminadas estas operaciones, (Consulta de la DGT de 23-05-2000).

Ejemplo.33. D. Javier adquiere una vivienda a una empresa promotora que, a su vez, había adquirido el inmueble en construcción a otra empresa.

En este caso, la vivienda objeto de entrega había sido adquirida en fase de construcción por la empresa promotora que, tras concluir la citada construcción, la transmite. En estos términos la transmisión efectuada en favor del D. Javier de la vivienda, una vez ésta ha sido terminada, se considera como primera transmisión de edificación, operación sujeta y no exenta del IVA y, por tanto, no sujeta al impuesto sobre TPO, debiendo soportar D. Javier la repercusión del impuesto.

b.- Que la entrega la efectúe el promotor de la edificación.

Tiene la condición de promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio. Siendo segunda o ulteriores entregas la efectuadas por persona distinta del promotor o promotor-rehabilitador.

c.- Transmisión de un edificio cuando no ha sido utilizado por transmitente (propietario-promotor) o por titulares de derechos reales de goce o disfrute en virtud de

contratos de arrendamiento sin opción de compra por un plazo igual o superior a dos años.

d.- La que tiene por objeto una edificación cuya rehabilitación terminada se realice por el promotor de la misma.

En cuanto al concepto de rehabilitación a efectos del IVA, debe de cumplirse un doble requisito:

- Uno cuantitativo: el importe de las obras debe exceder del 25 por 100 del precio de adquisición, si se hubiese adquirido dos años antes o del valor previo de la edificación (incluido el terreno) antes de su rehabilitación.
- Otro cualitativo: las obras tienen por objeto la reconstrucción de la edificación mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos.

Para la DGT a la hora de determinar si la ejecución de una obra se puede calificar como de rehabilitación parte de la constatación del requisito cualitativo con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, es decir, considera que las ejecuciones de obra consistentes en la reforma, readaptación, redistribución, mejora o reconstrucción de edificaciones (redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.) cuya construcción ya esté terminada, que no tengan única o principalmente por objeto el tratamiento o consolidación de elementos estructurales de la edificación (estructuras, cubiertas, fachadas o análogos), no se considerarán de rehabilitación a efectos de los previsto en el IVA, con independencia de que el coste de dichas obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o verdadero valor de la edificación, (Consulta de la DGT de 21-05-1999, las obras de reforma interior del edificio destinado a oficinas para su transformación en viviendas no tienen la consideración de obras de rehabilitación).

Ejemplo. 34. Una empresa constructora lleva a cabo la adquisición dos edificios de oficinas por 100.000.000 ptas., cada uno. Lleva a cabo una reforma interior en cada uno, con nueva redistribución del espacio, por un importe de 30.000.000 (de los cuales 2.000.000 ptas. corresponde a reparación de la cubierta) para el primer edificio y 45.000.000 ptas. (25 millones corresponde a consolidación de la fachada y cubiertas) para el segundo edificio transformado en viviendas, para su posterior venta una vez finalizadas las obras.

¿Las ventas estas viviendas, son primera entrega o segunda a efectos IVA?

De acuerdo con la interpretación anterior, analicemos los dos requisitos:

- requisito cuantitativo: en las dos ejecuciones de obra, el importe de las mismas (30 y 40 millones respectivamente) exceden del 25 por 100 de precio de adquisición del edificio (100.000.000 25% = 25.000.000 pts.). Por tanto, se cumple el primer requisito.

- requisito cualitativo: debe de consistir en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación, en este caso, en el primer edificio afecta a la cubierta y en el segundo a la fachada y cubierta, por tanto, deberíamos suponer que estas ejecuciones de obra tienen la consideración de rehabilitación, por lo que la venta de viviendas resultantes, serían primer entrega, estando sujetas y no exentas al IVA.

Pero la doctrina administrativa considera que en el caso de las ejecuciones de obras complejas, como ocurre en este caso, donde se lleva a cabo la redistribución del espacio y la consolidación de elementos estructurales, una interpretación correcta de la norma debe llevar a entender que las referidas ejecuciones de obra en su conjunto se calificarán como de rehabilitación cuando

consistan principalmente en el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, de manera que si este tratamiento supone sólo una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución, no cabe calificarla la obra como de rehabilitación. De acuerdo con esta interpretación:

a) la primera ejecución de obra con un presupuesto en su conjunto de 30.000.000 ptas., destinando una partida de 2.000.000 ptas. a la consolidación de la cubierta, puede considerarse como «una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución», por lo tanto, no podría calificarse de rehabilitación, por lo que una vez finalizadas las obras, la entrega de la viviendas será una segunda entrega, estando sujeta y exenta del IVA.

b) la segunda ejecución de obras, al ser la partida destinada a los elementos estructurales superior a la mitad del presupuesto total, se calificará como rehabilitación, siendo en este caso, la entrega de las viviendas, una primera entrega, estando sujeta y no exenta del IVA.

Ejemplo. 35. Una sociedad mercantil efectuó la adquisición de la planta sótano de edificio, la cual se encontraba en situación de deterioro y no podía utilizarse como aparcamiento. Dentro de los dos años siguientes a la adquisición lleva a cabo obras consistentes en derribos, reedificación de rampas, creación de trasteros, tratamiento de pilares y solera, con la finalidad de posibilitar la utilización del sótano como aparcamiento y la construcción de trasteros. Finalizadas las obras transmite los aparcamientos y los trasteros, ¿están sujetos al IVA?

Como las obras realizadas no pueden considerarse de «rehabilitación», por no concurrir los requisitos exigidos en el art.20.Uno.22.º de la LIVA, las entregas de aparcamientos y trasteros no pueden considerarse primera entrega de edificaciones, sino que se consideran segundas o ulteriores entregas, estando sujetas y exentas del IVA.

No cabe calificar de rehabilitación las operaciones realizadas en los inmuebles como consecuencia del saneamiento por los vicios ocultos de la construcción que se ve obligado el promotor a realizar, ni tampoco la realización de determinadas obras de adaptación de un local para su venta como plazas de garaje, (Consulta de la DGT de 30-01-1998).

e.- No tienen la consideración de primera entrega las edificaciones incluidas en las transmisiones no sujetas al impuesto en el artículo 7.º número 1.º de la LIVA.

Ejemplo. 36. Un empresario lleva a cabo la transmisión global de su patrimonio empresarial que incluye la maquinaria, unos terrenos rústicos y otros edificables, junto con unas edificaciones promovidas por él recién terminadas y otras adquiridas a otras personas, reuniendo dicha exención los requisitos del artículo 7 del número 1 de la LIVA.

Al tratarse de una transmisión global del patrimonio empresarial que reúne los requisitos de dicho artículo, esta no sujeta al IVA pero esta sujeta al impuesto sobre TPO las entregas de bienes inmuebles que estén incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando la transmisión no quede sujeta al IVA, Art. 7.5 del RDLeg. 1/1993.

Cuando el nuevo adquirente, que se subroga en la posición del empresario-transmisor, lleva a cabo la entrega posterior de alguno de los bienes inmuebles nos podemos encontrar con alguna de las siguientes situaciones:

- transmisión de terrenos rústicos: operación sujeta y exenta (art.20.Uno.20.º)
- entrega de terrenos edificables: sujeta y no exenta (art.20.Uno.20.º de la LIVA)
- entrega de las edificaciones:
 - las promovidas por el empresario que transmite la totalidad de su patrimonio empresarial, el adquirente se subroga en su posición, por lo que la

entrega efectuada por éste último no tiene la consideración de segunda entrega, sino de primera entrega, estando sujeta y no exenta del IVA.

- para el resto de edificios adquiridos inicialmente a otras personas por el empresario que transmite su patrimonio empresarial, cuando su adquirente efectúe la entrega, ésta tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega, estando sujeta y exenta al IVA.

Como hemos comentado anteriormente la exención solamente abarca las segundas y ulteriores entregas de edificaciones cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, siempre que la entrega sea efectuada por un sujeto pasivo del impuesto distinto del promotor de las edificaciones, [Están sujetas y exentas las entregas de pisos a particulares -ya que se trata de segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones ya terminadas- efectuadas por una sociedad que se dedica a la adquisición edificaciones en subastas efectuadas por empresa inmobiliarias de entidades financieras (Consulta de la DGT de 04-02-1999)]. La entrega de terrenos amparados por la exención solamente son los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones, junto con los terrenos en que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las edificaciones, y en el caso, de tratarse de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados. Tratándose de otros terrenos o excediéndose de los metros anteriores su entrega seguirá el régimen de la exención contenida en art.20.Uno.20.º de la LIVA.

Por otro lado, y de forma expresa, la LIVA establece que la exención no se extiende, teniendo la consideración de primera entrega:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos recogidos en el art.8.2 del RIVA, que a su vez nos remite al concepto de rehabilitación contenido en el art.20.Uno.22.º de la LIVA. Para que no sea de aplicación la exención se hace depender del comportamiento del adquirente que debe destinar la edificación a su inmediata rehabilitación.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

En este caso se entiende que lo que se entrega es un terreno para efectuar la construcción de una nueva edificación, por lo que no puede considerarse segunda o ulterior entrega que solamente se refiere a las edificaciones y no a los terrenos, que al ser edificable, esta sujeta y no exenta (art.20.Uno.20.º), como después, una vez finalizada la construcción, se entrega por el promotor, será primera entrega, sujeta y no exenta (art.20.Uno.22.º de la LIVA)

Vistas las características principales de esta exención en el siguiente cuadro se recogen se trata de recoger las distintas posibilidades en que se pueden encontrar una edificación tanto a los efectos del IVA como del impuesto de TPO:

Entregas de edificaciones		IVA	ITPO		IVA Renuncia exención	ITPO
Por un particular		no sujeta	sujeta y no exenta			
Edificio en construcción	Edificio terminado	no sujeta y no exenta	no sujeta	No se trata de una primera entrega	IVA Renuncia exención	ITPO
				Primera entrega		
		Sujeta y no exenta	no sujeta	Primera entrega		no sujeta
Desocupada desde la terminación						
Ocupada por el promotor						
Ocupada por un arrendatario						
Con utilización ininterrumpida por un plazo de dos años		Sujeta y no exenta	no sujeta	Primera entrega		no sujeta
Ocupada por varios arrendamientos o usufructos y ninguno se ha prolongado por un periodo de dos años						
Adquirente: el titular de derecho real de goce o disfrute que utilizó el bien durante el referido plazo						
Adquirente: el propio arrendatario						
Ocupada por varios arrendamientos o usufructos y el adquirente es el que se mantuvo en el inmueble durante dos años o más		Sujeta y no exenta	no sujeta	Primera entrega		no sujeta
Adquirente: un tercero diferente de los que habían ocupada el edificio						
Actúa como promotor de la construcción o rehabilitación		sujeta y exenta	sujeta	Segunda entrega	IVA Renuncia exención	no sujeta
La transmisión se produce transcurrido el plazo de dos años de utilización						
Por un sujeto pasivo:		sujeta y exenta	sujeta			

Entrega de edificaciones		IVA	ITPO		IVA	ITPO
Empresas de arrendamiento financiero	Aquisición realizada por empresas de arrendamiento financiero	Sujeta y exenta	exenta		Renuncia exención	ITPO
	Venta efectuada por empresas de arrendamiento financiero	Sujeta y no exenta	no Sujeta			
	Entrega para su inmediata rehabilitación	Sujeta y no exenta	no Sujeta			
	Entrega una vez finalizadas las obras de rehabilitación	Sujeta y no exenta	no Sujeta	Primera entrega		
Para rehabilitación	Para transmisión global del patrimonio empresarial	no Sujeta	Sujeta			
	Las entregas de edificaciones que se produzcan con posterioridad a la transmisión global no sujeta:	Sujeta y no exenta	no Sujeta	Primera entrega		
Para demolición	Las entregas de edificaciones que se produzcan con posterioridad a la transmisión global no sujeta:	Sujeta y no exenta	no Sujeta	Segunda entrega		
	Transmisiones globales no sujeta del art. 7 de la LIVA	Sujeta y no exenta	Sujeta		renuncia a la exención	no Sujeta

Por un sujetos pasivo del impuesto

Ejemplo. 37. Una empresa promotora efectúa las siguientes operaciones:

- 1.- Compra:
 - a.- adquiere a D. Pérez un apartamento en la playa que lo utiliza como segunda residencia.
 - b.- compra a una Sociedad Anónima un local para su demolición y posterior edificación.
 - c.- adquiere a otra Sociedad un palacete para efectuar su rehabilitación.
- 2.- Vende; Había efectuado la promoción de un edificio que finalizaron las obras en 1995, transmitiendo las viviendas y los locales en el año 2001, habiendo sido la utilización de las mismas la siguiente:
 - a.- vivienda desocupada desde la terminación.
 - b.- local ocupado por el promotor menos de dos años.
 - c.- vivienda arrendada desde 1995 y adquirida por el propio inquilino.
 - d.- local arrendado desde 1995 y adquirido por un tercero distinto del arrendatario.
 - e.- vivienda que ha estado arrendada a distintos inquilinos desde que finalizó las construcción pero ninguno ha permanecido más de dos años continuados.

Consecuencias al efectos del IVA para el empresa promotor:

- Compras:
- a.- operación no sujeta al IVA, realizada por un particular, sujeta al impuesto TPO.
 - b.- operación sujeta y no exenta del IVA, debe soportar la repercusión del impuesto.
 - c. operación sujeta y no exenta.
- Ventas:
- a. sujeta y no exenta, primera entrega.
 - b. sujeta y no exenta, primera entrega.
 - c. sujeta y no exenta, primera entrega.
 - d. sujeta y exenta, segunda entrega.
 - e. sujeta y exenta

Ejemplo. 38. D.^a Elena va a adquirir una vivienda de nueva construcción a la Empresa constructora que a su vez la había adquirido en pago de las deudas que la promotora mantenía con la constructora.

En este caso nos encontramos con una transmisión que se considera segunda entrega, por tanto estará sujeta y exenta del IVA, debido a que si la constructora recibe de la promotora por dación en pago una vivienda terminada, la ulterior entrega que la constructora haga del inmueble a D.^a Elena se considerará segunda entrega de la vivienda, teniendo solamente la consideración de primera transmisión de una edificación la realizada por el promotor, cuanto tenga por objeto la edificación terminada.

Por tanto, la transmisión de la vivienda efectuada entre la constructora y D.^a Elena esta sujeta y tributará por el ITP y AJD, en su modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas»[artículo 4.Cuatro.a) de la LIVA], (Consulta de la DGT de 20-01-1998). No cabe la renuncia a la exención del Iva al no ser el adquirente sujeto pasivo del impuesto.

Ejemplo. 39. D.^a Carmina es propietaria de un edificio que adquirió por sucesión hereditaria y que lo ha tenido arrendado como edificio de oficinas desde su adquisición. En la actualidad acordado la transmisión de la mitad del mismo a un empresario a cambio de que este último realice la rehabilitación de la totalidad de edificio. Una vez finalizada la rehabilitación tienen la intención de destinar todo el inmueble convertido en viviendas para su posterior venta o alquiler.

Este caso nos encontramos con las siguientes operaciones:

- a) Adquisición por sucesión hereditaria por D.^a Carmina, operación no sujeta al IVA, sino al ISD.

b) Arrendamiento del edificio para oficinas por D.^a Carmina, prestación de servicios sujeta y no exenta, artículo 22.Uno.23.º de la LIVA.

c) Carmina entrega al empresario el 50 por del edificio para efectuar su rehabilitación. Esta operación estará sujeta y exenta por tratarse de una segunda o ulterior entrega de una edificación, artículo 20.Uno.22.º. Cabe la posibilidad de que D.^a Carmina aplica la renuncia a la exención, pero para ello necesario que el adquirente sea empresario y que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial y que tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición.

d) Una vez finalizada la rehabilitación:

- viviendas destinadas a la venta: operación sujeta y no exenta, artículo 20.Uno.22.º

- viviendas destinada a alquiler: operación sujeta y exenta, artículo 20.Uno.23.º.

Ejemplo.40. Una empresa ha efectuado la promoción y construcción de una edificación compuesta de viviendas, plazas de garaje y de un local. Las ha transmitido inmediatamente después de finalizar la construcción a otra sociedad, que procederá a la venta de dichos elementos a los usuarios finales (Consulta de la DGT de 19-05-2000).

Venta de la empresa promotora ----- a otra sociedad

La entrega de una edificación terminada por la empresa promotora una vez finalizadas las obras tiene la consideración de primera entrega por lo que esta sujeta y no exenta del impuesto.

Venta de la sociedad a particulares como ha empresarios o profesionales.

Para la sociedad adquirente cuando efectúe las entregas de las viviendas, garajes y locales será una segunda entrega, estando, por tanto, sujetas pero exentas del IVA y sujetas al ITP y AJD en su modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», con independencia del adquirente. En el caso de ser un empresario o profesional, cabría la posibilidad de efectuar la renuncia a la exención del IVA, en este caso, la operación estaría no sujeta al ITPO pasando a estar gravada por IVA.

Ejemplo.41. Una comunidad de propietarios promueve la construcción de varias naves industriales que, una vez, finalizadas, son adjudicadas a los comuneros, para después estos transmitirlos.

Nos encontramos con dos entregas, la primera efectuada por la comunidad promotora a los comuneros, dichas adjudicaciones de las naves construidas tienen la consideración de primera entrega, por lo que esta sujetas y exentas.

Las posteriores entregas efectuadas por los comuneros en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional estará sujeta y exenta al ser una segunda entrega de inmuebles, aunque cabe la posibilidad de que el comunero transmitente renuncie a la exención si se dan los requisitos del artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, estando en este caso la operación sujeta y no exenta del impuesto.

Ejemplo.42. Una Fundación acuerda con una promotora la entrega de un solar a cambio de tres pisos. ¿Posibilidades de tributación en el IVA esta operación?

En este caso nos encontramos con una permuta, existiendo dos entregas, por lado, la del solar y por otro la de los pisos:

a) Ante la entrega del solar por parte de la Fundación caben las siguientes posibilidades:

- Si el solar no esta afecto a una actividad empresarial o profesional realizada por la fundación, se tratará de una operación no sujeta al impuesto ya que no posee la condición de sujeto pasivo del impuesto en esta operación. Por tanto, se trataría de una operación sujeta y no exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

- Si el solar esta afecto a una actividad empresario o profesional, puede ocurrir que:

- Que se trate de una actividad sujeta y exenta del IVA realizada por la fundación, en este caso, la entrega del solar también estaría sujeta y exenta por haber sido utilizado en la realización de operaciones exentas.

- Que el solar este afecto a una actividad sujeta y no exenta, en este caso la entrega del mismo estará sujeta y no exenta al tener la calificación de solar, devengándose el impuesto cuando el adquirente obtenga el poder de disposición sobre el solar.

b) La entrega de los pisos por la promotora a la fundación.

Se trata de una entrega de bienes inmuebles sujeta y no exenta; se trata de una primera entrega. Esta operación se devenga en el momento en que la promotora obtenga el poder de disposición sobre el solar, por cuanto que su recepción constituye el pago anticipado de la contraprestación de la entrega de las viviendas (art.75.Uno. 1) y Dos de la LIVA). La base imponible de esta operación sería la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre parte que fuesen independientes, en virtud de la regla especial para la operaciones cuya contraprestación no consta en dinero del art.79.Uno de la LIVA. (Consulta de la AEAT de 4 de noviembre de 1999 y Consulta de la DGT de 10-03-2000).

9.4. RENUNCIA A LA EXENCIÓN. (ART.20.DOS. DE LA LIVA Y ART.8.1 DEL RIVA).

El apartado Dos del artículo 20 de la LIVA concede la posibilidad al transmitente de renunciar a las exenciones que se aplican a los supuestos de entregas de terrenos (art.20.Uno.20.º LIVA), Juntas de Compensación (art. 20.Uno.21.º LIVA) y entregas de edificaciones (art. 20.Uno.22.º LIVA). Teniendo como finalidad favorecer al adquirente desde el mismo momento que en el caso de que el transmitente realice la renuncia a la exención, la operación estará gravada por el IVA teniendo que repercutir el impuesto, evitándose de esta forma, la pérdida de neutralidad del impuesto, al no romperse la cadena de deducciones y no originando el coste que significa al adquirente el pago del impuesto sobre TPO, no deducible, a diferencia del IVA soportado que podría deducir posteriormente. Así, por ejemplo, el empresario que adquiere un local comercial, calificada la entrega como segunda o ulterior, si se aplicará la exención del IVA debería abonar el impuesto sobre TPO, lo que encarecería la operación al no poder deducirlo, mientras que si se practica la renuncia a la exención, el IVA soportado sí podría deducirlo, no afectando al importe de la operación, ya que el importe del impuesto lo recuperaría vía deducción o devolución.

Aunque el principal beneficiario es el adquirente, la renuncia es un derecho del transmitente que no tiene la obligación de acogerse a la misma, aunque en el caso de que decida ejercitarlo, deben de concurrir una serie de requisitos:

1.- *Requisito objetivo.* solamente cabe la renuncia respecto de las exenciones número 20, 21 y 22 de la artículo 20.Uno de la LIVA, no en los casos de exención de arrendamientos del número 23 del mismo artículo, o para los supuestos de no sujeción. (Art.7.1.º de la LIVA).

2.- *Requisito subjetivo.* En relación con el transmitente este debe de ser sujeto pasivo del impuesto, ya que en el caso de tratarse de un particular, la operación estaría no sujeta al IVA y sujeta y gravada por el impuesto sobre TPO, sin posibilidad de renuncia a la no sujeción.

Con la entrada en vigor de la LIVA ocurría que los sujetos pasivos acogidos al recargo de equivalencia podía renunciar a las exenciones comentadas, por lo que repercutía el

impuesto y las cuotas obtenidas no tenían la obligación de ingresarlas, ante este desajuste, la LPGE para 1994 les impedía renunciar a la exención, lo que iba en perjuicio del adquirente que no podría deducir la cuota pero sin embargo tenía que soportar el pago del impuesto sobre TPO, pero por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 1998, se trata de evitar esta situación, obligando a los sujetos pasivos de este régimen especial a repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del impuesto devengadas como consecuencia de transmisiones en que hayan renunciado a la exención, (art.154.Dos de la LIVA).

Mientras que en el adquirente deben de concurrir dos notas: a) debe ser un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. b) que tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra (prorrata cien por cien), y en el caso de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales, habrá que estar al porcentaje propuesto por el sujeto pasivo a la Administración o al fijado por ésta, en el caso de no aceptar el propuesto por el sujeto pasivo. Si el porcentaje de prorrata aplicable es inferior al 100%, también se entenderá que tiene derecho a la deducción total, si la determinación de dicho porcentaje inferior es consecuencia de que el sujeto pasivo adquirente ha recibido una subvención no vinculada al precio que debe integrarse en el denominador de la prorrata, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104, apartado dos, número 2.º de esta Ley.

3.- *Requisitos formales.* El art.8.1 del RIVA establece el deber del transmitente de comunicar fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes su intención de aplicar la renuncia a la exención. Renuncia que se aplicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo.

Mientras el adquirente tiene el deber de justificar en una declaración suscrita por él donde coste su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles, lo que servirá al transmitente de justificación de la aplicación de la exención ante la Administración Tributaria.

9.5. ARRENDAMIENTOS, CONSTITUCIÓN Y TRANSMISIÓN DE DERECHOS REALES DE GOCE Y DISFRUTE SOBRE TERRENOS Y EDIFICIOS. (ART.20.UNO.23.º DE LA LIVA).

Están exentos del impuesto los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

Está sujeto y exento el arrendamiento del aprovechamiento del pasto de bellotas y otros frutos existentes en terrenos de la propiedad del arrendador, (contrato de montanera), puesto que, al ser objeto del contrato el uso y disfrute de los frutos propios del terreno, hay que considerar que es el propio terreno el que es objeto de arrendamiento, (Consulta de la DGT de 18-03-1999), mientras que la cesión del aprovechamiento de caza determinados montes, esta sujeto y no exento, debido a que el objeto de la cesión no es el terreno, sino un determinado aprovechamiento cinegético, (Consulta de la DGT de 16-04-1998).

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Ejemplo.43. Una promotora va a llevar la transmisión de una vivienda tras su finalización mediante la forma: a) Se constituirá en favor de D. Antonio un usufructo. b) Se transmitirá la nuda propiedad sobre la vivienda a D^a. Ana.

En esta venta de una vivienda habitual se esta realizando dos operaciones distintas, por una lado la constitución de un derecho real de goce y disfrute, como es el usufructo y, por otro lado, la transmisión de la propiedad en favor del nudo propietario. A efectos del IVA las consecuencias serían las siguientes:

a) La constitución del derecho real de usufructo estaría sujeto y exento, en virtud del artículo 20.Uno.23.º, que declara exentos la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que recaigan sobre edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Al estar exento la constitución del derecho de usufructo resultará gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al establecer la sujeción a este último impuesto el artículo 4.Cuatro.a) de la LIVA al tratarse de la constitución de un derecho real de goce y disfrute sujeto y exento del IVA.

b) La transmisión de la nuda propiedad estará sujeta y no exenta debido que se trata de una primera entrega, según el artículo 20.Uno.22.º, es decir, la entrega efectuada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción este terminada

Ejemplo.44. D. Germán es propietario de varios pisos que tiene arrendados en las siguientes situaciones:

- a. Un piso utilizado como vivienda familiar por el inquilino.
- b. Un vivienda junto con la plaza de garaje.
- c. Un piso a un profesional que la utiliza como vivienda y despacho.
- d. Dos pisos, uno utilizado como vivienda y otro como despacho, por el inquilino.
- e. Un piso junto con los muebles a unos estudiantes.
- f. Un piso a un partido político.
- g. Un piso arrendado que el arrendatario posteriormente subarrienda.

Tratamiento de estas situaciones a efectos del IVA:

- a. sujeta y exento, vivienda de carácter familiar, sujeta al impuesto sobre TPO.
- b. sujeta y exento, arrendamiento conjunto vivienda y plaza de garage, sujeto al impuesto sobre TPO.
- c. sujeto y no exento, no uso exclusivo como vivienda.
- d. sujeta y exento el arrendamiento de la vivienda y sujeto y no exento el utilizado como despacho.

Esta sujeto y exento el inmueble alquilado que se destina exclusivamente a vivienda, aunque antiguamente el inmueble hubiese estado destinado parte a vivienda y parte a local de negocio, (Consulta de la SGT de 14-10-1999)

e. sujeto y exento, utiliza como vivienda, sujeto al impuesto sobre TPO.

f. sujeto y no exento, no puede destinarlo directamente a vivienda.

Esta sujeto y no exento el arrendamiento de un edificio por una asociación que lo destinará a la rehabilitación y acogimiento de drogadictos, debido a que el edificio no se destina por el arrendatario exclusivamente a vivienda, (Consulta de la DGT de 22-01-1999), o el arrendamiento de una vivienda a una Asociación sin ánimo de lucro que la destinará al acogimiento de niños menores en situación de desprotección social, (Consulta de la DGT de 10-05-2000).

g. Primer arrendamiento: sujeto y no exento, (no la utiliza como vivienda)

Subarriendo: sujeto y no exento, con independencia de su uso. Sujeto al ITPO.

Ejemplo.45. Arrendamiento de un vivienda a una Sociedad anónima que cederá el uso de la misma a uno de sus empleados.

Operación sujeta la impuesto, (artículo 4 de la LIVA), teniendo el arrendatario la condición de sujeto pasivo, (artículo 5.Uno.c) de la LIVA), que de acuerdo con el artículo 2.Uno.23.º de la LIVA están exentos los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y concretamente los arrendamientos destinados exclusivamente a vivienda, pero «la exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda. Está sujeto y no exento del impuesto la vivienda, dado que el arrendatario es una Sociedad que a su vez cederá su uso en nombre propio, o la subarrendará a un tercero, tributando al tipo impositivo del 16 por 100», (Consulta de la DGT de 09-03-2000).

La exención no comprenderá:

- a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.
- b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

Doctrina administrativa: Estará sujeto y exento el arrendamiento de una vivienda rural sin que el arrendador de la misma se obligue a las prestaciones complementarias propias de la industria hotelera, aunque estará sujeta y no exenta cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas), gravada con el tipo impositivo del 16 por 100 o, se prestan los servicios propios de la industria hotelera, al tipo impositivo del 7 por 100, (Consulta de la DGT de 30-01-1998), por ejemplo, cuando el arrendador se obliga a la prestación de la limpieza semanal, estando comprendido dicho servicio dentro del precio del arrendamiento, (Consulta de la DGT de 26-02-1999). El arrendamiento de inmuebles turísticos de temporada sin que presten ningún servicio

propio de la industria hotelera, están sujetos y exentos, (Consulta de la DGT de 12-05-2000).

- f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.
- i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie».

Ejemplo.46. D. Joaquín lleva cabo un el arrendamiento de uno de sus terrenos de su propiedad calificado como zona verde en favor de una Asociación sin ánimo de lucro que lo destina a la ampliación de un campo de fútbol.

Nos encontramos con una operación integrada en el hecho imponible del IVA (art.4 de la LIVA), donde D. Joaquín tiene la calificación de empresario (art.5.Uno.c) de la LIVA), tratándose de una prestación de servicios el arrendamiento del terreno, (artículo 11.Dos.2.º de la LIVA).

Se trata de una operación sujeta pero exenta en virtud del artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, es decir, los arrendamientos de terrenos, pero para que opere la exención es necesario que la Asociación arrendataria del terreno no utilice el mismo para instalar en él los elementos de una actividad empresarial, [art.20.Uno.23.º, b'). (Consulta de la DGT de 23-01-1997).

10. EXENCIONES TÉCNICAS.

10.1. ENTREGA DE BIENES UTILIZADOS EN OPERACIONES EXENTAS. (ART.20.UNO.24.º DE LA LIVA).

El legislador ha establecido dos exenciones para aquellos casos en que se efectúa la entrega de un bien que ha sido utilizado por el transmitente en la realización de operaciones exentas. La finalidad de estas exenciones es evitar la doble imposición que se produciría en las exenciones limitadas, en el sentido que el adquirirse del bien tuvo que soportar el correspondiente IVA sin posibilidad de deducirlo al destinarse a operaciones exentas (el adquirente adquiere la condición de consumidor final), por lo que cuando, transcurrido el tiempo, transmite el bien la operación estará sujeta y exenta, ya que en caso contrario, volvería a gravarse esta segunda entrega, si no se hubiera establecido la exención.

Para que sea de aplicación esta exención se deben de dar los siguientes requisitos:

- Se trata de entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del artículo 20 de la LIVA.

- Que al transmitente no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. A estos efectos, aunque el sujeto pasivo hubiese aplicado la regla de prorata (por realizar simultáneamente operaciones exentas y otras no exentas) se entenderá que el sujeto pasivo no ha tenido derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios

adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción.

A pesar de concurrir los dos requisitos anterior, la exención no será de aplicación cuando:

a) Las entregas de bienes de inversión se realice durante su período de regularización.

Al no ser de aplicación la exención se esta dando la posibilidad de recuperar el impuesto soportado en la adquisición del bien de inversión por el tiempo que reste del periodo de regularización, en relación con lo dispuesto en el art.110 de la LIVA..

b) Resulten precedentes las exenciones establecidas en los números 20.º, 21.º y 22.º anteriores.

En el caso de una operación este incluida en los dos supuestos de exención: exenciones inmobiliarios - son renunciables - y exención técnica, - no es renunciable -, al renunciar a la exención inmobiliaria, ésta quedaba limitada por la vigencia de la exención técnica, para evitar esta limitación, la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales para 1998, establece que no será de aplicación la exención técnica en los supuestos en que procedan alguna de las exenciones renunciables.

Ejemplo.47. Un médico lleva a cabo la venta, en el año 2001, de un aparato de rayos X por 700.000 ptas., habiendo sido adquirido en 1994 por 2.000.000 ptas. ¿Debe de repercutir el IVA por la entrega de este bien?.

En este caso nos encontramos con un bien de inversión afecto a una actividad profesional consistente en la prestación de servicios sanitarios a personas físicas, por lo tanto, prestaciones sujetas y exentas del IVA, (artículo 20.Uno.3.º de la LIVA)

A la hora de determinar la posibilidad de tener que repercutir e ingresar el impuesto tendremos que distinguir si el bien ha sido transmitido durante el período de regulación o posteriormente a la finalización del mismo.

Como el bien fue adquirido en 1994 y su entrega se efectúa en el año 2001, habiendo finalizado ya el periodo de regulación, que es de cuatro años, la venta estará sujeta y exenta, debido a que el bien ha sido utilizado en la realización de una operación exenta y la operación se ha producido una vez finalizado el período de regularización (artículo 20.Uno.24.º de la LIVA)..

¿Qué ocurriría si la adquisición del bien fue en 1999?

Ahora la entrega se efectúa antes de la finalización del periodo de regulación, por lo que la entrega del bien de inversión estará sujeta y no exenta, lo cual va a significar que el profesional deberá efectuar la repercusión del impuesto y además, podrá deducir la parte de cuota correspondiente a los años que faltan para agotar el periodo de regularización, con el límite de la cuota devengada por la entrega del bien, (artículo 20.Uno.24.º.a) y 110 de la LIVA):

- Año 1999:

Bien adquirido por 2.000.000 ptas.

IVA soportado no deducible (16%)= 320.000 ptas.

- Año 2001:

* Tiene derecho a la deducción de la cuota correspondiente a los años que falta para finalizar el período de regularización:

(320.000 : 4 años del período de regularización) x 2 años que restan para finalizar el periodo de regularización = 160.000

* Límite del importe con derecho a deducción: la cuota devengada por la entrega de bien:

700.000 x 16% = 112.000

Según lo anterior, el profesional deberá de repercutir el IVA al adquirente (112.000 ptas.) y se deducirá como IVA devengado la cantidad de 112.000 ptas., como consecuencia del límite anterior.

¿Y si el importe de la venta hubiera sido de 1.500.000 ptas.

En este caso el límite ($1.500.000 \times 16\% = 256.000$ ptas) es superior al importe de la deducción, según el período que restaría de la regularización, (160.000 ptas), por tanto, IVA a repercutir por la operación: 256.000 ptas., IVA con derecho a deducir 160.000 ptas., al no ser de aplicación el límite de la cuota devenga por la entrega de bien.

10.2. ENTREGA DE BIENES QUE SU ADQUISICIÓN DETERMINÓ LA EXCLUSIÓN TOTAL DEL DERECHO A DEDUCIR. (ART.20.UNO.25.º DE LA LIVA).

Esta exención solamente será de aplicación cuando el sujeto pasivo lleva a cabo la entrega de un bien, que previamente, cuando fue adquirido por él, no pudo deducir las cuotas de dicho tributo soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición, afectación o importación del bien por aplicación del artículo 95 (limitaciones del derecho a deducir) o artículo 96 (exclusiones y restricciones del derecho a deducir) de la LIVA, convirtiéndose el sujeto pasivo en consumidor final a efectos del impuesto, evitándose que cuando se lleve a cabo la transmisión del bien se vuelva a gravar por el impuesto, teniendo la misma finalidad que en el caso anterior.

Ejemplo.48. Una empresa lleva a cabo la adquisición a una galería de arte de una obra de arte elaborada con oro y platino para la decoración del despacho del Director General; adquiere un terreno a un particular y un vehículo de transporte de mercancías a un empresario acogido al régimen especial de los bienes usados. Pasado el tiempo transmite los anteriores bienes.

En este supuesto nos encontramos con distintas operaciones de compra y venta:

- Compra y venta de la obra de arte. La adquisición de la obra de arte a la Galería de Arte esta sujeta y no exenta del IVA, debiendo la empresa soportar las cuotas del impuesto repercutidas, pero no tendrá derecho a la deducción de las mismas debido a que el art. 96 de la LIVA excluye del derecho a deducir las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, además de no estar relacionados con su actividad empresarial.

En cuanto a la venta posterior por la empresa, estará sujeta pero exenta del IVA al no haber podido deducir las cuotas soportadas en su adquisición.

- Compra y venta de un terreno a un particular. En este caso se trata de la entrega de un terreno por una persona que no es sujeto pasivo del impuesto y tampoco en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, por lo que no se repercute el IVA, sino el impuesto de TPO. La posterior transmisión efectuada por la empresa estará sujeta, pero no se verá afectada por la exención del art.20.Uno.25.º de la LIVA, sino en todo caso por la exención de terrenos no edificables del artículo 20.Uno.20.º de la LIVA.

- Compra y venta de un vehículo de transporte de mercancías a un empresario acogido al régimen especial de los bienes usados. De acuerdo con las normas de este régimen especial, la empresa al adquirir el vehículo no podrá deducir las cuotas soportadas del impuesto por dicha adquisición, pero la posterior venta que efectúa del mismo no necesariamente va a estar exenta, ya que no pudo deducir las cuotas soportadas por alguna de las causas enumeradas en los artículos 95 y 96 de la LIVA, sino consecuencia del régimen especial a que estaba afecto el vehículo, por lo que su posterior transmisión puede estar sujeta y no exenta.

11. OTRAS EXENCIONES.

11.1. SERVICIOS PRESTADOS POR UNIONES, AGRUPACIONES O ENTIDADES AUTÓNOMAS, CONSTITUIDAS EXCLUSIVAMENTE POR PERSONAS QUE EJERZAN ESENCIALMENTE UNA ACTIVIDAD EXENTA O NO SUJETA AL IVA. (ART.20.UNO.6.º DE LA LIVA).

Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.
- c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determina en el art.5 del RIVA.

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10 por 100 del total de las realizadas.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Esta exención de acuerdo con el artículo 13.a.1.f) de la Sexta Directiva del Consejo 37/388/CE, de 17 de mayo, será de aplicación a los servicios prestados por entidades que de alguna manera tengan una base asociativa o de agrupación de personas, por lo que no será de aplicación a entidades que tenga este carácter de unión entre varias personas, como por ejemplo, un ente público sometido a derecho privado (Consulta de la DGT de 03-02-2000).

11.2. APUESTAS, LOTERÍAS Y JUEGOS DE AZAR. (ART.20.UNO.19.º. DE LA LIVA).

Esta exención ampara a las actividades de juegos de azar, pudiendo distinguir dos situaciones amparadas por la exención:

- a) Las loterías, apuestas y juegos siempre que sean organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado o la Organización Nacional de Ciegos o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas.
- b) Las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, con independencia del carácter privado o público del organizador de dichas actividades.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario que no constituyan el hecho imponible de las tasas que gravan el juego, salvo para los servicios de gestión del bingo.

Ejemplo.49. Una expresa autorizada para la explotación de una sala de bingo decide contratar la llevanza de la gestión de dicha sala a otra empresa de servicios.

En este caso nos encontramos con dos prestaciones de servicios a efectos del IVA:

a) La prestación de servicios llevada a cabo por la empresa autorizada por la Administración para llevar a cabo la organización de la sala de bingo, se encuentra exenta del impuesto.

b) La empresa contratada para llevar la gestión de la sala de bingo presta un servicio de gestión a la empresa autorizada para la organización del juego. Esta prestación de servicios también se encuentra sujeta y exenta del IVA. (Consulta de la DGT de 26-03-1999).

Ejemplo.50. Una empresa propietaria de máquinas de tipo «B» que realiza su explotación en establecimientos de hostelería, como bares, cafeterías... y no en un salón recreativo. La empresa operadora asume todos los gastos y responsabilidades inherentes a las máquinas y se obliga a entregar periódicamente al titular del establecimiento de hostelería un tanto por ciento de la recaudación obtenida.

En este caso se deben de distinguir dos prestaciones de servicios:

a) La explotación de las máquinas de tipo «B» o de azar efectuada por la empresa propietaria de las mismas, cuya actividad esta exenta por el importe total de la recaudación al constituir el hecho imponible de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar. Exención que se refiere exclusivamente a la prestación de servicios que presta la empresa operadora a quienes hacen uso de las máquinas recreativas tipo «B» (cesión del derecho a participar en el juego organizado por la empresa operadora mediante ese tipo de máquinas recreativas).

b) Los servicios que presta el titular del establecimiento de hostelería en favor de la empresa operadora (colocar la máquina en lugar visible y de fácil acceso al público, a mantener la máquina conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto y en perfectas condiciones de higiene y seguridad, a avisar a la empresa operadora de cualquier avería o incidencia, a abonar en su caso los premios o sus diferencias si no lo hiciese la máquina, a facilitar cambios y a vigilar su utilización) se califican como una prestación de servicios sujeta al impuesto y no amparada por la exención comentada, pasando a estar la base imponible (art.78 de la LIVA) constituida por el importe total de la contraprestación a percibir por el titular del establecimiento de hostelería del propietario de las máquinas, cualquiera que sea la forma en que se determine (comisión, porcentaje sobre la recaudación u otras análogas), siendo el tipo impositivo aplicable el 16 por 100 (art.91.Uno LIVA). (Consulta de la DGT de 19-04-1999).

11.3. ENTREGA DE MATERIAS DE RECUPERACIÓN. (ART.20.UNO.27.º DE LA LIVA).

Se incorpora un nuevo supuesto de exención por el art.6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos a partir del 1 de enero de 1998, que establece como requisitos objetivos para su aplicación los siguientes:

1.- La exención se refiere a las entregas de materiales de recuperación definidos en el apartado séptimo del Anexo de la LIVA, que versa sobre las partidas siguientes del Arancel de Aduanas: Los desperdicios y desechos de los metales férricos comprenden:

a) Desperdicios obtenidos durante la fabricación o el mecanizado de la fundición del hierro o del acero, tales como las torneaduras, limaduras, despuentes de lingotes, de planquillas, de barras o de perfiles.

b) Las manufacturas de fundición de hierro o acero definitivamente inutilizables como tales por roturas, cortes, desgaste u otros motivos, así como sus desechos, incluso si algunas de sus partes o piezas son reutilizables.

No se comprenden los productos susceptibles de utilizarse para su uso primitivo tal cual o después de repararlos.

Los lingotes de chatarra son generalmente de hierro o acero muy aleado, toscamente colados, obtenidos a partir de desperdicios y desechos finos refundidos (povos de amolado o torneaduras finas) y su superficie es rugosa e irregular.

- 7404 Desperdicios y desechos de cobre.
- 7503 Desperdicios y desechos de níquel.
- 7602 Desperdicios y desechos de aluminio.
- 7802 Desperdicios y desechos de plomo.
- 7902 Desperdicios y desechos de zinc (calamina).
- 8002 Desperdicios y desechos de estaño.
- 2618 Escorias granuladas (arena de escorias) de la siderurgia.
- 2619 Escorias (excepto granulados), bataduras y demás desperdicios de la siderurgia.
- 2620 Cenizas y residuos (excepto siderurgia) que contenga metal o compuestos de metal.
- 47.07 Desperdicios o desechos de papel o cartón. Los desperdicios de papel o cartón, comprenden las raspaduras, recortes, hojas rotas, periódicos viejos y publicaciones, maculaturas y pruebas de imprenta y artículos similares. La definición comprende también las manufacturas viejas de papel o de cartón vendidas para su reciclaje.
- 70.01 Desperdicios o desechos de vidrio. Los desperdicios o desechos de vidrio comprenden los residuos de la fabricación de objetos de vidrio así como los producidos por su uso o consumo. Se caracterizan generalmente por sus aristas cortantes.

2.- Los entregas deben referirse a alguno de los siguientes materiales:

- Desperdicios o desechos obtenidos por la fundición de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o de acero, siempre que el importe de las entregas de estos materiales en el año anterior no hubieran excedido de 200 millones o hasta que se supere esa cantidad en el año curso. Esta exención no comprenderá los aceros inoxidables.

- Desperdicios o desechos de metales no férricos, incluidos los aceros inoxidables, o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones. No se establece límite en cuanto al importe de las entregas para poder beneficiarse de la exención.

- Desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio, siempre que el importe de las entregas de estos materiales no haya excedido de 50 millones de pesetas durante el año natural precedente o hasta que, en el año en curso, dicho importe exceda de la cantidad indicada.

La exención no se refiere a prestaciones de servicios, sino a entregas de bienes y no incluye en su ámbito objetivo la entregas de plásticos, los desperdicios y desechos de la madera (palés), (Consulta de la DGT de 15-04-1998). Los palets de madera usados no pueden incluirse en ninguna de las partidas enumeradas en el apartado séptimo del Anexo de la LIVA (Consulta de la DGT de 20-03-2000), no procediendo la exención del impuesto en relación con las entregas de tales bienes.

3.- No será de aplicación la exención a las entregas de los materiales de recuperación efectuadas por los empresarios que los obtengan en sus propios procesos de producción.

La exención no será de aplicación a aquellas entregas de subproductos obtenidos como resultado accesorio o marginal del proceso productivo dirigido principalmente a la obtención de otro tipo de bienes, como ocurre en las empresas dedicadas a la fabricación de artículos de grifería o cerrajería o ferretería, que obtienen desperdicios o desechos de hierro derivados de dicha fabricación, por lo que no será de aplicación la exención cuando se proceda a la venta de tales desperdicios o desechos (Consulta de la DGT 21-04-1998) o los desperdicios y desechos de aluminio que se generan como subproductos en el proceso de fabricación de persianas, (Consulta de la DGT de 11-05-1998).

En sentido contrario, si será de aplicación cuando se trate de entregas de materiales de recuperación que constituyen el resultado principal de procesos cuya esencia radica en la preparación o separación de los distintos componentes de los materiales de recuperación que posteriormente son objeto de entrega, no siendo subproductos derivados de un proceso de producción propio en sentido estricto, como ocurre en el caso de la empresa dedicada a adquirir baterías de coches usadas, procediendo a la neutralización del ácido sulfúrico que contienen y a la separación y preparación de cada uno de sus componentes, que son vendidos como materiales de recuperación. (Consulta de la DGT 21-04-1998).

No tienen la consideración de chatarra la entrega de coches a desguaces, estando sujetas y no exentas al impuesto dichas entregas, mientras que una vez efectuado el desguace los materiales obtenidos sí tengan la consideración de chatarra, pudiéndose en este caso, acogerse a la exención, (Consulta de la DGT de 23-03-1999), como también puede acogerse a la exención la venta de los desperdicios o desechos de hierro efectuadas por una empresa dedicada a adquirir vehículos usados para su desguace, ya que son el resultado propio de su actividad, (Consulta de la DGT de 21-04-1998).

No es de aplicación la exención a la empresa dedicada a la fabricación de vehículos y que obtiene, como consecuencia del proceso de producción y, como subproducto, chatarra de hierro o acero que posteriormente comercializa, (Consulta de la DGT de 20-04-1998).

Ante la concurrencia de los requisitos anteriores será de aplicación la exención en dichas entregas de materiales de recuperación, pero en el caso de superar los límites del volumen de operaciones descritos anteriormente, el sujeto pasivo que aplica la exención en la entrega de sus materiales de recuperación debe:

1.- Comunicar dicha circunstancia a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique su

domicilio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se haya producido la circunstancia citada.

2.- Esta comunicación deberá acompañarse el inventario de sus existencias de materiales de recuperación, referido al momento en que se supere el volumen de operaciones correspondiente.

3.- En el caso de que con posterioridad los sujetos pasivos hubieran de aplicar nuevamente el régimen de exención por no alcanzar el límite de volumen de operaciones correspondiente, deberán comunicarlo, acompañando el inventario de sus existencias de materiales de recuperación.

4.- El sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las deducciones que hubiese practicado, correspondientes a las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los materiales de recuperación inventariados. El resultado de dicha rectificación deberá reflejarse en la declaración-liquidación del período de liquidación en que concluya el plazo para la presentación del inventario.

Ante el perjuicio que puede suponer para el sujeto pasivo la aplicación de la exención, al no poder deducir el IVA soportado o satisfecho, por tratarse de una exención limitada, se ha establecido la posibilidad de solicitar la autorización para la no aplicación de la exención en la forma establecida en el artículo 8.bis del RIVA, (incorporado por el art.1 del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, con entrada en vigor el día 28 de febrero de 1998).

El procedimiento para solicitar la no aplicación de la exención tras autorización de la Administración tributaria, sería el siguiente:

- a) El procedimiento se inicia a instancia del interesado.
- b) La Administración tributaria autorizará la renuncia a la exención cuando concurren los siguientes requisitos:
 - 1.- La renuncia debe extenderse a todos los materiales de recuperación que comercialice el sujeto pasivo.
 - 2.- Manifieste expresamente su compromiso de cumplir las obligaciones materiales y formales exigidas con carácter general en la normativa del IVA.
 - 3.- Que el volumen de operaciones en relación con los materiales de recuperación supere las siguientes cantidades:
 - 100.000.000 ptas. cuando se trate de desperdicios o desechos de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o de acero, obtenidos durante el año natural precedente o en el año en curso.
 - por entregas de metales no férricos, incluidos los aceros inoxidable, o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones, el volumen de operaciones debe de ser superior a:
 - 250.000.000 ptas. obtenidos en el año natural precedente o en el año en curso, o,

- 150.000.000 ptas. obtenidos en cada uno de los dos años anteriores o en el año anterior y en el año en curso.
 - 20.000.000 ptas. por entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio, obtenidos en el año natural precedente o en el año en curso.
 - En todo caso, y sin que se hayan superado los límites anteriores, la Administración tributaria autorizará la no aplicación de la exención, cuando su volumen de operaciones durante el año natural anterior o en el año en curso, haya sido superior a 10.000.000 ptas. y se haya prestado la garantía exigida por la Administración.
- 4.- Que el sujeto pasivo sea titular de la explotación y de un establecimiento permanente para depósito o tratamiento de los materiales de recuperación, como mínimo, durante el período de tiempo que se haya tenido en cuenta para la determinación del volumen de operaciones, según el punto anterior.
- 5.- Junto con la solicitud de autorización para renunciar a la exención, debe de presentar un inventario de las existencias de los materias de recuperación.
- 6.- Haber llevado durante el tiempo tenido en cuenta para determinar el volumen de operaciones un Libro Registro, donde se anotaron las operaciones relativas a los materiales de recuperación.
- c) La solicitud deberá formularse en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba surtir efecto la autorización o dentro del mes siguiente al momento en que se superen las cantidades mencionadas en el requisito tercero.
- d) La solicitud irá dirigida a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo solicitante.
- e) Transcurrido el plazo de tres meses sin que haya recaído resolución expresa, se entenderá concedida la autorización.
- f) Concedida la autorización, tácita o expresamente, el órgano competente de la Administración tributaria deberá hacer constar esta renuncia en el caso de empresarios, profesionales o retenedores recogido en el artículo 3 del 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.

Efectos de la autorización a la renuncia de la exención:

1.- La autorización concedida producirá sus efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de concesión de la misma y en tanto no sea revocada por la Administración.

2.- Las personas o entidades que adquieran materiales de recuperación de los sujetos pasivos que repercutan el impuesto por haber renunciado a la exención -superado el volumen de operaciones correspondiente, o en virtud de la autorización concedida-, podrán solicitar del órgano competente de la Administración tributaria la confirmación de dicha circunstancia, que deberá ser emitida en el plazo de los diez días siguientes.

Revocación de la renuncia:

1.- La Administración tributaria podrá efectuar la revocación de la renuncia a la exención autorizada cuando no se den las causas que motivaron su reconocimiento.

2.- En el caso de revocación, el sujeto pasivo deberá presentar un inventario de sus existencias de materiales de recuperación, referido al momento en que se le notifique dicha revocación, en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de quince días a contar desde la notificación citada.

3.- Asimismo, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las deducciones que hubiese practicado correspondientes a las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los materiales de recuperación inventariados. El resultado de dicha rectificación deberá reflejarse en la declaración-liquidación del período de liquidación en el que concluya el plazo fijado para la presentación del inventario.

Ejemplo.51. Una empresa realiza las siguientes operaciones, (Consulta de la DGT de 23-04-1999):

a) Tiene firmado un contrato con otras empresas para efectuar la recogida y entrega de residuos de papel, cartón sin someterlos a ningún tratamiento.

b) Efectúa para sí la recogida y posterior reciclado de dichos residuos así como entrega posterior del producto reciclado.

c) Entrega del papel y cartón previamente recogido a otros recicladores sin someterlos a ningún proceso de transformación.

El tratamiento de estas tres operaciones en el IVA, sería el siguiente:

a) Tributará al 7 por 100 los servicios de recogida de residuos de papel y cartón realizados por la empresa para terceras personas.

b) Tributarán al 16 por 100 las entregas de productos obtenidos en el reciclado de residuos efectuados por la empresa para terceras personas.

c) Estará sujeto y exento las entregas de papel y cartón en el mismo estado que se recogen efectuadas por la empresa, salvo que haya solicitado y obtenido la autorización para no aplicar la exención del artículo 20.Uno.27.º de la LIVA.

11.4. LA IGLESIA CATÓLICA Y OTRAS CONFESIONES RELIGIOSAS.

En el Acuerdo para Asuntos Económicos firmado el 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado Español, se establece un régimen fiscal especial para la Iglesia Católica Española, pero como consecuencia de la fecha del Acuerdo y los cambios normativos producidos con posterioridad en el sistema tributario español, se ha hecho necesario llevar a cabo su adaptación mediante la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se declaró aplicable al IVA, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo, la exención recogida en la letra C) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, que tiene el siguiente texto:

«C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad».

Esta adaptación ha sido interpretada por dos Resoluciones de la Dirección General de Tributos (Resolución de 30 de mayo de 1988 y 15 de marzo de 1989), en otras, de

las que se desprenden que la exención del IVA será aplicable cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º- Se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al impuesto.

De acuerdo con la DGT, estas entregas comprende las siguientes operaciones, de acuerdo con el concepto de entrega de bienes inmuebles acuñado por la normativa del impuesto:

- ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
- ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.
- ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes.

2.º- Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas.

3.º- Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

4.º- Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las Entidades, acompañando certificación del Obispado de las Diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes. La Delegación de Hacienda una vez efectuada las comprobaciones pertinentes constatará la procedencia de la exención y la Entidad solicitante entregará a su proveedor una copia del documento en el que se reconozca la exención para que no autoliquide ni repercuta el Impuesto, y le sirva de justificante a efectos de comprobaciones administrativas.

Tanto en la Resolución de 30 de mayo de la DGT como en la Sentencia de 3 de noviembre de 1998 del TSJ de Castilla-La Mancha se considera que se trata de una exención de carácter limitada que «...afectan exclusivamente a entregas de inmuebles y no comprenden ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega...». Para parte de la doctrina esta exención se pueden enmarcar dentro del artículo 22.8 de I LIVA sobre entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, por lo que se trataría de una exención plena, en virtud del artículo 94.Uno.1.º.c) de la LIVA que concede el derecho a deducción del IVA soportado en las operaciones exentas del artículo 22 de la Ley. Cuestión de especial transcendencia, no resuelta todavía de forma unánime, aunque si atendemos a la finalidad del Acuerdo de 3 de febrero de 1979 por ambos Estados, consistente en que la Iglesia Católica española quedará exonerada totalmente de abonar los impuestos que gravarán las adquisiciones de bienes y derechos. Para que estos mismos resultados se obtengan en el IVA, es decir, no tenga incidencia económica, deberíamos calificar la exención como plena, para que el sujeto pasivo ejecutor de las obras o transmitente del bien en favor de la Iglesia Católica pueda deducir la totalidad del IVA soportado en la operación, ya que en caso contrario compensará, la falta del derecho a deducir a través del aumento de precio que deberá de abonar la entidad religiosa.

Ejemplo.52. Una Diócesis efectúa las siguiente operaciones:

a) El Ayuntamiento ha contratado con una empresa constructora la construcción de un templo parroquial para su posterior entrega a la Diócesis a cambio unos solares.

La Resolución del TEAC de 10 de abril de 1997 declaró no procedente la aplicación de la exención ya que la contratación de la construcción no se realizó directamente por la Diócesis, por lo que se incumple el requisito subjetivo que condiciona la aplicación de la exención a que la entidad eclesiástica adquiera de forma directa el inmueble, lo que si ocurrirá cuando el Ayuntamiento entrega el templo.

En cuanto a la entrega de los solares al Ayuntamiento, si no están afectos a ninguna actividad empresarial o profesional de la entidad religiosa, estará no sujeta al impuesto.

b) Reparación de la cubierta de una edificio religioso.

De acuerdo con la interpretación efectuado por la DGT en su Resolución de 30 de mayo de 1988, a parte de los requisitos comentados anteriormente, la exención es de aplicación a la ventas o transmisión de bienes inmuebles, ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes y las ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes. Por tanto, la reparación de un cubierta de un edificio religioso estará sujeta y exenta si la misma puede calificarse de rehabilitación, es decir, para la Administración Tributaria las obras de reparación de edificios están sujetas y no exentas siempre que no puedan calificarse a las mismas como ejecuciones de obra de rehabilitación, (Consulta de la DGT de 24-05-1996), según el concepto recogido en el artículo 13.1.22.º y 57.3 del RIVA de la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Pero en distintas Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos se ofrece una interpretación distinta, en el sentido de que estarán sujetas y exentas las reparaciones de edificios siempre que estas puedan calificarse como entrega de bienes, no siendo necesario que se califiquen como rehabilitación, concepto más restrictivo que el anterior, (RTEAC de 30 de noviembre de 1994, 31 de enero de 1996 y 14 de enero de 1999), ya que este requisito no viene recogido en el Acuerdo de 3 de enero de 1979 que se refiere exclusivamente a entrega de bienes sin hacer ninguna exclusión o limitación.

En definitiva la exención también se extiende a las obras que de acuerdo con el artículo 8.Dos.1.º de la LIVA se consideran entregas de bienes y se den los requisitos 2.º, 3.º y 4 anteriores.

c) Lleva a cabo la ampliación de las instalaciones deportivas de un colegio de gestión concertada y la construcción de un cementerio parroquial.

Se trata de una operación sujeta y no exenta debido a que el pabellón de deportes que se va a ampliar no responde a algunas de las finalidades descritas en la exención como son: destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad. En ningún caso se cumplirá este requisito para los bienes inmuebles destinados a la enseñanza ni al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional, según la Resolución de 30 de mayo de 1988.

En el caso de la construcción del cementerio parroquial, la sentencia de 25 de abril de 1996, del TSJ de Galicia, ha estimado aplicable la exención al considerar que los cementerios son lugares de culto, aunque para la Administración tributaria la construcción de sepulturas y su posterior entrega mediante contraprestación esta sujeta y no exenta.

d) ¿En que momento hay que solicitar la Diócesis exención, antes, durante o después de finalizadas las obras?.

La Resolución de 30 de mayo de la DGT especifica que deben de presentarse original y copia de los documentos en que consten las operaciones susceptibles de exención, como son la escritura pública o documento privado

correspondiente, en el caso de entregas de bienes inmuebles o, tratándose de ejecuciones de obra, el contrato de ejecución y el presupuesto de la misma. A los anteriores documentos se acompañará certificación del Obispo de la Diócesis expresando la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes.

Para la Administración tributaria el momento para iniciar el procedimiento de reconocimiento y de obtención de la exención debe de ser con carácter previo a la realización de las entregas de los inmuebles, (Consulta de la DGT de 29-11-1999), en todo caso antes de producirse el devengo de la operación, (Consulta de la DGT de 27-04-2000), por lo que en aquellos casos que se solicite una vez entregado el bien o finalizadas las obras, será motivo para su inadmisión. Esta postura, mantenida también por TEAC, se justifica porque se trata de una exención de carácter limitado, por lo que el realizador de las obras tendrá limitado su derecho a deducir el IVA soportado, circunstancia que deberá de conocer con carácter previo a la entrega del bien inmueble o a la realización de las obras. Justificación de la que participamos, ya que si se trata de una exención limitada que se concede al adquirente, el transmitente o ejecutor de las obras debe de conocer esta circunstancia, ya que la misma va incidir en el precio de la operación.

Pero a pesar de lo anterior existen argumentos para defender que la exención si reúne los requisitos debe ser concedida aunque la solicitud sea después de terminadas las obras, como puso de manifiesto la Sentencia de 6 de noviembre de 1998 del TSJ de La Rioja: «cabe concluir que esta interpretación llevada a cabo por la Administración de la citada normativa es excesivamente restrictiva, de tal modo que introduce una condición para la exención del Impuesto que expresamente no está previsto en la Orden Ministerial 29 de febrero de 1988. En todo caso, el incumplimiento del requisito formal de solicitar la exención antes de la ejecución de las obras, no supone ni una renuncia al mismo ni tampoco un impedimento para su posterior concesión, tan es así que la propia Administración ha venido reconociendo dicha exención en supuestos idénticos al aquí enjuiciado», pero lo fundamental es que este requisito o este procedimiento establecido en dicha Orden no se desprende del Acuerdo celebrado entre el Estado Español y la Santa Sede.

e) Transmite un local que utiliza como trastero.

Se trata de una local no afecto a una actividad empresarial o profesional, por lo que su entrega no esta sujeta al IVA, al no poder su bsumirlo en el hecho imponible de dicho impuesto, venta realiza por un particular.

f) Contrata a un profesional para llevar a cabo la reparación y restauración de un cuadro.

La prestación de servicios consistente en la reparación y restauración de un cuadro queda al margen de la exención comentada, ya que esta se refiere a entrega de bienes inmuebles, por lo que los servicios prestados por el profesional se encuentran sujetos y no exentos. Tampoco se ve afectada por los supuestos de no sujeción recogidos en el apartado Tercero de la Orden de 29 de febrero de 1988, ya que esta se refiere a entregas o importaciones de bienes destinados al culto (Consulta de la DGT de 29-11-1999).

g) Abona la factura por suministros de gasóleo para calefacción, agua, electricidad, teléfono.

Los suministros descritos están sujetos y no exentos del impuesto ya que Orden de 29 de febrero de 1988, pro la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, en otros requisitos, declaran la exención en relación con los bienes inmuebles y la no sujeción para la entregas de bienes que por su naturaleza y función, pueda destinarse exclusivamente al culto, circunstancias que no concurren las entregas de gasóleo, etc.. (Consulta de la DGT de 14-10-1997 y 29-11-1999).

h) La adquisición de la máquina de obleas.

La entrega de máquinas de obleas esta sujeta y no exenta, al no tratarse de un bien destinado al culto ya que son las sagradas formas las que tienen este destino, (Consulta de la DGT de 29-11-1999).

Ejemplo. 53. Caritas Españolas efectúa la adquisición de local que estaba afectado a la actividad de la Sociedad vendedora.

Al tratarse de la entrega de un bien inmueble a favor de Caritas esta operación no se podrá serle de aplicación lo establecido en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede al no estar comprendida entre las entidades enumeradas en el artículo IV de dicho Acuerdo. Por tanto, se trata de una operación sujeta y no exenta, salvo que se trate de una segunda o ulterior transmisión del inmueble. (Consulta de la DGT de 22-09-1990).

Para el resto de confesiones religiosas les será de aplicación las exenciones que con carácter general se recogen en la normativa del IVA, siempre que reúnan los requisitos en ellas descritos, todo ello con independencia que se haya suscrito un Convenio de cooperación con el Estado español. En la actualidad se han firmado tres Convenios de cooperación entre el Estado español y la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas en España y la Comisión Islámica de España (Leyes 24-25-26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente), recogiendo en el artículo 11 de los respectivos acuerdos, en su apartado segundo, una serie de operaciones no sujetas al impuesto, pero en su apartado tercero, donde se recogen las exenciones, no se establece ninguna particularidad sobre el IVA, por lo que seguirá siendo de aplicación el régimen general de exenciones recogido en su normativa, especialmente las exenciones relacionadas con entidades sin fin de lucro y las entidades benéficas privadas. Las confesiones firmantes de estos Acuerdos tienen reconocido el carácter de asociación sin fin de lucro en virtud de dichos acuerdos, mientras que para el resto de confesiones religiosas inscritas que no hayan suscrito acuerdo con el Estado español, deberá solicitar la declaración expresa de asociación sin ánimo de lucro.