

septiembre 2025

Las cuotas del RETA regularizadas y comunicadas por la Seguridad Social se imputan, en el IRPF, en el periodo impositivo en que se notifican.

Posibilidad de que los no residentes extracomunitarios puedan deducir los gastos por rendimientos de capital inmobiliario, en el Impuesto sobre no residentes, obtenidos en España.

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
A)Normativa Estatal.....	3
B)Normativa Autonómica	5
C)Normativa Foral del País Vasco.....	7
II. ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES.....	9
Documento sobre las últimas novedades en materia de IVA: cuestiones a tener en cuenta, por el equipo técnico del REAF	9
III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA	126
IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	131

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden HAC/682/2025 de 27 de junio

Se modifica la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

BOE de 2 de julio de 2025

Real Decreto-ley 8/2025 de 8 de julio

Se declaran diversas iniciativas y programas como acontecimientos de excepcional interés público.

BOE de 9 de julio de 2025

Orden HAC/738/2025 de 27 de junio

Se establecen los límites de las franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de Organismos Internacionales a que se refiere la disposición final primera del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre.

BOE de 14 de julio de 2025

Orden HAC/747/2025 de 27 de junio

Se aprueba el modelo 196, Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras; el modelo 181, Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles; el modelo 170, Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil, y el modelo 174, Declaración informativa sobre todo tipo de tarjetas, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación; y se modifica la Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171, Declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática.

BOE de 15 de julio de 2025

Ley 5/2025 de 24 de julio

Se modifican el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

BOE de 25 de julio de 2025

Ley 6/2025 de 28 de julio

De modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la regulación de las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en las Islas Canarias.

BOE de 29 de julio de 2025

Resolución de 29 de julio de 2025

Se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

BOE de 1 de septiembre de 2025

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Galicia

Orden de 29 de agosto de 2025

Se adoptan medidas excepcionales y temporales relativas a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones y al pago de los impuestos aplicados por la Agencia Tributaria de Galicia.

DOG de 30 de agosto de 2025

Decreto 76/2025 de 29 de agosto de 2025

De medida urgentes de ayuda para la reparación de los daños causados por los incendios forestales que afectan a Galicia durante el verano de 2025.

DOG de 30 de agosto de 2025

Comunidad Autónoma de Aragón

Ley 3/2025 de 27 de junio

Se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

BOA de 7 de julio de 2025

Decreto-ley 3/2025 de 20 de junio

Se establecen medidas urgentes para la reparación de los daños causados y las pérdidas producidas en el territorio de Aragón como consecuencia de las lluvias torrenciales de los días 13 y 14 de junio de 2025.

BOE de 28 de julio de 2025

Comunidad Autónoma de Illes Balears

Ley 3/2025 de 4 de julio

De medidas dirigidas a la conciliación de la vida personal, familiar y laboral en las Illes Balears.

BOE de 21 de julio de 2025

Ley 6/2025 de 23 de julio

De presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2025.

BOIB de 24 de julio de 2025

Comunidad Autónoma de Cataluña

Ley 8/2025 de 30 de julio

Del Estatuto de los municipios rurales.

DOGC de 31 de julio de 2025

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Ley 3/2025 de 23 de julio

De Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2025.

BORM de 24 de julio de 2025

Comunidad Autónoma de La Rioja

Ley 5/2025 de 21 de julio

De medidas fiscales de apoyo al medio rural.

BOR de 22 de julio de 2025

Ley 6/2025 de 21 de julio

De medidas hacendísticas, presupuestarias, tributarias y administrativas.

BOR de 22 de julio de 2025

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Norma Foral 8/2025, de 9 de julio

Convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2025, de 17 de junio, por el que se aprueba la modificación de los Decretos Forales Normativos 12/1993, de 19 de enero, y 1/1999, de 16 de febrero.

BOTHA de 23 de julio de 2025

Normativa Foral de Bizkaia

Orden Foral 275/2025, de 3 de julio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se conceden las becas de especialización en asuntos relacionados con la Unión Europea para el curso académico 2025-2026.

BOB de 18 de julio de 2025

Decreto Foral 75/2025, de 10 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 34/2010, de 23 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Subvenciones, de desarrollo de la Norma Foral 5/2005, de 31 de mayo, por la que se regula el régimen jurídico general de las subvenciones otorgadas por la Administración Foral.

BOB de 24 de julio de 2025

Normativa Foral de Guipúzcoa

Orden Foral 298/2025, de 27 de junio

Se modifican determinados aspectos de la presentación de los modelos 60-A, 60-T, 60-S, 670, 671 y 672.

BOG de 3 de julio de 2025

Orden Foral 312/2025, de 4 de julio

Se aprueba la carta de servicios del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2025-2026.

BOG de 9 de julio de 2025

Orden Foral 347/2025, de 21 de agosto

Se modifica la Orden Foral 255/2025, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y se establecen las formas y plazos de presentación.

BOG de 26 de agosto de 2025

II. ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES

A) Documento sobre las últimas novedades en materia de IVA: cuestiones a tener en cuenta, por el equipo técnico del REAF

1. Introducción.

En esta Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) destacamos las novedades normativas aplicables para los ejercicios 2024 y 2025, se recopilan los criterios más recientes de la doctrina y jurisprudencia, así como los aspectos de crucial importancia para la revisión y aquellos que podrían incidir en futuras declaraciones.

A lo largo de los comentarios se exponen ejemplos prácticos para una mejor comprensión de la norma y, para que el documento se pueda leer más fácilmente, tiene llamadas de atención marcadas con el símbolo ®.

En materia de IVA, las novedades para 2024 se centran en la prórroga y ajustes de tipos impositivos reducidos para determinados productos de primera necesidad, así como la implementación de la figura de la autoliquidación rectificativa, sustituyendo a la figura de la solicitud de rectificación, con carácter general.

En 2025, los límites en el IVA para aplicar el Régimen simplificado y el Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REAGP) son los vigentes en los ejercicios 2016 a 2024. Además, se establece un tipo del 4% al pan, así como a los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en el mismo, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten.

2. Novedades 2024

A continuación, resumimos las medidas aprobadas con efectos para 2024:

El [Real Decreto 117/2024](#), introduce la figura de la autoliquidación rectificativa como la vía general para rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, como sustitución a la solicitud de rectificación. Como excepción, no se podrá presentar una autoliquidación rectificativa cuando el motivo sea la repercusión de cuotas de IVA por importe superior al debido, que supongan además una rectificación de la factura.

La [Orden HAC/498/2024](#), modifica el modelo 361, por el que se gestiona las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos, para adaptarlo a la obligación de aportar copia electrónica de las facturas o documentos de importación.

El [Real Decreto-ley 4/2024](#), regula un calendario de aplicación de tipos reducidos para productos de primera necesidad:

- Tipo del 0%: se prorroga hasta el 30 de septiembre de 2024 este tipo para los siguientes productos de alimentación:
 - El pan común, la masa de pan común congelada, el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
 - Las harinas panificables.
 - Leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
 - Los quesos, los huevos y frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales.
 - Los aceites de oliva.

El tipo del recargo de equivalencia es también el 0%.

- Tipo del 2%: a partir del 1 de octubre de 2024 el tipo del 0%, para los productos anteriores, pasará a ser del 2% y el recargo de equivalencia al 0,26%. Y a partir del 1 de enero de 2025 el tipo de estos productos será del 4% (incluido los aceites de oliva).
- Tipo de gravamen del 5%: desde el próximo día 1 de julio de 2024 y hasta el 30 de septiembre de 2024, se aplicará este tipo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - Los aceites de semillas.
 - Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62%.

- Tipo de gravamen del 7,5%: desde el 1 de octubre de 2024 y hasta el 31 de diciembre de 2024, se aplicará este tipo a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - Los aceites de semillas.
 - Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1%.

La [Orden HAC/819/2024](#), adapta el modelo 303 realizando los cambios necesarios para introducir la autoliquidación rectificativa. Se incorporan, además de la casilla necesaria para identificar la autoliquidación como rectificativa, dos nuevas casillas:

- La casilla 108 para aquellos supuestos en los que la autoliquidación rectificativa se deba a una discrepancia con el criterio administrativo.
- La casilla 111 para los casos de solicitudes de devolución. En esta casilla el contribuyente podrá diferenciar aquellas devoluciones que deriven de la aplicación de la normativa del Impuesto; y otras devoluciones.

Plazos de aplicación: se aplicará por primera vez a las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los siguientes periodos:

- Sujetos pasivos con liquidación mensual: autoliquidación de septiembre de 2024.
- Sujetos pasivos con liquidación trimestral: autoliquidación del tercer trimestre de 2024.

Tipos impositivos reducidos: como el [Real Decreto-ley 4/2024](#) prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2024 la aplicación de tipos impositivos reducidos y sus correspondientes recargos de equivalencia a ciertos alimentos de primera necesidad, se introducen en los modelos de IVA las casillas necesarias para los nuevos tipos impositivos y los nuevos tipos de recargo de equivalencia.

La [Orden HAC/1167/2024](#), introduce modificaciones en el modelo 322 de autoliquidación mensual individual de grupo de entidades y en el modelo 390 de declaración-resumen anual, con objeto de adaptar ambos modelos a las modificaciones introducidas por el [Real Decreto-ley 4/2024](#).

El [Real Decreto-ley 7/2024](#), adopta medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024. Con respecto al IVA, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado:

- Cuando desarrollen actividades empresariales o profesionales, podrán reducir en un 25% el importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes correspondiente a tales actividades en el año 2024.
- Esta reducción se tendrá en cuenta para el cálculo de la cuota anual del régimen especial simplificado correspondiente al año 2024.

La [Ley 7/2024](#), introduce las siguientes modificaciones:

- Tipo del 4%: se incorpora al tipo superreducido a la leche fermentada.
- Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes:
 - En el caso de gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburantes en los epígrafes de la ley de impuestos especiales, la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen, se entenderá realizada por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos y que estará obligado a liquidar el IVA o, bien, por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto.
 - El último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, estará obligado a garantizar el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas de carburantes extraídos del depósito fiscal.
- Garantías del ingreso del IVA respecto a ciertos carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero
 - El último depositante de los productos referidos en el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley que se extraigan del depósito fiscal, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos productos, estará obligado a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente de dichos bienes.
 - Lo anterior no resultará de aplicación cuando el último depositante o, en su caso, el titular del depósito fiscal cumpla alguno de los siguientes requisitos:
 - Tener reconocida la condición de operador económico autorizado.
 - Tener reconocida la condición de operador confiable.
 - La garantía deberá de adoptar alguna de las siguientes formas:
 - Aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros.
 - Garantía mínima del 110% de la cuota del IVA correspondiente a operaciones asimiladas a la importación de los dos meses anteriores (mínimo 3 millones de euros si no hay antecedentes).
 - La Administración podrá ejecutar la garantía si en el plazo de 3 meses, desde la extracción del depósito fiscal, no se justificó el pago del impuesto.
 - Pago a cuenta del 110% de la cuota del IVA de la operación, que podrá ser deducido en la autoliquidación del periodo de liquidación en el que se hubiese consignado.

- El último depositante, antes de la extracción de los productos del depósito fiscal, deberá justificar al titular del depósito fiscal alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que es operador económico autorizado u operador confiable, mediante certificación de la Administración tributaria competente para la verificación y revisión del cumplimiento de los requisitos correspondientes.
 - Que existe garantía suficiente, mediante certificación de la Administración tributaria a que se refiere la letra a) del número 3.º anterior cuando se trate de aval o, cuando se trate de pago a cuenta del impuesto, mediante justificante del ingreso realizado que incorpore el Numero de Referencia Completo (NRC), el volumen y la clase de producto a que se refiere.
- Responsabilidad solidaria
 - El titular del depósito fiscal es responsable solidario del IVA si permite la extracción sin justificar las condiciones necesarias, presumiéndose una cuota del 110% del IVA correspondiente.
- Arrendamiento de vivienda
 - Se impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA en el ámbito de la Unión Europea para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueve la saturación turística del territorio.
 - La transposición de la Directiva se realizará con carácter de urgencia, implicando a las plataformas digitales que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso del IVA.

3. Novedades 2025

A continuación, resumimos las medidas aprobadas con efectos para 2025:

La [Orden HAC/1347/2024](#), desarrolla para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Esta norma mantiene para el ejercicio 2025 la cuantía de los signos, índices o módulos, así como la reducción sobre el rendimiento neto del 5%. Respecto al índice de cuota devengada por operaciones corrientes, en relación con los aceites de oliva, se segrega en una actividad específica, al incluirse el aceite de oliva como producto de primera necesidad en el IVA. También se revisan determinados módulos a fin de actualizar su importe en paralelo a las modificaciones de los tipos impositivos introducidas por el [Real Decreto-ley 4/2024](#).

La [Resolución de 24 de febrero de 2025](#), de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo del IVA aplicable al pan, establece que será de aplicación el tipo del 4% a las entregas de todos los productos referidos en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, así como a los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en el mismo, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten¹.

La AEAT, en su [página web](#), ha aclarado que los límites en el IVA para aplicar el Régimen simplificado y el Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REAGP) para 2025 son los vigentes en los ejercicios 2016 a 2024² siguiendo, de esta manera, el criterio de la Dirección General de Tributos sobre los límites prorrogados para los módulos en el IRPF para 2025.

La [Directiva \(UE\) 2025/516 del Consejo](#), modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital. Se adopta un paquete de medidas sobre el IVA en la Era Digital (ViDA) que se aplicará de forma progresiva hasta enero de 2035. Destacan:

- A partir de su entrada en vigor, los Estados miembros podrán establecer la obligatoriedad de la facturación electrónica bajo determinadas condiciones, y se introducirán mejoras en el marco de la ventanilla única de importación (IOSS) con el fin de mejorar los controles.
- A partir del 1 de enero de 2027, resultarán de aplicación ciertas aclaraciones legislativas menores respecto de los sistemas de ventanilla única One-Stop Shop (OSS) e IOSS.
- A partir del 1 de julio de 2028, las plataformas que faciliten el alquiler de alojamientos de corta duración y transporte de pasajeros se convertirán en sujetos pasivos de estos servicios en determinadas circunstancias, en las que se considerará que reciben los servicios del proveedor y los prestan al consumidor final. Los Estados miembros tendrán la opción de retrasar su implementación hasta el 2030.

¹ El [Tribunal Supremo, sentencia de 15 de octubre de 2024](#), interpretó que la no aplicación del tipo del 4% a un pan considerado especial se opone al principio de neutralidad del IVA.

² El Real Decreto-ley 9/2024, prorrogó varias medidas entre ellas los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA. La AEAT interpreta, en referencia al criterio establecido por la Dirección General de Tributos que, a pesar de la no convalidación de este Real Decreto-ley, el mismo estuvo vigente durante los días 1 a 22 de enero de 2025, por lo que los efectos de la exclusión se producirán para el periodo impositivo 2026.

4. Últimos criterios jurisprudenciales y administrativos 2024-2025

A continuación, recopilamos algunos criterios jurisprudenciales y administrativos que se han aprobado durante 2024-2025 y que hemos incorporado al documento:

Criterios de los Tribunales de Justicia

- [Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2024](#), la cesión del uso de un vehículo por parte de la entidad a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA. De este modo, el vehículo se entenderá afecto, con carácter general, al 50%, salvo prueba de una afectación mayor.
- [Tribunal Supremo, de 15 de octubre de 2024](#), interpreta que la no aplicación del tipo superreducido del 4% a un pan especial se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según la cual la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos.
- [Tribunal Supremo, de 28 de enero de 2025](#), la aptitud de la utilización de un inmueble como vivienda se desprende de las características objetivas del diseño y construcción del edificio, así como la de satisfacer la necesidad de vivienda, no siendo necesario que cuente con la cédula de habitabilidad, por lo que se aplicará el tipo reducido del 10%³.
- [Tribunal Superior de Justicia de la UE, de 13 de marzo de 2025](#), se podrá solicitar la devolución a la Administración tributaria de las cuotas soportadas indebidas cuando el transmitente no puede rectificar la factura ni la declaración del Impuesto por haber prescrito el plazo para su realización.
- [Tribunal Supremo, de 07 de abril de 2025](#), la adjudicación por parte de los comuneros de los inmuebles arrendados, sin medios organizativos o humanos, no constituye una unidad económica autónoma, por lo que se trata de una entrega sujeta y exenta de IVA, al no haberse renunciado a la exención.

Resoluciones de la Administración

- [Resolución de 27 de septiembre de 2024](#), si bien la acreditación del pago de las facturas es relevante, no es un requisito formalmente establecido en la normativa del impuesto para el ejercicio del derecho a la devolución. La falta de justificación del pago no es suficiente para denegar la devolución si no se demuestra de manera concluyente que las operaciones documentadas en las facturas son inexistentes o fraudulentas.
- [Resolución de 26 de noviembre de 2024](#), un lease-back es una operación financiera, cuyo fin primordial es la concesión de un préstamo, lo que supone que a efectos del IVA no exista una entrega de bienes, por lo que no cabe gravar como ese hecho imponible ni la transmisión inicial de los mismos a la entidad financiera, ni la posterior

³ La [Resolución de 20 de febrero de 2025](#), se expresa en el mismo sentido.

que se produzca por parte de esta al arrendatario como consecuencia del ejercicio por parte de éste del derecho de opción de compra.

Consultas de la Dirección General de Tributos

- Consulta [V0260-24, de 29 de febrero de 2024](#), se analiza el caso de una persona física que promovió la construcción de un local para destinarlo al arrendamiento, siendo el inquilino su hijo, que lo destina al desarrollo de su actividad económica. El Centro Directivo entiende que el único uso que ha tenido el local desde su construcción ha sido el arrendamiento a favor del empresario -el hijo- que ahora va a ser el adquirente del mismo mediante la donación que se proyecta realizar. En estas circunstancias, la donación del local al actual arrendatario tiene la consideración de primera entrega de edificación.
- Consulta [V0597-24, de 9 de abril de 2024](#), interpreta que la transmisión de dos de las viviendas promovidas por el consultante que integran su patrimonio empresarial a su excónyuge tendrá la consideración de autoconsumo de bienes.
- Consulta [V0782-24, de 17 de abril de 2024](#), trata sobre la sujeción o no al IVA de los servicios que prestan los socios administradores a sus sociedades. El Centro Directivo determina que, por lo general, no estarán sujetos al IVA, por no tener los administradores la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto.
- Consulta [V1876-24, de 8 de agosto de 2024](#), en operaciones de compraventa con contratos de comisión en las que el comisionista actúa en nombre propio, se producen dos transmisiones de bienes del proveedor a la empresa española y de esta última al cliente americano. El devengo del IVA ocurre en el momento en que los bienes se ponen a disposición del adquirente. No obstante, si existen pagos anticipados, el impuesto se devenga en el momento del cobro por el importe recibido, siempre que no se trate de exportaciones de bienes.
- Consulta [V0861-25, de 22 de mayo de 2025](#), la existencia de un distribuidor local en el TAI, perteneciente al mismo grupo de entidades, no predetermina la existencia de un establecimiento permanente sin más. De la información facilitada y a falta de otros elementos de prueba, entiende que no concurren los requisitos para la existencia de un establecimiento en el TAI. Entre otros argumentos porque parece que el distribuidor local es responsable de sus medios y realiza sus operaciones por su cuenta y riesgo; la filial no actúa ni negocia en nombre de la empresa extranjera; no pone a su disposición medios técnicos o humanos y solo presta servicios internos sin control funcional de la matriz.
- Consulta [V0869-25, de 22 de mayo de 2025](#), en la declaración-liquidación del régimen especial de ventanilla única, Modelo 369, solo se incluirán las cuotas devengadas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas en otros Estados miembros. La deducción de las cuotas soportadas en otros Estados miembros relacionadas con el régimen especial de ventanilla única se recuperará a través del procedimiento de devolución, en los términos previstos en el artículo 117 bis de la Ley del IVA. En conclusión, la deducción de las cuotas soportadas en el TAI se realizará a través del régimen general del impuesto, Modelo 303, sin que quepa compensación alguna con cuotas devengadas declaradas en el Modelo 369 anteriormente citado.

5. Naturaleza del impuesto

Se define como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

La naturaleza del impuesto puede resumirse en los siguientes puntos:

- Es indirecto, ya que grava manifestaciones indirectas o secundarias de la capacidad de pago a través de la adquisición de bienes o servicios, y la carga recae en el comprador, puesto que el sujeto pasivo se encarga de recaudar y gestionar el impuesto.
- Además, es un tributo real, definido sin referencia a una persona específica, y objetivo, al no considerar las circunstancias personales del sujeto pasivo. Su aplicación es instantánea y no periódica, ya que se devenga por operación.
- Finalmente, se enfoca en el consumo, con el objetivo de gravar a los destinatarios finales de los bienes y servicios.

6. Ámbito de aplicación

Se exigirá de acuerdo con lo establecido en la Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico de los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Además, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

El ámbito espacial del impuesto está formado por el territorio español, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito. Se excluye de dicho ámbito:

- Canarias, por ser territorio excluido de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocio.
- Ceuta y Melilla, por no ser territorios comprendidos en la Unión Aduanera.

7. Delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Como regla general, las transmisiones realizadas en el ámbito económico son gravadas en IVA, mientras que las realizadas fuera de tal ámbito o entre particulares son gravadas por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” (TPO en adelante) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD en adelante).

En ITP y AJD son transmisiones patrimoniales sujetas, las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

La doble imposición entre ambas normativas se elimina en la normativa del ITP al afirmar que “no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA”.

En la misma línea, la ley del IVA afirma que las operaciones sujetas al impuesto no lo estarán en concepto de TPO.

Ahora bien, la aplicación de este régimen provoca que ciertas operaciones inmobiliarias y las transmisiones de determinados valores puedan quedar libres de gravamen, encontrándose sujetas pero exentas en IVA y al mismo tiempo no están sujetas a TPO.

Por ello se completa esta delimitación señalando que se exceptuarán de lo dispuesto en el párrafo anterior (quedando sujetas a TPO) las siguientes operaciones:

- Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención.
- Las transmisiones de valores. No obstante, estará exenta de IVA y de TPO aquella transmisión de valores de una sociedad en el que más del 50% del activo sean inmuebles afectos.

Por último, quedarán sujetas a TPO las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando la transmisión no quede sujeta a IVA, por constituir una unidad económica independiente.

8. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

8.1. Hecho imponible

Estarán sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se realizan con ocasión del cese en el ejercicio de sus actividades, o, en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen, con independencia de los fines o resultado de la actividad.

Se entenderán realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por sociedades mercantiles, cuando tengan condición de empresario o profesional.
- Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades sujetas.
- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

® Tenga en cuenta que:

- Un lease-back es una operación financiera, cuyo fin primordial es la concesión de un préstamo, lo que supone que a efectos del IVA no exista una entrega de bienes, por lo que no cabe gravar como ese hecho imponible ni la transmisión inicial de los mismos a la entidad financiera, ni la posterior que se produzca por parte de esta al arrendatario como consecuencia del ejercicio por parte de éste del derecho de opción de compra ([TEAC, Resolución 2754/2022, de 26 de noviembre de 2024](#)).
- La cesión de un derecho que posibilita a su adquirente ejercitar acciones legales contra un tercero y obtener de su ejercicio una cantidad monetaria se trata de una operación sujeta al impuesto ([DGT V2691-21](#)).
- La asistencia económica proporcionada por un colaborador a una entidad sin ánimo de lucro, destinada a la realización de objetivos de interés general bajo acuerdos de colaboración empresarial, no se considera una contraprestación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido ([DGT V2136-22](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un empresario establecido en Segovia entrega bienes a un empresario de Málaga.
- Una persona física, escultor de profesión, vende una máquina que utiliza en su actividad.
- Un cineasta regala entradas a una empresa para que sus empleados puedan asistir de forma gratuita al estreno de una película.

Solución

- Dicha entrega de bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto.
- La entrega de la máquina se entiende realizada en el ejercicio de su actividad profesional, aunque se trate de una operación ocasional.
- Se trata de un autoconsumo de servicios, por tratarse de un servicio prestado de forma gratuita por un empresario o profesional. (Esta cuestión se analiza en el punto 8.2).

Empresario o profesional

Tienen consideración de empresarios o profesionales:

- Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, salvo excepciones.

- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.
- Aquellos que efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- Quienes realicen, ocasionalmente, entregas a otro país comunitario de medios de transporte nuevos, considerándose como tales los vehículos terrestres que tengan menos de seis meses de antigüedad o menos de 6.000 kilómetros recorridos.

Se presumirán empresarios o profesionales actuando como tales, respecto de todos los servicios que les sean prestado:

- Quienes realicen actividades empresariales o profesionales con otras que no estén sujetas al impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del impuesto, suministrado por la Administración española.

® Tenga en cuenta que:

- Es necesario cumplir con la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo establecido en la normativa del impuesto. La simple declaración de alta en el IAE no otorga automáticamente dicho carácter ([DGT V2279-07](#)).
- La jubilación no implica automáticamente el cese como empresario en referencia al impuesto. La falta de liquidación integral del patrimonio empresarial se interpreta como la continuación de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, persiste la obligación de cumplir con las obligaciones fiscales pertinentes ([DGT V3460-19](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa abona en la nómina de uno de sus empleados el sueldo, correspondiente a un mes, una parte en dinero y otra parte en mercancías (en especie). El empleado vende dichas mercancías.
- El AMPA presta servicios para los alumnos de su colegio.
- Un funcionario tiene dos inmuebles, uno en el que vive y otro alquilado a unos estudiantes.
- Un asesor fiscal es propietario de un solar ubicado en Marbella y va a promover la construcción de un chalet que tiene pensado utilizar como vivienda una vez terminado. Por un problema familiar, al final no se queda con el chalet y lo vende.

- Un ciudadano de Soria heredó unos terrenos. Los transmite a un promotor porque se van a iniciar obras de urbanización de los mismos.

Solución

- El empleado no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del impuesto, dado que no existe intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- El AMPA no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en beneficio de terceros, por lo que en principio las operaciones que realizan no están sujetas al IVA. No obstante, si realizara alguna actividad económica, quedaría sujeta al IVA.
- Tiene la consideración de empresario porque así lo establece expresamente la norma. El arrendamiento, en consecuencia, será una prestación de servicios sujeta al impuesto, aunque exenta por tratarse de una vivienda.
- En principio, como tiene la intención de quedarse el chalet, el asesor fiscal no tiene la condición de empresario al promover la construcción del chalet para uso propio. No obstante, como al final no se lo queda, sí que sería empresario, porque lo va a destinar a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- El ciudadano soriano transmite los terrenos antes de pagar derramas de la futura urbanización de los mismos. En este caso los costes de urbanización los asumirá el promotor inmobiliario y, por lo tanto, no se puede considerar que el vendedor es urbanizador de terrenos y tener la consideración de empresario.

La transmisión del terreno no está sujeta teniendo que pagar el promotor el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

Esta actuación no es muy común porque el TPO es un coste que soporta el adquirente. Sin embargo, si el transmitente hubiera asumido algún coste de la urbanización, tendría la consideración de empresario y la venta hubiera quedado sujeta al IVA y el promotor hubiera pagado un IVA que sería deducible para él.

EJEMPLO

Enunciado

- Un joven, con residencia fiscal en Madrid, vende a través de una plataforma de compraventa ropa de segunda mano.

Solución

- En este caso el joven no realiza una actividad empresarial porque solo se dedica a vender artículos usados. Por este motivo las ventas son operaciones no sujetas al IVA.

Se trata del uso común de vender aquello que ya se usa y, por lo general, tanto el comprador como el vendedor son particulares.

Queda fuera del ámbito del IVA porque no existe habitualidad normalmente, son bienes de uso particular y no empresarial.

En principio, los adquirentes deberían de pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque las Comunidades Autónomas podrán regular supuestos específicos para reducir su imposición.

Estas plataformas quedan obligadas a informar a la AEAT de los datos de los usuarios que hayan vendido artículos por un importe superior a 2.000€ o, bien, hayan realizado más de 30 ventas en un año.

Entregas de Bienes

Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Existen ciertas reglas especiales, entendiendo como entrega de bienes, entre otras:

- Ejecuciones de obra: tienen tal consideración las ejecuciones de obra destinadas a la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que realiza la obra aporta parte de los materiales empleados, siempre que el coste de dichos materiales supere el 40% de la base imponible.
- Las aportaciones y adjudicaciones no dinerarias a sociedades: son las efectuadas por los sujetos pasivos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades u otras entidades. También tienen esta consideración las adjudicaciones de inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación.
- Ventas con reserva de dominio: son aquellas cesiones de bienes en relación con ventas con condición suspensiva o reserva de dominio. Igual consideración tienen las ventas a plazos en las que el transmitente se reserva el dominio hasta el último plazo de pago.
- Operaciones entre comitente y comisionista cuando este último actúa en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o venta.
- Ventas a distancia de bienes.

La normativa recoge como operaciones asimiladas a las entregas de bienes los autoconsumos, pudiendo ser de carácter externo (del patrimonio empresarial pasa al de un tercero o al personal), interno (cambio de afectación entre sectores diferenciados o afectación de bienes del circulante al activo fijo) o intracomunitario (afectando bienes a la actividad en otro Estado miembro de la UE).

® Tenga en cuenta que:

- El Centro Directivo interpreta que, como consecuencia de la realización de ferias en territorio de aplicación del impuesto, por un residente en Estados Unidos, la

entrega de folletos a los asistentes será considerado como una entrega de bienes, y no como una prestación de servicios ([DGT V1767-20](#)).

- El suministro de alimentos y bebidas en máquinas expendedoras es considerado como entrega de bienes, ya que el empresario o profesional realiza únicamente la puesta a disposición de estos a sus clientes ([DGT V2826-21](#)).

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa ha formalizado un contrato de alquiler con opción de compra con un cliente por un periodo de 6 años. Durante el año N, se han cobrado cuotas anuales, que incluyen intereses, por un total de 2.000€ cada una, recibidos el 31 de diciembre. Los intereses incorporados en cada cuota anual ascienden a 200€ por año. Al finalizar el contrato, el valor residual del equipo es de 900€. El 1 de enero del año N+2, el arrendatario ejerce la opción de compra.

Solución

En los años N y N+1, se ha prestado un servicio cuyo reconocimiento se realiza en el momento de la exigibilidad de la cuota anual.

La liquidación anual de esta transacción es: 21% de 2.000 = 420€. Los intereses correspondientes se incluyen en la base imponible, ya que pertenece a un período anterior al momento al devengo la operación.

En el N+2, se produce una entrega de bienes:

- Base imponible: 4 años \times (2000 - 200) + 900 = 10.800€. Se excluyen los intereses por corresponder a un momento posterior al del devengo.
- IVA: 21% de 10.800 = 2.268€.
- Intereses: 4 \times 200 = 800€ sin IVA, pues se trata de una operación exenta (esta cuestión se analiza en el apartado 8.4).

Ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se caracterizan por:

- Ser entregas de bienes, no incluyéndose las prestaciones de servicios, para las cuales existen reglas de localización y tributación específicas.
- Estos bienes han de ser transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, desde un Estado Miembro con destino al cliente final, localizado en otro Estado Miembro.
- El cliente deberá ser un consumidor final o persona cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se encuentre sujetas al impuesto.

Cabe destacar que si los bienes ya se encuentran en el estado de destino cuando se efectúa la venta, no puede considerarse una venta a distancia intracomunitaria.

En cuanto a la expedición de los bienes, cuando el transporte es por parte del vendedor, se puede considerar cumplido este requisito cuando el proveedor haya intervenido de manera indirecta. En particular, cabe destacar las siguientes formas de envío:

- Que el proveedor subcontrate el transporte de los bienes a un tercero que los entregará al cliente.
- Que un tercero se encargue de la expedición, pero el proveedor asume toda o parte de la responsabilidad por la entrega al cliente
- Que el proveedor facture y cobre el precio del transporte al cliente y las remite posteriormente a un tercero encargado del transporte de los bienes.

El requisito no se entenderá cumplido si el cliente transporta él mismo los bienes, u organiza su entrega con un tercero sin intervención del proveedor.

® Tenga en cuenta que:

- El tipo de gravamen aplicable será el correspondiente conforme a la normativa del estado de destino y los gastos de transporte forman parte de la base imponible ([DGT V0167-22](#)).
- Cuando se efectúe una venta on-line y los bienes son enviados previamente a los almacenes de la plataforma en cada Estado miembro en donde se producirá la venta de estos, existirá una transferencia de bienes, sujeta, pero exenta en el territorio de aplicación del impuesto, tributando en el estado de destino como una adquisición intracomunitaria de bienes asimilada. Además, este tipo de envíos obliga a disponer de un NIF-IVA en España y en los demás Estados miembros en los que se reciban las mercancías ([DGT V3047-21](#)).
- Los empresarios o profesionales que tributan por el régimen especial del recargo de equivalencia no podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas, a pesar de que las ventas on-line tributen en los estados de destino ([DGT V2951-21](#)).

Prestaciones de Servicios

Toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Tendrán esta consideración el ejercicio independiente de una profesión u oficio, los arrendamientos, cesión de propiedad intelectual y las operaciones de mediación, agencia o comisión, entre otras prestaciones.

Además, se consideran operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

Se consideran prestaciones de servicios las siguientes:

- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles.
- Las cesiones de uso o disfrute de bienes.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual e industrial.
- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones pactadas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas delimitadas.
- Las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes.
- Los traspasos de locales de negocio.
- Los transportes.
- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y la venta de bebidas y alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- Los servicios de hospitalización.
- Los préstamos y créditos en dinero.
- El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
- La explotación de ferias y exposiciones.
- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

® Tenga en cuenta que:

- Se considera como prestación de servicios la retribución en especie consistente en la cesión de uso de vehículos por parte de la empresa a sus trabajadores, cuando forme parte del montante total sus remuneraciones ([DGT V1288-20](#)).
- No constituye prestación de servicios el compromiso de difusión de colaboración por parte de las entidades sin ánimo de lucro, siempre y cuando, se realicen dentro del marco de convenios de colaboración para la realización de objetivos de interés general ([DGT V0779-14](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un novelista, que cuenta con varias obras literarias, cede los derechos de autor de una de sus novelas a una editorial.

Solución

- Nos encontramos ante una prestación de servicios sujeta al Impuesto, pues es realizada por un empresario o profesional en el ámbito de su actividad económica.

Sin embargo, esta operación estará exenta del Impuesto (esta cuestión se analiza en el apartado 8.4).

8.2. Autoconsumo de bienes y servicios

A pesar de la similitud en el tratamiento de los autoconsumos de bienes y los de servicios la normativa del IVA distingue entre unos y otros, para establecer reglas específicas:

Autoconsumo de bienes

Nos encontramos con operaciones que, efectuadas sin contraprestación, se asimilan a las entregas de bienes a título oneroso, es decir, los autoconsumos y las transferencias intracomunitarias de bienes.

La principal característica de las citadas operaciones es la falta de contraprestación, bien por tratarse de transferencias de bienes del patrimonio empresarial al particular, de transferencias internas dentro del propio ámbito empresarial, o bien de operaciones que se efectúan a título gratuito.

El autoconsumo puede ser externo e interno:

- El autoconsumo externo se produce cuando los bienes salen del patrimonio empresarial o profesional sin contraprestación, ya por cederlos gratuitamente a terceros, ya por destinarlos el empresario o profesional a su patrimonio personal o a su consumo.
- El autoconsumo interno no hay salida del bien del patrimonio empresarial o profesional, sino un cambio de destino. Tiene lugar cuando un bien inicialmente afectado a una actividad que genera un determinado derecho a deducción y en la que efectivamente se practicó dicha deducción, se afecta a otra actividad con un régimen diferente de deducción. También hay autoconsumo cuando un bien construido o adquirido como circulante pasa a utilizarse como bien de inversión, lo que puede originar una modificación del régimen de deducción del IVA soportado en la construcción o adquisición. Sólo se encuentra sometido a tributación el autoconsumo interno de bienes, no de servicios.

® Tenga en cuenta que:

- La transmisión de dos de las viviendas promovidas por el consultante que integran su patrimonio empresarial a su excónyuge tendrá la consideración de autoconsumo de bienes ([DGT V0597-24](#)).
- Una persona física dada de alta en la actividad empresarial de carpintería y cerrajería adquiere un local para desarrollar su actividad mediante un contrato de arrendamiento financiero, deduciéndose el IVA soportado. Se da de baja, quedándose el local para su uso como vivienda. Esta operación constituye un autoconsumo de bienes sujeto al IVA, pero exento si se tratara de una segunda entrega de edificación ([DGT V2938-21](#)).
- La interesada es una entidad mercantil que se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria que adquirió tres edificaciones para su demolición y construcción de

viviendas nuevas para su venta. No obstante, respecto de una de ellas, actualmente se plantea destinar las viviendas resultantes a su arrendamiento, lo que daría lugar a un autoconsumo de bienes al producirse un cambio de afectación de dicho bien para ser utilizado en otro sector diferenciado ([DGT V2933-21](#)).

- La reversión de obras realizadas por la entidad arrendataria tiene la naturaleza de autoconsumo de bienes. Esto se debe a que las obras, realizadas al principio del contrato, tienen naturaleza de bien de inversión al ser ejecutadas con carácter voluntario, no formando parte de la base imponible del arrendamiento del local, al no constituir contraprestación de este ([DGT V0688-20](#)).
- El interesado, titular de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria, entrega gratuitamente a su hermano una que no había sido ni vendida ni usada previamente. La transmisión gratuita constituye un supuesto de autoconsumo bienes ([DGT V0364-21](#)).
- Las donaciones de bienes efectuadas por empresarios o profesionales a entidades sin ánimo de lucro son entregas gratuitas de productos sujetas al IVA como autoconsumo de bienes, siempre que estos empresarios se haya podido deducir total o parcialmente el impuesto en su adquisición ([DGT V1709-22](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una promotora de viviendas, debido a la crisis inmobiliaria decide destinar las viviendas no vendidas a su alquiler.

Solución

- La actividad de promoción de venta y arrendamiento de viviendas y locales constituyen sectores diferenciados de actividad al tener asignados grupos diferentes en la CNAE y serles de aplicación regímenes de deducción distintos al diferir en más de 50 puntos porcentuales el porcentaje de deducción aplicable a cada una de estas actividades.

Por este motivo, estamos en presencia de un autoconsumo interno, porque se produce el cambio de afectación de las viviendas que, destinadas inicialmente a su venta, hayan sido destinadas al arrendamiento, debiendo el sujeto pasivo autorrepercutirse el impuesto y devengándose en el momento en que se efectúe la operación gravada, esto es, cuando se produzca el cambio de afectación.

EJEMPLO

Enunciado

- Una sociedad que se dedica a fabricar colchones regala a uno de sus empleados uno por importe de 3.200€. También fabrica colchones para uso de los trabajadores en su horario de descanso

Solución

- El regalo del colchón es un autoconsumo de bienes sujeto al IVA.

En relación con la fabricación de colchones para uso de sus empleados es también un autoconsumo de bienes.

No obstante, dado que la actividad de la sociedad es la fabricación y venta de colchones, si por las operaciones que realiza tuviera atribuido el derecho a deducir íntegramente la cuota de IVA que hubiese soportado en el caso de adquirir a terceros dichos bienes (y se mantiene esta situación durante el período de regularización) no aparecería la operación como autoconsumo de bienes gravada en este Impuesto.

Autoconsumo de servicios

Se consideran operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios, los cuales son operaciones realizadas sin contraprestación. Tienen esta consideración las siguientes operaciones:

- Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en los supuestos de autoconsumo de bienes, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- La aplicación total o parcial al uso particular o a fines ajenos a su actividad, de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional.
- Las restantes prestaciones de servicios a título gratuito, que se realicen para fines ajenos a los de una actividad empresarial o profesional.

Al igual que en el caso del autoconsumo de bienes, podemos distinguir entre el autoconsumo de servicios internos y externos. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con el autoconsumo de bienes, solo los autoconsumos de servicios externos están sujetos a impuestos.

® Tenga en cuenta que:

- La formación gratuita impartida por la fundación consultante a sus trabajadores está enmarcada dentro de su propia actividad, pues la mencionada formación se imparte para sus propios fines, por lo que no puede determinarse como un autoconsumo de servicios ([DGT V1154-22](#)).
- La cesión de una maquinaria por parte del Ayuntamiento supone la desafectación del bien del servicio público, por lo que la transmisión de la maquinaria a un tercero para su explotación privada a título oneroso constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA y la cesión gratuita constituye un autoconsumo de servicios ([DGT V1118-23](#)).
- El interesado cede un local comercial de su propiedad a su hija, la cual se hace cargo de los gastos que genere el mismo. Si el local se cede sin contraprestación alguna, existirá un autoconsumo de servicios ([DGT V0511-22](#)).
- Una persona física pretende ejercer la actividad de economista en un local que es propiedad de su hermano, que le cederá de forma gratuita mediante un contrato de comodato durante dos años. Siempre y cuando el local comercial se

encuentre afecto al patrimonio empresarial del cedente, su posterior cesión sin contraprestación estará sujeta al Impuesto como autoconsumo de servicios ([DGT V2049-15](#)).

- Los servicios de defensa jurídica que un abogado se presta a sí mismo en relación con una reclamación de honorarios a un cliente no tienen la consideración de autoconsumo de servicios ([DGT V1799-07](#)).
- La instalación gratuita de barriles, botelleros y mostradores-neveras por la compañía cervecera, únicamente dan lugar a un autoconsumo de servicios si se realizan para fines ajenos a los de la actividad empresarial ([Tribunal Supremo, de 08 de julio de 2009](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un club de fútbol de 2ª REF reparte pases gratuitos de partidos a familias que tienen pocos recursos.

Solución

- Se trata de un supuesto de autoconsumo de servicios sujetos al Impuesto, por lo que el club debe de ingresar el IVA correspondiente.

8.3. Supuestos de no sujeción

La ley no establece un criterio definido para calificar las operaciones no sujetas, ya que agrupa tanto aquellas que no tienen carácter empresarial o profesional, como otras que sí lo tienen, pero cuya exclusión del impuesto se basa en motivos de simplificación, en su escasa relevancia económica dentro de la actividad global o en consideraciones de carácter técnico.

No estarán sujetas al impuesto las siguientes operaciones:

- La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales, que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma con estructura organizativa capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.
- Las entregas gratuitas de muestras u objetos publicitarios sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. Es preciso que figure de forma clara el nombre del empresario o profesional al que la publicidad se refiere. Los impresos publicitarios no tienen límite cuantitativo, pero las entregas de objetos publicitarios a un mismo cliente no deben tener un coste superior a 200€ durante el año natural, salvo que sea para redistribución gratuita.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones administrativas o laborales.

- Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de estas y los prestados a demás cooperativas por sus socios de trabajo.
- Autoconsumo de bienes o servicios, siempre que el sujeto pasivo no se hubiese atribuido el derecho a deducir el impuesto soportado en la adquisición de los bienes objeto de autoconsumo. Tampoco estarán sujetos los autoconsumos de servicios, distintos de los anteriores, cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se hubiera deducido las cuotas soportadas en la recepción de dicho servicio.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, siempre que no actúen mediante empresas mercantiles, públicas, privadas o mixtas.
- Concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, inmuebles o instalaciones en aeropuertos e infraestructuras ferroviarias.
- Prestaciones de servicio a título gratuito que sean obligatorias en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- Operaciones realizadas por Comunidades Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

® Tenga en cuenta que:

- La adjudicación por parte de los comuneros de los inmuebles arrendados, sin medios organizativos o humanos, no constituye una unidad económica autónoma, por lo que se trata de una entrega sujeta y exenta de IVA, al no haberse renunciado a la exención ([Tribunal Supremo, de 7 de abril de 2025](#)).
- Se encontrará sujeta la operación de adquisición de la licencia de Loterías y Apuestas del Estado, si la transmisión se limita a la mera cesión del contrato mercantil sin que ésta se vea acompañada de un conjunto de elementos corporales e incorporales que, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios ([DGT V0547-18](#)).
- En el caso de transmisiones de viveros flotantes, junto con sus respectivas concesiones administrativas, la Dirección General de Tributos entiende que no se trata de una unidad económica autónoma, puesto que el conjunto de elementos transmitidos no es suficiente para poder iniciar la actividad. Considera como sujeta esta operación ([DGT V0521-19](#)).
- Para que la venta de un negocio de expendeduría de tabaco sea considerada como unidad económica autónoma, y, por tanto, sea tratada como una operación no sujeta al impuesto, es necesario que vaya acompañada de la totalidad del negocio en cuestión, como son licencia, existencias y otros elementos afectos a la actividad ([DGT V1195-19](#)).

- La consulta versa sobre la transmisión del primer corte forestal, acompañado de los contratos con terceros necesarios para realizar esta actividad, sin incluir al personal. Este último matiz es el que considera la Administración como relevante para la calificación de la cuestión planteada como mera cesión de bienes, ya que no incluye la estructura humana y de producción para poder iniciar de manera autónoma la actividad ([DGT V2686-19](#)).
- No se considera sujeta al impuesto la prestación de servicios gratuita por parte de la empresa a sus trabajadores, consistente en la cesión en renting de vehículos para la utilización de estos con fines laborales y privados ([DGT V1434-20](#)).
- La entrega de souvenirs por parte de un Ayuntamiento, por el que percibe precios públicos, es considerada por la Dirección General de Tributos como una entrega de bienes, quedando sujeta y no exenta al impuesto ([DGT V2413-20](#)).
- Cuando se trate de personas físicas que presten el servicio de paquetería y se encuentren dados de alta como trabajadores por cuenta ajena, este servicio no estará sujeto al impuesto ([DGT V3190-21](#)).
- La entrega de dinero por parte de una entidad mercantil, que ha suscrito un convenio urbanístico con un Ayuntamiento, destinada a la finalización del acondicionamiento de una instalación, cedida gratuitamente por el Ayuntamiento, no estará sujeta al impuesto ([DGT V1078-22](#)).
- Las operaciones realizadas por Comunidades Regantes tendentes al aprovechamiento y ordenación de aguas realizadas en cooperación con otros organismos públicos, así como todas las actividades de conservación, limpieza y mejora, son consideradas por el Tribunal como operaciones no sujetas al impuesto ([TEAC, Resolución 4798/2014](#)).
- Cuando se entreguen objetos que no tengan impreso de forma indeleble la publicidad de la empresa en cuestión, a pesar de que estos objetos vengan contenido en carpetas contenedoras con dicha publicidad, el Tribunal considera que no se cumplen los requisitos para ser enmarcados como operación no sujeta al impuesto ([TEAC 6015/2015, de 22 de noviembre de 2017](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un empresario decide transmitir la totalidad de su patrimonio empresarial que incluye dos edificios, uno de los cuales fue promovido por él, así como diverso mobiliario.
- Un taxista traspasa su licencia para que la actividad la continúe otro conductor e incluye la transferencia del vehículo, el cual está valorado en 300€.
- Un asesor fiscal, con despacho en Madrid dona la totalidad de su patrimonio profesional a sus tres hijos, que se dedican también a la asesoría.

Solución

- La transmisión del patrimonio no está sujeta al IVA, ya que se supone que se está transfiriendo una unidad económica capaz de operar de forma autónoma. Tampoco está sujeta a la modalidad de TPO. Sin embargo, los inmuebles incluidos en la transmisión están gravados por la modalidad de TPO, lo que implica que el adquirente no podrá recuperar la cuota correspondiente.
- La transmisión de la licencia de taxi o auto taxi debe ser considerado como una operación no sujeta al Impuesto ([Sentencia del Tribunal Supremo 1146/2020, de 10 de septiembre de 2020](#)).
- Se trata de la transmisión de una unidad económica no sujeta, con independencia de que se realice a favor de un solo adquirente y que estos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Los hijos deben de afectar la unidad económica a una actividad económica desarrollada por ellos.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

EJEMPLO

Enunciado

- El Ayuntamiento de Estepona vende un solar que tenía desde hace más de 20 años.
- Una sociedad explota en régimen de comunidad de bienes un hotel familiar junto con otra entidad. La comunidad de bienes se disuelve al transmitir la primera su participación a la otra copropietaria.

Solución

- Las entregas de terrenos efectuadas mediante precio por un Ente Público estarán sujetas al IVA cuando los citados inmuebles formen parte del patrimonio empresarial del transmitente, es decir, cuando estén afectos al desarrollo de una actividad empresarial en los términos indicados anteriormente.

Por un lado, están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los Ayuntamientos en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional mediante contraprestación consistente en un precio público.

Por otro lado, no estarán sujetas al IVA las operaciones realizadas por los Ayuntamientos al margen o con independencia del ejercicio de actividades empresariales o profesionales, aunque la contraprestación de dichas operaciones esté constituida por un precio público.

Los entes públicos, al igual que el resto de empresarios, tendrán dicha condición cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia

y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la misma, así como, en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

EJEMPLO

Enunciado

- Una sociedad explota en régimen de comunidad de bienes un hotel familiar junto con otra entidad. La comunidad de bienes se disuelve al transmitir la primera su participación a la otra copropietaria.

Solución

- No está sujeta al IVA la disolución de la comunidad de bienes como consecuencia de la adquisición por parte de uno de los comuneros de la participación que detentaba la primera entidad, en el supuesto de que la adquirente continúe con la actividad empresarial o profesional que desarrollaba la comunidad de bienes y de que no existan más comuneros, afectando por tanto la operación al total del patrimonio empresarial o profesional.

EJEMPLO

Enunciado

- Un particular, con residencia en Comillas, transmite el negocio de ropa deportiva a otro empresario que seguirá con la actividad, cede también a sus dos trabajadores. Sin embargo, el local comercial, no se lo transmite, pero se lo cede en arrendamiento durante los próximos 15 años.

Solución

- La jurisprudencia y doctrina administrativa cuando se transmite todo el negocio menos el local, pero se cede en arrendamiento al transmitente, entiende que se aplica el supuesto de no sujeción.

Por tanto, en virtud de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en nada perjudica la aplicación del supuesto de no sujeción que la transmisión de todos los elementos afectos a la actividad de restaurante realizada por el transmitente se desarrolle en un local que se va a ceder en arrendamiento al adquirente, conjuntamente con la transmisión de todos los elementos de la actividad ([DGT V2368-20](#)).

Servicios prestados por socios profesionales a su sociedad

Distinguimos las siguientes situaciones:

- Si la sociedad realiza actividades profesionales: para determinar si se produce una relación de dependencia laboral o de actividad profesional en el ámbito del IVA se debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del TJUE, [en sentencia del 18 de octubre de 2007](#):
 - No se considera que exista subordinación, y por tanto hay sujeción al IVA, cuando el socio organiza por sí mismo los medios personales y materiales necesarios para su actividad. Si, en cambio, los principales medios pertenecen a la sociedad, el socio queda fuera del ámbito del IVA. También se tendrá que analizar si el socio está integrado en la estructura organizativa de la empresa (lo que implicaría dependencia) o si actúa con autonomía, eligiendo sus colaboradores, horarios y vacaciones.
 - Se califica como relación de laboral si, en función de las condiciones entre ambos, resulta que el socio queda sometido a los criterios organizativos de esta, no percibiendo una contraprestación significativa ligada a los resultados de su actividad, siendo la sociedad la que responde frente a terceros, quedando los servicios prestados por el socio no sujetos al impuesto.
 - Si la sociedad realiza actividades empresariales en las que la titularidad de los activos recae en la propia entidad, los servicios prestados por el socio quedan excluidos del ámbito de aplicación del impuesto ([DGT V1147-15](#)).
- ® Tenga en cuenta que:
- El Centro Directivo determina que los servicios que prestan los socios administradores a sus sociedades, por lo general, no estarán sujetos al IVA, por no tener los administradores la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto ([DGT V0782-24](#)).

8.4. Exenciones

Dentro de las exenciones en el IVA, nos encontramos dos tipos:

- Las exenciones limitadas. La realización de las operaciones exentas no da derecho a deducir el impuesto de las adquisiciones realizadas a terceros, convirtiéndose el sujeto pasivo en consumidor final.
- Las llamadas exenciones plenas, que aun siendo operaciones en las que no se devenga el impuesto, se permite la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones realizadas a terceros. Este tipo de exenciones se encuentran fundamentalmente en operaciones intracomunitarias e internacionales.

Servicios médicos y sanitarios

Estarán exentos, entre otros:

- Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, además de los servicios directamente relacionados, realizados por entidades de Derecho Público o privadas a precios autorizados. No se incluyen la entrega de medicamentos, servicios veterinarios o de alimentación para personas distintas a los destinatarios de los servicios de hospitalización, entre otros.
- Servicios prestados por médicos profesionales o sanitarios, que realicen asistencia médica, quirúrgica o sanitaria. En caso de prestarse en una misma operación servicios de este tipo con otros no exentos, la base imponible se calculará en función de su valor de mercado, tributando únicamente aquellas que no se beneficien de la exención.
- Entregas de sangre y plasma sanguíneo.
- Transporte de enfermos en ambulancias o vehículos adaptados para ello.

Entidades de carácter social

Estarán exentas las actividades de asistencia social, deportiva, cultural u otras realizadas sin finalidad lucrativa prestados por entidades de Derecho público o establecimientos privados de carácter social. Son servicios de:

- Protección a la infancia y juventud.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y aislados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a exreclusos.

- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

Enseñanza

La enseñanza escolar, universitaria y de postgrados realizada por entidades de Derecho Público o entidades privadas autorizadas, el servicio de comedor y guardería fuera del horario escolar, así como las clases particulares. No se comprende en la exención los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros mencionados o el alojamiento y manutención en colegios o residencias de estudiantes, los realizados por autoescuelas para obtener el carné de conducir tipo A o B.

Entre otras están exentas:

- Educación de la infancia y de la juventud.
- La guarda y custodia de niños.
- La enseñanza escolar.
- La enseñanza universitaria.
- La enseñanza de postgraduados.
- La enseñanza de idiomas.
- La formación y reciclaje profesional.

Operaciones financieras y de seguros

Operaciones financieras y de seguros en general, salvo las gestiones de cobro en operaciones bancarias de mediación o el depósito y gestión de títulos de valores. Entre otras, destacamos las siguientes operaciones:

- Los servicios de mediación de seguros, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las operaciones de seguro.
- Los depósitos en efectivo, en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuentas corrientes y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos. Como ya se ha comentado en el primer párrafo de este apartado, las gestiones de cobro no se encuentran entre las operaciones relacionadas exentas.
- La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.
- La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de análoga naturaleza.
- En relación con los intereses que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, se considerará como retribuciones

exentas siempre que se incluyan dentro de operaciones financieras también exentas del impuesto y se haga constar separadamente en la factura.

- Las operaciones de permuta financiera.
- 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 transmisión de garantías.
- La transmisión de efectos y órdenes de pago, incluso la transmisión de efectos descontados (no se entienden incluidos los servicios prestados al cedente en las operaciones de factoring).
- 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, salvo las monedas y billetes de colección y piezas de oro, plata y platino.

Operaciones inmobiliarias

- La entrega de terrenos rústicos y demás edificios no edificables, así como los destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
 - Esta exención podrá ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo cuando el adquirente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto al realizar la adquisición o, cuando cumpliéndose lo anterior, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación.

No se aplica la exención cuando se adquieran para demoler y volver a construir, para rehabilitar en las condiciones establecidas en la ley, o se entreguen en el marco de ciertos arrendamientos financieros.

Se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá consideración de primera entrega, la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o titulares de derechos reales de goce y disfrute o en virtud de contrato de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

- Esta exención podrá ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo cuando el adquirente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto al realizar la adquisición o, cuando cumpliéndose lo anterior, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total

o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

- Arrendamientos de terrenos rústicos (excepto los destinados a estacionamiento de vehículos, depósito de bienes y explotaciones o publicidad) y los arrendamientos de edificios destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades, incluidos garajes y muebles arrendados conjuntamente.

Otras exenciones interiores

Estarán exentos los servicios postales, loterías y juegos de azar, así como las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero ([DGT V1848-24](#)).

® Tenga en cuenta que:

- La refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta, debiendo repercutirse el impuesto ([DGT V1173-23](#)).
- En los casos de alquiler de material sanitario, así como de quirófanos a terceros para la realización de operaciones de cirugía estética, cuando esta actividad tenga carácter accesorio de la principal, tributará al tipo general del 21 % ([DGT V0154-20](#)).
- Se encontrarán exentos aquellos servicios quiroprácticos prestados a través de persona física, con título habilitante por centro educativo calificado ([DGT V1596-21](#)).
- La simple venta de la cartera de clientes por parte de una persona dedicada a prestar servicios de seguro y reaseguro, no compone por sí misma una operación enmarcada en dicho ámbito, por lo que constituye una operación sujeta y no exenta al impuesto ([DGT V1554-22](#)).
- Se aplicará la exención en aquellos casos en los que se impartan clases de carácter deportivo por personas físicas que realizan deporte y se desarrollen en centros de carácter social ([DGT V1070-22](#)).
- La prestación de servicios relacionados con el acceso a congresos médicos en el territorio de aplicación del impuesto, por parte de asociaciones sin ánimo de lucro extranjeras, estará exenta del mismo ([DGT V0682-20](#)).
- Las entregas realizadas como consecuencia de defectos de aprovechamiento urbanístico, en los sistemas de compensación, serán operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional. Pero en el caso de que el transmitente sí tuviese esta consideración con anterioridad, la entrega se hallará sujeta al Impuesto, aunque exenta por tratarse de un terreno no urbanizado ni en curso de urbanización ([DGT V2003-18](#)).

- En las residencias geriátricas de ancianos habrá que diferenciar, por un lado, las actividades destinadas a diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades de estos, las cuales se encontrarán exentas del impuesto; y por otra parte, el resto de las actividades, las cuales se encontrarán sujetas y no exentas (TEAC, Resolución 1343/2006, de 16 de abril de 2008).
- En aquellos desfiles procesionales de Semana Santa en los que exista alguna zona en la que se pague un importe por la venta de sillas y palcos para contemplar los desfiles, dichas ventas podrán encontrarse exentas y no exentas. El Tribunal interpreta que se encontrarán exentas cuando tales desfiles puedan ser contemplados normalmente por cualquier persona que no pague abono, aun sin tener acceso a la zona de sillas y butacas, siempre y cuando no haya ningún obstáculo para su visualización. En caso contrario, la venta no estará exenta ([TEAC, Resolución 5825/2022, de 15 de diciembre de 2022](#)).
- La transmisión de la cartera de clientes por parte de médicos y personal sanitario no constituye prestación de asistencia sanitaria, ni supone el acceso a estos servicios, por lo que la operación resultara sujeta y no exenta ([Tribunal Supremo, de 2 de octubre de 2020](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una sociedad mercantil vende un local comercial adquirido con anterioridad a otra empresa. Se renuncia a la exención prevista para las segundas transmisiones.

Solución

- En un primer momento, se trata de una operación sujeta pero exenta de IVA, lo que conlleva su sujeción a TPO. Sin embargo, si se renuncia a la exención, la operación pasará nuevamente a estar gravada por el IVA.

EJEMPLO

Enunciado

Las operaciones realizadas por la embajada en España de un Estado extranjero son las siguientes:

- Adquisición de dos partidas de material de oficina por importes de 600€ y 400€, respectivamente.
- Publica un manual anual, para cuya edición contrata los servicios de una imprenta.
- Realiza operaciones de reparación y mantenimiento de la flota de vehículos de la embajada.

Solución

- La compra de material de oficina para uso oficial está libre de impuestos cuando cada compra supera los 300 €. Por lo tanto, ambas compras están exentas.
- Los servicios ofrecidos por la imprenta no se encuentran entre los servicios exentos según la normativa del impuesto.
- Los servicios de reparación y mantenimiento de vehículos tampoco están exentos, ya que la exención solo se aplica a la venta de vehículos automóviles.

EJEMPLO

Enunciado

- Tributación de la venta de un despacho, formado por un matrimonio en régimen económico de gananciales, donde el marido desarrolla la actividad de abogacía.

Solución

- La venta del despacho estará sujeta al impuesto, dado que constituye un elemento afecto a la actividad profesional ejercida por el esposo y no se transmite como una unidad económica independiente. Sin embargo, la transacción estará exenta, ya que se trata de una segunda venta, salvo que se produzca la renuncia a la exención.

8.5. Lugar de realización del hecho imponible

Entregas de bienes

- Las entregas que no sean objeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- Las entregas de muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte estarán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando la expedición inicie en dicho territorio (y el adquirente se encuentre en la Unión Europea o país tercero).

Se establecen otras reglas especiales para situar el devengo en el territorio de aplicación del impuesto:

- Entregas de bienes muebles cuando la expedición o transporte se inicia en dicho territorio, con la excepción de las ventas a distancia intracomunitaria de bienes.
- Las entregas de bienes muebles corporales efectuadas por el importador o los sucesivos adquirentes, cuando el lugar de inicio de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero. Las entregas previas no se entenderán incluidas en esta regla especial.
- Entregas de bienes con instalación o montaje: bienes que han de ser objeto de instalación antes de la entrega, cuando la instalación se ultime en dicho territorio y queden inmovilizados en el mismo.

- Entregas de inmuebles radicados en territorio de aplicación del impuesto.
- Entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizado en el interior de la UE, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y cuyo lugar de llegada se sitúe en otro punto de la UE.

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes tributarán en el Estado miembro donde el destinatario recibe la mercancía. No obstante, tributarán en origen cuando no superen 10.000€, aunque podrán optar por la sujeción en territorio de aplicación del impuesto español. El umbral abarca a entregas de bienes y prestaciones de servicios.

® Tenga en cuenta que:

- En los casos de entrega de mobiliario con subcontratación de trabajos de fabricación, se considerarán como entregas de bienes en su conjunto. Si las obras se ultiman fuera del territorio de aplicación del impuesto, tanto si se trata de un Estado miembro como si se trata de un tercer país, se considerará como una entrega no sujeta al impuesto ([DGT V3981-16](#)).
- La entrega de puertas automáticas, que sean objeto de instalación, destinadas principalmente a edificios de oficinas sitos en otro Estado miembro no será considerado como operación asimilada de entrega de bienes sujeta en territorio de aplicación del impuesto ([DGT V4219-16](#)).
- Se considerará realizada en territorio de aplicación del impuesto y calificada como entrega interior, las entregas de bienes que se realicen a clientes comunitarios que aporten identificación fiscal suministrada por el Reino de España y por tanto no tendrán la calificación de entrega intracomunitaria de bienes ([DGT V2416-21](#)).
- Cuando se adquieran bienes en territorio de aplicación del impuesto y posteriormente se vendan a un cliente alemán con identificación fiscal a efectos de este impuesto; y este, posteriormente lo venda a un cliente irlandés, se considerará que las dos primeras entregas son interiores ([DGT V0003-22](#)).
- En el caso de cruceros en los que los pasajeros puedan desembarcar, en las escalas del mismo, si estas se realizan en países terceros, se considerará que las entregas de bienes se realizan fuera del territorio de aplicación del impuesto ([STJUE 15-09-2005](#)).
- Cuando se realicen entregas de bienes objeto de transformación entre dos Estados miembros, se considerará como lugar de realización de la misma aquel en el que se encuentre situado el prestador del servicio ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-446/13](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa española, X, compra productos a una compañía japonesa. Estos bienes no son importados directamente por X, sino que se entregan a otra empresa

española, Y, que se encargará de realizar la importación en territorio nacional. Sin embargo, antes de llevar a cabo dicha importación, Y vende los productos a una tercera empresa, también establecida en el ámbito de aplicación del IVA, cuya actividad consiste en el envasado y distribución de alimentos. Los productos viajan directamente desde Japón hasta las instalaciones de esta última empresa española.

Solución

- Las entregas realizadas por la empresa japonesa a la empresa X, y de esta última a la empresa Y, no se consideran efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto.

En general, las entregas de bienes hechas por una empresa establecida en dicho territorio a otra empresa también establecida en el mismo, cuando los bienes provienen de un tercer territorio y la entrega ocurre antes de su importación en el territorio mencionado, no se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre y cuando el vendedor no tenga la consideración de importador de esos bienes.

Sin embargo, la entrega que la empresa Y realiza a la empresa envasadora sí se localiza en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa comercial con sede en el territorio de aplicación del impuesto vende mercancías a otra compañía radicada en Francia. Estos bienes serán revendidos posteriormente a una entidad en Italia, que dispone de un NIF/IVA español, y que a su vez los entregará al cliente final, ubicado en un Estado miembro de la Unión Europea. La mercancía será transportada directamente a este último desde España.

Solución

- En esta transacción comercial, que implica varias ventas en cadena, la primera entrega se considera una venta interior realizada en España. Esto se debe a que la entidad en Francia ha proporcionado a la empresa consultante un NIF/IVA español, lo que implica que el transporte intracomunitario no está asociado a esta entrega inicial.

Por tanto, la venta de mercancías que realiza la consultante a su cliente francés se clasifica como una operación sujeta al impuesto y no exenta. La empresa consultante debe, en consecuencia, incluir el IVA correspondiente en la factura.

Es importante destacar que este tratamiento fiscal se aplica sin perjuicio de las subsiguientes transacciones en la cadena, que pueden constituir entregas intracomunitarias de bienes. Estas entregas subsiguientes podrían no considerarse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto dependiendo de los detalles específicos de cómo y dónde se efectúan las transacciones y entregas posteriores.

Prestaciones de servicios

Las prestaciones de servicios se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto en función a las siguientes reglas generales:

- Cuando el destinatario sea empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de donde se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.
- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que lo preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual se encuentre en territorio de aplicación del impuesto.

Además de las reglas generales, el impuesto enumera una serie de reglas especiales, entendiéndose como realizados en el territorio de aplicación del impuesto determinados servicios:

- Servicios relacionados con bienes inmuebles: se entenderán efectuados en el lugar donde radiquen los mismos. Se consideran relacionados con bienes inmuebles los arrendamientos, servicios de gestión de inmuebles, vigilancia o seguridad, aquellos prestados en ejecuciones de obra incluyendo los prestados por arquitectos o ingenieros, entre otros. De acuerdo con diversas sentencias, se entienden por servicios relacionados aquellos que se puedan interpretar de forma estricta, a fin de tener un espacio delimitado de aplicación ([Sentencia del Tribunal de Justicia asunto C-155/12](#), [C-215/19](#)).
- Servicios de transporte:
 - Transporte de pasajeros: se localiza en el territorio de aplicación del impuesto la parte del trayecto que discurra por el mismo, con independencia de la condición del destinatario.
 - Transporte de bienes: en el caso de servicios intracomunitarios, se entenderá localizado en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea consumidor final y la expedición se inicien el mismo. Para los servicios no intracomunitarios, se localizará en el territorio de aplicación del impuesto si el destinatario es un consumidor final por la parte del trayecto que discurra por dicho territorio.
- Servicios culturales: aquellos relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al acceso, cuando dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. También se localizan en el mismo, los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten

materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

- Restauración y catering: se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando se realicen materialmente en el mismo, con independencia de la condición del destinatario.
- Servicios de mediación efectuados a consumidores finales, en nombre y por cuenta ajena, cuando la operación en la que se produzca la mediación se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Por último, se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto determinados servicios cuando aun no entendiéndose realizados en el territorio de aplicación del impuesto conforme a las reglas previas, su utilización o explotación efectiva se realice en dicho territorio. Esta regla se aplica únicamente a empresarios establecidos en países terceros sin incluir Canarias, Ceuta y Melilla.

® Tenga en cuenta que:

- En el caso de instalación de espacios comerciales en aeropuertos españoles, dichos servicios se considerarán realizados en territorio de aplicación del impuesto cuando los mismo sean destinados a empresarios o profesionales, actuando como tales y radicados en el territorio mencionado ([DGT V1052-19](#)).
- Cuando los servicios de reparación de maquinaria industrial, prestados en territorio peninsular, tengan por destinatario a un empresario o profesional radicado en el mismo, y con un establecimiento permanente en las Islas Canarias, si tales servicios se efectúan en la sede de actividad y no en el establecimiento permanente se considerarán realizados en territorio de aplicación del impuesto ([DGT V2153-10](#)).
- En los casos de servicios de guardamuebles que incluyan la cesión de uso de un inmueble, dicha cesión se considerará un arrendamiento. Por lo tanto, se considerará que la prestación del servicio se realiza en el territorio de aplicación del impuesto cuando el inmueble esté ubicado en dicho territorio ([DGT V0373-19](#)).
- Para determinar la existencia de un establecimiento permanente es necesario la ordenación de medios humanos y productivos. Por tanto, la inexistencia de estos últimos supone que la actividad desarrollada por el no residente no esté ubicada en territorio de aplicación del impuesto, aunque sea titular de un edificio que explota situado en el mencionado territorio ([DGT V0116-20](#)).
- Para los servicios de alojamiento de equipos red, no se considerarán aplicables las reglas especiales de localización mientras el destinatario no tenga derecho de uso exclusivo sobre la parte del inmueble donde se realizan los mencionados servicios, siendo de aplicación las reglas generales de localización ([TEAC, Resolución 2417/2020, de 18 de mayo de 2022](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una compañía alemana con una sucursal en España ofrece servicios de asesoramiento fiscal a empresarios establecidos en el territorio de aplicación del IVA. La participación de la entidad establecida en España resulta imprescindible para la prestación de dichos servicios.

Solución

- Dado que la sucursal en España actúa como establecimiento permanente de la empresa alemana, los servicios prestados se consideran localizados en el territorio de aplicación del impuesto. Además, al intervenir directamente en la prestación de dichos servicios, se entiende que la empresa alemana está establecida en dicho territorio a efectos de su identificación como contribuyente. En consecuencia, corresponde a la entidad alemana la obligación de repercutir y declarar el IVA.

EJEMPLO

Enunciado

- Una compañía francesa gestiona un resort en las islas de Baleares, donde alquila apartamentos tanto a clientes franceses como a clientes de otras nacionalidades. Con el objetivo de atraer nuevos clientes contrata una campaña de marketing con una agencia publicitaria española. En todas estas transacciones, el establecimiento permanente que la empresa francesa posee en España actúa como el receptor de los servicios prestados.

Solución

- Los servicios publicitarios proporcionados por la empresa española se consideran efectuados en el territorio de aplicación del impuesto, dado que la empresa francesa cuenta con un establecimiento permanente en dicho territorio que actúa como destinatario de los mencionados servicios.

Finalmente, los contratos de arrendamiento de los apartamentos se entienden igualmente realizados dentro del territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa de española explota dos restaurantes en España. Además de dicha actividad presta un servicio de catering completo en Francia para una empresa francesa, en donde no dispone de ningún establecimiento, que comprende no solo el suministro de los alimentos y bebidas sino el servicio correspondiente.

Solución

- Los servicios que ofrece la empresa a través de sus restaurantes situados en España se consideran ubicados en el territorio de aplicación del impuesto, independientemente de quién sea el destinatario de dichos servicios.

En contraste, los servicios de catering que se prestan en Francia no se consideran localizados en territorio de aplicación del impuesto, ya que no se realizan físicamente en dicho territorio.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa presta servicios de enseñanza a distancia a personas radicadas en Francia.

Solución

- El servicio de enseñanza a distancia, cuando no tenga carácter accesorio respecto de la operación consistente en la entrega de bienes, se localiza en el lugar de destino, es decir donde reside el alumno y se recibe la enseñanza.

Si la enseñanza a distancia se imparte por vía electrónica el servicio se entenderá prestado en el TAI sólo en el caso en que éste se preste por un empresario o profesional.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa de autobuses presta servicios entre Huelva y Oporto.

Solución

- Los servicios de transporte de pasajeros se entienden localizados en el TAI por la parte del trayecto que discurre por territorio nacional, la parte del trayecto que discurre por Portugal no se entiende realizada en el TAI siendo indiferente la nacionalidad de los pasajeros o su carácter de empresarios o personas físicas..

8.6. Devengo

El impuesto se devengará:

- En las entregas de bienes, en el momento en que tenga lugar la puesta a disposición de los bienes o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.
- En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

En determinados supuestos, como las operaciones realizadas a través de escritura pública, la puesta a disposición se entenderá realizada en el momento de otorgamiento, salvo que se realice en un momento posterior.

En cuanto a los supuestos de expropiación forzosa, el devengo del impuesto se producirá cuando se produzca la ocupación en vía administrativa, con independencia de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Al margen de las reglas generales se recogen ciertas reglas especiales entre las que destacan las siguientes:

Ejecuciones de obra

Deberemos diferenciar entre dos supuestos:

- Cuando la ejecución se consideren entrega de bienes, en el momento de la puesta a disposición o cuando se entienda realizada, según el caso.⁴
- En caso de considerarse como prestación de servicios, en el momento de la ejecución si el constructor no aporta materiales. En caso contrario, en el momento de la puesta a disposición.

Por el contrario, si se realizan ejecuciones de obra para la Administración, la operación se entiende devengada en el momento de recepción de la obra, con independencia de su calificación. El devengo del impuesto no se determinará mediante la simple emisión de certificados de obra.

Autoconsumos

El impuesto se entiende devengado en el momento en que se efectúen las operaciones gravadas.

Cuando el autoconsumo se produzca afectación o cambio de afectación en bienes de inversión el impuesto se devengará:

- Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.
- El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrateo general.
- Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

Contratos de tracto sucesivo

En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo

⁴ Si el empresario aporta materiales cuyo coste sea superior al 40% de la base imponible la operación se considera entrega de bienes.

transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Cuando los referidos suministros constituyan entregas intracomunitarias de bienes exentas o transferencias exentas de bienes corporales de una empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlos a las necesidades de la empresa en este Estado, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Pagos anticipados

En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Operaciones facilitadas a través de interfaz digital

El devengo del impuesto, en el caso de entregas a través de interfaz digital, se producirá con la aceptación del pago por el cliente.

® Tenga en cuenta que:

- En operaciones de compraventa con contratos de comisión en las que el comisionista actúa en nombre propio, se producen dos transmisiones de bienes del proveedor a la empresa española y de esta última al cliente americano. El devengo del IVA ocurre en el momento en que los bienes se ponen a disposición del adquirente. No obstante, si existen pagos anticipados, el impuesto se devenga en el momento del cobro por el importe recibido, siempre que no se trate de exportaciones de bienes ([DGT V1876-24](#)).
- Cuando se transmitan inmuebles pactando un pago en un momento previo a la transmisión y otro en el momento de la misma, se entenderá que el devengo del impuesto se producirá el día en el que la entidad transmitente perciba el primero de los cobros por el comprador, cuando dicho cobro sea condición inherente a la adquisición ([DGT V2213-22](#)).
- En los derechos de superficie, el devengo del impuesto se entenderá realizado a 31 de diciembre, por la parte proporcional del valor de la edificación que habrá de revertir en el futuro. Además, si se pactan pagos periódicos a lo largo del contrato (canon anual), el impuesto se entenderá devengado en el momento de su exigibilidad ([DGT V0415-20](#)).
- Se entenderá realizada la puesta a disposición en la adquisición de un inmueble, y por tanto el devengo del impuesto, cuando se produzca la entrega de llaves al adquirente, a pesar de que este momento sea anterior a escritura del contrato de compraventa ([DGT V2491-19](#)).
- Una entidad mercantil dedicada a la elaboración de medicamentos innovadores suministra dicho medicamento al Sistema Nacional de Salud, pactando dos momentos de pago: uno en la entrega y otro en un momento posterior. La puesta

a disposición del medicamento se producirá en el momento de la entrega por lo que el devengo del impuesto será en ese instante, dado que la Administración no califica esta entrega de bienes como una entrega de tracto sucesivo ([DGT V0597-21](#)).

- El devengo en las prestaciones de servicios realizados por abogados o procuradores se produce cuando los mismos se realicen íntegramente, con independencia de si dichos servicios son impagados o no ([DGT V4153-15](#)).
- La prestación de servicios de coordinación de proyectos de obra no tiene la consideración de ejecución de obra, por lo que el devengo se producirá cuando la prestación se haya realizado en su totalidad ([DGT V0508-22](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un contratista lleva a cabo dos grandes proyectos de reforma, uno para una multinacional y otro para un organismo del Estado.

Solución

- Para la multinacional, el IVA se devenga cuando la reforma es entregada al cliente. Para el organismo estatal, el IVA se devenga en el momento en que el organismo acepta formalmente la reforma, no cuando se entrega. Sin embargo, si hay pagos adelantados, el IVA correspondiente a esos pagos se devenga en el momento en que se reciben.

EJEMPLO

Enunciado

- Un empresario, con domicilio en Badajoz alquila un local por importe de 9.000€ anuales. Dicho importe será exigible por periodos de 2 años a pagar en febrero.

Solución

- Hay que recordar que en los arrendamientos y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Pero cuando no se ha pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Por este motivo, el 31-12-X se produce el devengo de 9.000€ (hemos considerado el pago por 12 meses), el 31-12-X+1 se producirá el devengo de 9.000 €, y así sucesivamente.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa constructora firma un contrato el 10 de junio del año N con un ayuntamiento para la renovación de un parque público en una ciudad, por un valor de 60.050€ (IVA incluido). La empresa constructora emite certificaciones de obra en las siguientes fechas: 10 de diciembre de N, 10 de junio de N+1, y 10 de diciembre de N+1. Recibe un pago anticipado de 20.000€ (IVA incluido) el 10 de febrero de N+1, emitiendo la factura correspondiente. La obra es formalmente aceptada por el ayuntamiento el 25 de noviembre de N+1, y el pago final se realiza el 10 de mayo de N+2. Es importante recordar que, en transacciones con entidades gubernamentales, el IVA siempre se considera incluido.

Solución

- En este caso, el IVA de la obra pública se devenga de la siguiente manera:

El 10 de febrero de N+1, por el pago anticipado.

Base imponible = $20.000 / 1,21 = 16.528,93€$.

IVA = $16.528,93 \times 21\% = 3.471,07€$.

El 25 de noviembre de N+1, por el resto del importe del contrato, coincidiendo con la fecha de aceptación de la obra.

Base imponible = $40.050 / 1,21 = 33.099,17€$.

IVA = $33.099,17 \times 21\% = 6.950,82€$.

8.7. Base Imponible

Con carácter general, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. En particular, se incluyen en la contraprestación:

- Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias de la misma.
- No obstante, no incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o prestaciones de servicios.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas.
- Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA y el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte.
- Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- El importe de envases y embalajes, incluso susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación.
- Las deudas asumidas por el destinatario de la operación.

Por otra parte, no forman parte de la contraprestación o de la base imponible:

- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no sean contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicio.
- Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previo o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.
- Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso.

En caso de que las cuotas del impuesto que graven las operaciones sujetas no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas, salvo que la repercusión expresa no fuese obligatoria.

Además, el impuesto regula una serie de reglas especiales:

- En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

- Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

- En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:
 - Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes. Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
 - Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención

de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

- No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.
- En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos. No se incluye en la base imponible del autoconsumo el valor de los bienes por los que se hayan soportado cuotas de IVA que no se pudieron deducir. Se entenderá que el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA que no ha podido deducir, no sólo cuando las haya soportado por repercusión directa, sino también cuando se encuentren incluidas en el precio de los bienes adquiridos, por haber sido soportadas en fases anteriores del proceso de producción o distribución de los bienes sin que se dedujeran en alguna de dichas fases. En consecuencia, no se podrá incluir en la base imponible del autoconsumo el coste de un terreno sobre el que el sujeto pasivo construyó una vivienda, al no resultar probado que el precio de compra del terreno no incluyera cuotas de IVA no deducidas ([TEAC, Resolución 6821/2021, de 17 de abril de 2024](#)).
- Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:
 - Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
 - Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.
- En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.
- En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
- En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

- En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
 - En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del impuesto.
 - En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.
 - En la base imponible de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos, respectivamente, en los apartados dos y tres del artículo anterior.
- ® Tenga en cuenta que:
- La Dirección General de Tributos interpreta que el importe en concepto de gastos de seguro exigido al cliente se integrará en la base imponible de la operación principal cuando estos gastos sean de carácter accesorio ([DGT V2663-22](#)).
 - Las indemnizaciones percibidas por rescisión de contratos de arrendamiento para indemnizar daños y perjuicios no suponen contraprestación sujeta al impuesto ([DGT V0018-19](#)).
 - Es admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características que se consideren representativas, con fácil acceso y utilizadas de manera recurrente por el sujeto pasivo ([DGT V2630-17](#)).
 - En relación con servicios prestados adicionalmente en arrendamientos, por los cuales se refacturen los gastos ocasionados por los mismos, dichos gastos se incluirán en la base imponible de la operación, debiendo repercutirse por parte del arrendador ([DGT V2308-15](#)).
 - Todas las propinas que reciban los empleados de cualquier entidad, siempre que estas sean de carácter voluntario, no formarán parte de la base imponible ([DGT V3095-17](#)).
 - Cuando una sociedad venda un automóvil, el cual ha sido afecto al 50 % a la actividad empresarial, la base imponible estará constituida por el 50 % del valor total de la contraprestación, pues la parte restante no afectada se considerará no sujeta al impuesto ([DGT V2017-11](#)).
 - En los supuestos en los que se deba determinar con carácter provisional la base imponible, en concreto la defensa y gestión colectiva de los derechos de propiedad intelectual de los socios de una entidad, la base imponible deberá determinarse en base a criterios razonables que sean mantenidos en el tiempo de forma homogénea ([DGT V2253-15](#)).

- Procederá considerar las cantidades obtenidas por un operador de telefonía, por resolución anticipada de un contrato de prestación de servicios con periodo de permanencia, cuando esta resolución se deba a causas imputables al cliente ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-43/19](#)).
- Se permite, en caso de rescisión de un contrato de arrendamiento financiero, la reducción de la base imponible del IVA calculada a tanto alzado mediante una liquidación complementaria sobre todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-242/18](#)).
- La emisión de un billete por una compañía aérea está sujeto al impuesto, aun cuando los pasajeros no hayan utilizado su billete ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto c-289/14](#)).
- El Alto Tribunal concluye que un pago a tanto alzado, como la "suma a tanto alzado por cuidados" controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C151/20](#)).
- Para los servicios de juego de bingo, la contraprestación obtenida no consiste en el importe total que el jugador paga por jugar, sino la diferencia de este importe y la parte que el organizador del juego destina a los premios y que este no puede disponer ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-377/11](#)).
- En el caso de concursos en el que el organizador puede disponer de los importes abonados por los concursantes, el importe de la contraprestación será la cantidad total pagada por los participantes ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-498/99](#)).
- Para el cambio de divisas sin comisión la contraprestación está constituida por el resultado bruto de las operaciones obtenido durante un periodo determinado ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-172/96](#)).
- Cuando un proveedor permita a su cliente aplazar el pago mediante el pago de intereses, pero únicamente hasta el momento en que se realice la entrega, dichos intereses no constituyen la retribución de un crédito, sino un elemento de contraprestación obtenido por la entrega ([Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, asunto C-281/91](#)).

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa ha decidido modificar su actividad y, con el propósito de liquidar su inventario de productos comercializados y ciertos activos, ha optado por entregarlos de forma gratuita a sus empleados y personal directivo a través de un sistema de sorteo.

Los bienes son los siguientes:

- 400 minimotos eléctricas importadas de China. El valor unitario en aduana fue de 210€.
- 200 monopatines eléctricos adquiridos por un importe unitario de 150€. La cuarta parte de estos monopatines corresponde a un modelo fuera mercado, por lo que su precio de venta al público es un 70% más bajo que el modelo actual
- 5 ordenadores adquiridos cuyo importe unitario en el mercado actual es de 800€.

Solución

Bienes	Valor	Base Imponible
Minimotos eléctricos	Valor en aduana a la importación: 400×210	84.000,00
Monopatines eléctricos	Precio de adquisición: $200 \times \frac{3}{4} \times 150$	22.500,00
Monopatines obsoletos	Precio de adquisición: $200 \times \frac{1}{4} \times 150 \times 30\%$	2.250,00
Ordenadores	Valor: 800×5	4.000,00
Base imponible del autoconsumo		112.750,00

EJEMPLO

Enunciado

Un empresario dedicado al transporte de mercancías realiza un servicio a título gratuito a su hermano. La información es la siguiente:

- Sueldo del empleado a su cargo: 200€.
- Amortización de la furgoneta: 20€ al día.
- Combustible: 50€.
- Gastos de hostelería: 20€
- Margen de la operación: 30%.

Solución

- Base imponible del autoconsumo: 290€.
- No debe incluirse el beneficio que el empresario obtenga por una operación similar.

EJEMPLO

Enunciado

- Una compañía de transporte internacional por autobús oferta billetes entre Valladolid y París. El precio inicial del billete, antes de aplicar el IVA, es de 45€.
- Una entidad ha vendido un conjunto de muebles para el salón a un consumidor, con un coste total de 3.000€, pagado de la siguiente manera: un anticipo de 600€ al hacer el pedido, 600€ al momento de la entrega e instalación, y el resto a pagar en 6 meses.
- Una empresa prestó servicios a una agencia de publicidad por un importe de 10.000€. A su vez, la agencia proporcionó servicios publicitarios a la primera, facturando 1.000€.

Solución

- Dado que el servicio de transporte por autobús atraviesa diferentes territorios, el IVA se aplica solo a la fracción del recorrido que se realiza dentro del territorio donde este impuesto es exigible. Así, la base imponible debe calcularse proporcionalmente al tramo que transcurre en dichos territorios. La empresa necesita determinar correctamente el IVA para esta prestación de servicios.
- La base imponible es la totalidad del precio acordado, es decir, 3.000€.
- Se tratan de dos transacciones independientes, donde la base imponible del IVA para la impresión es 10.000€ y para el servicio publicitario es 1.000€, sin que sea posible su compensación.

8.8. Modificación de la base imponible

La base imponible, puede ser modificada cuando concurren determinadas circunstancias.

Entre los casos de modificación de la base imponible previstos en la normativa del Impuesto, todos tienen carácter obligatorio, excepto aquellos derivados del impago de las operaciones, cuya aplicación queda a elección del sujeto pasivo.

Modificar la base imponible implica corregir la repercusión del impuesto previamente realizada y, en su caso, ajustar también las deducciones que se hayan aplicado.

Para llevar a cabo dicha modificación es necesario emitir una factura rectificativa que recoja expresamente la rectificación de la repercusión. Sin embargo, se establece una excepción en los casos de devoluciones de mercancías, envases o embalajes, donde no se exige dicha factura.

® Tenga en cuenta que:

- La aplicación incorrecta de tipos de gravamen no es causa de modificación de la base imponible. Todo ello sin perjuicio de la rectificación correspondiente mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa ([DGT V1802-16](#)).

- La modificación de la base imponible únicamente puede ser realizada por el sujeto pasivo que efectuó las operaciones. En el caso de cesión de créditos, esta facultad corresponde exclusivamente al acreedor original que cedió los créditos, quien mantiene íntegros los derechos y obligaciones inherentes a su condición de sujeto pasivo. La subrogación del nuevo acreedor no altera dicha condición ni le otorga la posibilidad de modificar la base imponible ([DGT V0741-11](#)).

Envases y embalajes devueltos

Los envases y embalajes reutilizables son partidas que se encuentran incluidas en la base imponible del Impuesto. Por ello, cuando se produzca su devolución, se deberá modificar la base imponible en el importe correspondiente a estos.

Excepcionalmente, cuando la devolución se realice al mismo tiempo que una operación posterior que tenga el mismo destinatario, la rectificación se podrá efectuar directamente en la factura que justifique la nueva entrega, no siendo necesaria la expedición de una factura rectificativa, restando el importe de los envases y embalajes devueltos del importe del importe total. Para ello, se exige que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que el resultado sea positivo o negativo.

® Tenga en cuenta que:

- Si en algunas ocasiones es imposible determinar caso por caso el tipo de gravamen, la entidad debe de adoptar un criterio razonable y homogéneo para la determinación del tipo y la base imponible correspondiente, debiendo mantenerse a lo largo del tiempo. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación ([DGT V1332-10](#)).
- La rectificación de la base imponible por devolución de envases reutilizables en la factura de la entrega de nuevos envases, requiere que el tipo de gravamen aplicable sea el mismo ([DGT 1696-01](#)).
- Cuando se entreguen palés con capacidad de devolución de forma independiente, sin que la entrega mismos esté relacionada con la entrega de bienes, se producen dos entregas independientes, por lo que no se modificará la base imponible de la entrega de bienes original en caso de la devolución de los mismos ([DGT 1531-98](#)).

EJEMPLO

Enunciado

Un cliente ha devuelto envases reutilizables a su proveedor. El importe de los envases devueltos ascendió a 1.000€. Este cliente ha realizado una nueva compra por importe de 20.000 €. En la misma se incluyen unos nuevos envases por importe de 500€. Tanto los envases como la compra son gravados a un 21%.

Solución

Importe de la nueva compra	20.000€
Importe de los nuevos envases	500€
Importe de los envases devueltos	(1.000€)
Base imponible	19.500€
IVA (21%)	4.095€
Total importe	23.595€

Descuentos y bonificaciones

La base imponible deberá modificarse cuando se apliquen descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

® Tenga en cuenta que:

- Un fabricante de neumáticos desarrolla una campaña promocional de descuentos otorgados a clientes finales que adquieran los neumáticos en distribuidores autorizados. La entidad fabricante podrá minorar la base imponible en el importe del descuento efectuado a los clientes finales, excluida la parte de dicho descuento que se corresponda con la parte de la cuota del IVA correspondiente a la venta efectuada por el concesionario al consumidor final. El importe del descuento en una cuantía concreta que sea autorizado por el fabricante a los distribuidores y ofrecido por éstos a los clientes finales ha de entenderse con el IVA incluido ([DGT V0919-22](#)).
- Una entidad ofrece a sus clientes un servicio consistente en una plataforma que obtiene descuentos de los proveedores de sus clientes a cambio de adelantar la fecha de pago de las facturas. La consultante deberá emitir factura rectificativa por los descuentos que se tramiten a través de la plataforma siendo suficiente que en la descripción de la operación se consigne el importe de la rectificación de cada factura y la causa de la misma ([DGT V1861-16](#)).
- Las comisiones de intermediación que una sociedad percibe de otra y que posteriormente comparte con sus clientes finales no tienen la consideración de descuentos ni bonificaciones. Por tanto, no procede modificar la base imponible de las facturas emitidas a dichos clientes ([DGT V1448-14](#)).
- De acuerdo con la jurisprudencia europea relativa a los descuentos en cadena, solamente el fabricante que concede el descuento debe minorar su base imponible. Estos descuentos no tienen incidencia en la base imponible de los demás intermediarios en la cadena ([TEAC 254/2019](#)).

Resolución o cancelación de operaciones

Se modificará la base imponible cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas después del momento en que se hayan efectuado.

® Tenga en cuenta que:

- Si se produce una devolución de mercancías con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario, es posible efectuar la rectificación directamente en la factura que se expida con ocasión de dicho suministro, sin necesidad de expedir una factura rectificativa.

Alteración del precio de la operación

También se modificará la base imponible cuando se produzca una alteración en el precio de las operaciones con posterioridad al momento en que se hayan realizado.

Cuando la contraprestación se vea alterada de forma que aumente la base imponible, no estaremos ante un nuevo hecho imponible, sino ante una modificación de la base imponible de la operación ya realizada.

® Tenga en cuenta que:

- La contraprestación puede verse modificada, cuando haya sido pactada contractualmente en función de factores variables, como pueden ser el precio de materias primas, los salarios, la cotización de determinadas divisas, índices de precios, condiciones macroeconómicas, la calidad de los bienes, los plazos de entrega, entre otros.
- Procederá modificar la base imponible del impuesto, cuando se produzca una quita de parte del importe de los créditos adeudados por el arrendatario ([DGT V3789-15](#)).
- Si se produce un cambio en el precio del servicio prestado por los administradores concursales con posterioridad a la realización de la operación, se debe modificar la base imponible ([DGT V0743-16](#)).
- Cuando un órgano jurisdiccional concreta o determina el precio final de la operación, siendo inferior a aquel que ha señalado el sujeto pasivo, debe procederse a la modificación de la base imponible ([TEAC, Resolución 2474/2011, de 22 de mayo de 2014](#)).

Impago de las operaciones comerciales

La base imponible podrá modificarse de forma voluntaria en dos supuestos relacionados con el impago de las cuotas repercutidas del Impuesto, distinguiéndose entre los siguientes casos:

- Operaciones en las que el destinatario se encuentre inmerso en un procedimiento concursal: la base imponible se reducirá cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y exista un procedimiento concursal contra él. Requisitos:
 - El plazo aplicable para la modificación de la base imponible es de tres meses.
 - Cuando se concluye un concurso por revocación de su declaración, pago íntegro de los créditos, o por desistimiento o renuncia de todos los acreedores, el

acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá nuevamente modificarla al alza, mediante la emisión de una factura rectificativa.

- Las operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a la declaración de concurso se rigen por este procedimiento ([DGT V0242-15](#)).
- Operaciones en las que no concurra dicha circunstancia: la base imponible se modificará en los casos en los que el deudor no tenga la condición de empresario o profesional, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, considerándose como tales cuando el crédito reúna las siguientes condiciones:
 - Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, debe haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.
 - Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04€, el plazo podrá ser de seis meses o un año.
 - Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.
 - Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50€.
 - Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

En estos supuestos, la base imponible se deberá modificar en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del plazo de un año (o, en su caso, del plazo de seis meses) desde el momento del devengo de la operación. En el caso de operaciones a las que sea aplicable el régimen especial del criterio de caja, el plazo para realizar la modificación se computa a partir de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación. Por último, para las operaciones a plazos:

- El plazo de un año para modificar la base imponible por impago comienza a contar desde el vencimiento de las facturas no pagadas, no desde el devengo del impuesto
- La base imponible se reduce de forma proporcional al importe efectivamente impagado.
- Solo es preciso instar el cobro de uno de los plazos impagados.

En ambos casos han de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
 - Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
 - Créditos entre personas o entidades vinculadas.
 - Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.
 - Cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- En caso de cobro parcial con anterioridad a la modificación, se entiende siempre que en dicha cantidad está incluido el Impuesto.
 - La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.
- ® Tenga en cuenta que:
- Desde el 01 de enero 2023, se permite modificar la base imponible en procedimientos de insolvencia declarados por otro Estado Miembro de la UE, siempre que a este le resulte de aplicación la normativa comunitaria sobre procedimientos de insolvencia. Este criterio también se encuentra contenido en consulta vinculante [V3346-20](#).
 - Se puede probar la reclamación del cobro por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que permita acreditar la remisión de su contenido, identidad del remitente y destinatario, así como el resultado y la fecha de su entrega ([DGT V0206-23](#)).
 - Una vez practicada la reducción de la base imponible, no se ha de volver a modificar ésta al alza, aunque haya obtenido el cobro total de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional, o bien, habiendo reclamado judicialmente la deuda, desista de dicha reclamación o, si se ha producido requerimiento notarial, se llegue a un acuerdo de cobro ([DGT V1198-10](#)).
 - Como consecuencia del cierre judicial del local arrendado, el arrendatario ha suspendido el pago del alquiler mensual, invocando una causa de fuerza mayor. En caso de que ambas partes acuerden un pago fraccionado y diferido a partir de la reanudación de la actividad económica, no procede la modificación de la base imponible ([DGT V1117-16](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una sociedad cuyo volumen de operaciones en el año anterior superó los 6.010.121,04€, emitió el 1 de marzo de 2023 una factura por la venta de un electrodoméstico a un particular por un importe de 600 € más 126 € de IVA (21 %). Transcurrido un año desde la fecha de la operación, la sociedad no ha logrado cobrar total ni parcialmente el importe facturado.

Solución

- Podrá emitir una factura rectificativa y modificar la base imponible en 600 € y el IVA en 126 €, siempre que lo haga dentro del plazo de seis meses siguientes a la finalización del periodo de un año desde el devengo, es decir, entre el 1 de marzo de 2024 y el 31 de septiembre de 2024.

8.9. Sujeto Pasivo

Serán sujetos pasivos del impuesto:

- Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.
 - Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto (inversión del sujeto pasivo).
- ® Tenga en cuenta que:
- Aquellos que instalen un sistema generador de energía eléctrica mediante placas fotovoltaicas en su vivienda, transformándose así en productores, serán considerados empresarios o profesionales a efectos fiscales. Esto se debe a que llevarán a cabo entregas de bienes con el objetivo de obtener ingresos continuados en el tiempo. En consecuencia, las entregas de energía eléctrica realizadas por estos productores a través de placas fotovoltaicas serán consideradas entregas de bienes a efectos del impuesto. Como resultado, el consultante, en su calidad de productor de energía eléctrica, será reconocido como empresario o profesional ([DGT V1577-10](#)).
 - La Asociación de Interés Económico, que ha proporcionado los servicios de publicidad correspondientes hasta la fecha de su transformación en Sociedad de Responsabilidad Limitada, durante el último trimestre de 2007, y que actúa como sujeto pasivo del impuesto, será la responsable de cumplir con todas las obligaciones concernientes al impuesto relativas a la presentación del modelo 300 del cuarto trimestre de 2007 hasta la fecha efectiva de su transformación, como de la declaración-resumen anual modelo 300, del año 2007 ([DGT V0354-09](#)).
 - En casos de promoción de viviendas en régimen de propiedad horizontal, donde los promotores adquieren el terreno en proindiviso y se llevan a cabo la promoción del edificio con el fin de asignarlo a los copropietarios, dicha actividad se considera empresarial a efectos del impuesto. En este contexto, la comunidad de promotores se identifica como el sujeto pasivo del impuesto ([DGT V5142-16](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una compañía italiana cuenta con una sucursal en España, la cual no posee personalidad jurídica independiente. Esta sucursal proporciona servicios específicos a su matriz en Italia.
- Una empresa francesa opera en España a través de una filial que ofrece servicios de a empresarios y particulares residentes en el territorio de aplicación del impuesto. Las actividades llevadas a cabo por la filial están sujetas al IVA.
- Una empresa con sede en Alemania ofrece servicios de publicidad a empresarios ubicados en el territorio de aplicación del impuesto a través de su sucursal en este territorio.

Solución

- En el contexto del IVA español, al no ser considerada una entidad jurídica separada, la sucursal no se reconoce como un sujeto pasivo autónomo del IVA. Además, los servicios que la sucursal presta a su matriz son considerados como operaciones internas dentro de la misma empresa y, por lo tanto, no están sujetos al IVA.
- La filial, al ser una entidad con personalidad jurídica propia y distinta de su matriz, por lo que actúa como sujeto pasivo del IVA.
- Dado que la sucursal está involucrada en la prestación de estos servicios, se considera que la empresa alemana tiene un establecimiento permanente en España. Por ello, la empresa matriz se considera sujeto pasivo del IVA español para estas operaciones, asumiendo responsabilidades fiscales en España respecto a los servicios ofrecidos.

8.10. Inversión del sujeto pasivo

Esta regla regula varios supuestos en los que el sujeto pasivo no es el empresario o profesional que realiza las operaciones sino, y dejando a salvo las excepciones, el destinatario de las mismas, por lo que ha de considerar como IVA devengado en sus autoliquidaciones las cuotas del impuesto y, en su caso, como IVA soportado deducible. En las facturas expedidas deberán incluirse la mención “inversión del sujeto pasivo”.

Las cantidades a pagar se consignan en los modelos 303 y 390. Cuando el sujeto pasivo reciba la factura, tendrá que registrarla y declarar en su modelo 303 la base imponible resultante, dentro del IVA devengado y deducible.

Las actividades incluidas en esta regla especial son, entre otras, las siguientes:

- Entregas de oro, productos semielaborados y de ley.
- Ventas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, tablets y ordenadores que no superen los 10.000€.

- Actividades de derechos de emisión y certificados de reducciones de gases de efecto invernadero.
- Entregas de bienes inmuebles:
 - Efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
 - Efectuadas en ejecución de garantías.
 - Venta de inmuebles usados (segunda y ulteriores entregas). La venta podrá tributar por IVA en lugar de ITP cuando el adquirente sea otro empresario con derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado, ya sea de acuerdo a su actividad en el momento de la compra (prorrata mayor que cero) o en función del destino previsible del inmueble. En este caso será el comprador quien declare e ingrese el IVA.
- Ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones efectuadas para empresarios o profesionales, como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. En este caso será el dueño de la obra quien ingrese el IVA.
- Entregas de materiales de recuperación.

® Tenga en cuenta que:

- Los empresarios o profesionales dedicados a la trata de residuos se considerarán sujeto pasivo cuando reciban placas radiográficas con contenido en plata, por aplicación de la norma de inversión en sujeto pasivo, salvo que las mismas se destinen a la obtención de plata, siendo sujeto pasivo el empresario o profesional, establecido en el territorio de aplicación, que efectúa la entrega ([DGT V4610-16](#)).
- La consultante es una entidad que va a adquirir de su propietaria, otra mercantil, una parcela urbana resultante de un proyecto de urbanización. Dicha parcela se encuentra afecta al pago de las cargas urbanísticas. El pago de las derramas urbanísticas pendientes será asumido por un tercero, propietario de otra parcela en la misma Área de Planeamiento. En el supuesto, en la medida en que, según manifiesta la entidad consultante, la afección registral de la parcela objeto de consulta a las cargas urbanísticas se encuentra vigente, a la transmisión de la misma le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido ([DGT V0210-23](#)).
- Comunidad de bienes interesada que va a transmitir un solar resultante de un proyecto de reparcelación en el que la misma soportó los gastos de urbanización que le fueron repercutidos por la correspondiente Junta de Compensación. En relación con el caso analizado, se considera que el supuesto de inversión del sujeto pasivo continuará resultando de aplicación, en todo caso, en las transmisiones de inmuebles afectos al pago de cargas urbanísticas, cuestión cumplida en este caso ([DGT V1019-23](#)).
- La consultante es una persona física que era titular en proindiviso de una parcela urbana resultante de un proyecto de reparcelación que precedió a transmitir la parte de su titularidad (tres cuartas partes) a una entidad mercantil. En la medida

en que, según manifiesta la consultante, la afección registral de la parcela objeto de consulta a las cargas urbanísticas se encuentra vigente, a la transmisión de la misma le resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo ([DGT V1837-23](#)).

- La realización de controles de calidad en proyectos de urbanización tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de prestación de servicios. Por tanto, no teniendo la consideración de ejecuciones de obra, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo ([DGT V1177-13](#)).
- Empresa dedicada a la realización de estudios geotécnicos, preparando esos estudios a las empresas promotoras cuando las mismas se disponen a realizar una obra. Los estudios, tienen la consideración de prestaciones de servicios. Por tanto, no teniendo la consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de ejecuciones de obra, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo ([DGT V1175-13](#)).
- En el caso de transmisión de un inmueble gravado con una hipoteca en el que, previa a la transmisión, pero en el mismo acto, la entidad adquirente va a entregar una cantidad destinada al pago del préstamo garantizado con garantía hipotecaria para la correspondiente cancelación de la hipoteca, será de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo ([DGT V2678-21](#)).
- Las ejecuciones de obra efectuadas por la interesada a favor de un ente público no deben de aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en la medida en que el ente público no actúa como empresario o profesional, siendo la entidad interesada a quien corresponde la condición de sujeto pasivo ([DGT V2209-21](#)).
- Sociedad interesada no establecida e identificada con NIF-IVA tanto en el territorio de aplicación del impuesto como en el Estado miembro donde se encuentra establecida, dedicada a la compraventa de bienes relacionados con el mercado de las telecomunicaciones. Las operaciones consistentes en entregas de bienes localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto a las que se han de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo ([DGT V0288-17](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- El Ayuntamiento de Valencia compra mobiliario para sus locales municipales en el marco de una operación triangular.
- El empresario tiene un EP en España y otro en Francia y desde ellos presta servicios a un EP situado en España de otra entidad.

Solución

- En esta operación, el sujeto pasivo es el Ayuntamiento, cuando facilite al proveedor (intermediario que realiza la AIB y la posterior entrega) un NIF-IVA español.
- El empresario se considerará establecido en España respecto del servicio que presta desde el EP situado en España y no establecido en España respecto del servicio prestado desde el EP situado en Francia.

9. Adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes

9.1. Hecho imponible

En cuanto a las entregas intracomunitarias de bienes, esto es, entregas de bienes expedidos o transportados con destino a los demás Estados miembros, se regula de igual forma que las entregas interiores, pero, al igual que las exportaciones, están exentas del impuesto. Son pues, exención plena, es decir permiten la deducción plena de las cuotas soportadas.

Dichas entregas son autónomas de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, aunque normalmente una entrega de este tipo irá asociada a una adquisición intracomunitaria. Hay que señalar que, aunque una operación no se clasifique como entrega comunitaria en origen, en destino puede calificarse como adquisición intracomunitaria por la legislación del Estado miembro al que se transportan los bienes, y viceversa.

Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes (en adelante AIB) la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales, cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

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

- Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.
- Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje.

- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia.
- Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación algún supuesto de no sujeción, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, se consideran medios de transporte:

- Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.
- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención al impuesto
- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas que se encuentren exentas.

Además, tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

- Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.
- Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

La normativa del impuesto delimita el hecho imponible mediante la enumeración de operaciones asimiladas a las AIB, considerando como tales las siguientes:

- La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.
- La afectación realizada por:
 - Las fuerzas armadas de un Estado que forme parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que los acompaña, o
 - Las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

® Tenga en cuenta que:

- En el caso de vacunas solicitadas por entidades públicas a empresas situadas en el extranjero, en caso de ser expedidas por el proveedor desde el propio territorio de aplicación del impuesto, dichas entregas de bienes se entenderán realizadas en el mismo, quedando sujetas al Impuesto ([DGT V1828-22](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una entidad con domicilio en Málaga, dedicada a la fabricación de mamparas para baños, compra a una empresa francesa una máquina para la fabricación de sus productos. La empresa francesa adquirió la máquina a una sociedad italiana. Esta última empresa vende la máquina desde su oficina en Cádiz. Cuando la empresa francesa vende la máquina a la empresa radicada en el TAI la máquina todavía no ha salido de Cádiz. Tributación de la operación en IVA.

Solución

- No se trata de una operación intracomunitaria porque no hay transporte del bien de que se trate de uno a otro Estado miembro.

Se trata por tanto de una entrega interior, siendo sujeto pasivo del IVA la empresa radicada en Málaga al no estar establecida en el TAI la empresa francesa. Esta empresa recuperará el IVA que soportó en la adquisición por la vía del régimen de devoluciones regulado en la normativa del Impuesto.

EJEMPLO

Enunciado

- Un ciudadano alemán vende un vehículo que adquirió hace 9 meses a un particular con domicilio en Huelva, adquirido un año antes a otro particular establecido en España. El automóvil tiene 3.000 kms recorridos. Tributación en IVA de la operación.

Solución

- Estamos en presencia de una adquisición intracomunitaria de bienes realizada en España.

En este caso, la entrega está exenta del IVA en el Estado de origen y se grava la adquisición intracomunitaria en España.

El adquirente liquidará la adquisición presentando el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica en los 30 días siguientes a la compra o hasta la matriculación del vehículo si se hiciese antes de este plazo.

9.2. Supuestos de no sujeción

No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, cuando el importe total de las adquisiciones procedentes de otros Estados miembros no haya alcanzado en el año precedente, o en el año en curso, el equivalente a los 10.000€, realizadas por alguna de las siguientes personas o entidades:

- Los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

No obstante, estas operaciones quedarán sujetas al impuesto cuando quienes las realicen opten por la sujeción al impuesto, durante un periodo mínimo de 2 años.

Todo ello no se aplicará las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite indicado primer párrafo.

EJEMPLO

Enunciado

- Un odontólogo tiene una clínica en la que solo realiza operaciones exentas, ha adquirido una camilla a una empresa alemana por importe de 7.000€. En el mismo año compra a la misma empresa otra camilla más por un importe de 5.000€. Nunca ha adquirido bienes fuera de España.

Solución

- En relación con la compra de la primera camilla es una adquisición intracomunitaria de bienes no sujeta, al realizar exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del IVA, y no haber alcanzado las compras realizadas en otros Estados miembros en el año natural precedente, ni en el año natural en curso, los 10.000€ (Tributará en Alemania).

En relación con la segunda compra de la camilla ya sí sobrepasa el límite de 10.000€ por lo que tanto esa compra, al igual que las siguientes que pueda realizar, pasarán a ser adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA en España

9.3. Exenciones

Entregas intracomunitarias de bienes

- Las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de NIF-IVA asignado por un Estado miembro y lo haya comunicado al vendedor

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, a través del modelo 349.

- Las entregas de medios de transporte nuevos cuando los adquirentes en destino sean las personas beneficiarias del régimen opcional de no sujeción o cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, suponiendo la tributación en destino.
- Ciertas transferencias de bienes dentro de una misma empresa.

® Tenga en cuenta que:

- En situaciones donde se adquiriera material deportivo a proveedores ubicados en territorio de aplicación del impuesto, con el fin de ser entregado a clientes dentro del territorio comunitario, el envío directo de la mercancía desde las instalaciones de los proveedores dará lugar a una entrega interior y, posteriormente, a una entrega intracomunitaria de bienes sujeta y exenta del impuesto ([DGT V0047-19](#)).
- Para empresas relacionadas con la compraventa de vehículos, será necesario cualquier medio de prueba admitido a derecho, además de la declaración jurada y firmada por el vendedor, para probar el transporte intracomunitario de los mismos ([DGT V2333-18](#)).
- Estarán sujetas y no exentas las entregas de bienes a territorio de la Comunidad, en el caso de que los adquirentes no se encuentren identificados a efectos del impuesto con NIF expedido por un Estado miembro ([DGT V1998-18](#)).
- En los contratos firmados con destilerías radicadas en territorio de otro Estado miembro, las entregas de barriles que se realicen desde territorio de aplicación del impuesto se encontrarán exentas ([DGT V3530-16](#)).
- Cuando se efectúen entregas de bienes entre diferentes Estados miembros, el Tribunal impone la obligación de probar el transporte efectivo de las mismas al vendedor, aun cuando no se haya encargado directamente del mismo ([Tribunal Supremo, de 10 de diciembre de 2012](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un empresario vende un vehículo de segunda mano a un residente en Italia.

Solución

- El contribuyente actúa como empresario a efectos del impuesto, y la entrega intracomunitaria del vehículo está sujeta, pero exenta en el territorio de aplicación del impuesto.

Tendrá derecho a solicitar la devolución del IVA que ha soportado en la adquisición del medio de transporte, limitado al 21% sobre el precio de venta. Para hacerlo, puede utilizar el modelo 308.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Estarán exentas, entre otras, las adquisiciones intracomunitarias de los siguientes bienes:

- Aquellas cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado no sujeta o exenta.
- Aquellas cuya importación hubiera estado exenta.
- Las relacionadas con operaciones triangulares.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales el adquirente tenga derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

® Tenga en cuenta que:

- Cuando se realicen adquisiciones intracomunitarias de licores, si estos se encuentran en régimen suspensivo, se considerará como régimen de depósito distinto del aduanero, y, por tanto, dicha adquisición estará exenta ([DGT V1349-20](#)).
- En el caso de entregas de bienes entre filiales de una empresa extranjera en territorio de aplicación del impuesto, en el que se aplique la regla de inversión en sujeto pasivo, y se pueda enmarcar alguna de los puntos establecidos en el artículo 119 (derecho a la devolución del impuesto), la operación descrita se encontrará exenta ([DGT V0220-22](#)).
- Cuando se realicen entregas de bienes, las cuales han sido objeto de entregas en cadena, en el caso de que el transporte se realice con destino a territorio de aplicación del impuesto al cliente final, sin haberse enviado al adquirente intermedio, provocará la calificación de la operación como sujeta y exenta del impuesto ([DGT V3242-20](#)).
- Estarán exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes que vayan a ser objeto de análisis, examen o ensayo; dado que en el caso de haber importado estos bienes también estarían exentos ([DGT 5363-16](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un contribuyente que se dedica al comercio mayorista realiza una compra de un producto a una empresa con sede en Malta. Para el traslado de la mercancía desde Malta hasta su almacén en España, contrata los servicios de un transportista francés. Ahora, ¿cuál sería la tributación aplicable a esta operación?

Solución

- Nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta y no exenta en España.

En lo que concierne al transporte intracomunitario, la operación queda sujeta al territorio de aplicación del impuesto.

9.4. Lugar de realización del hecho imponible

Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en el mismo el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

® Tenga en cuenta que:

- La sociedad mercantil establecida en territorio de aplicación del impuesto adquiere productos químicos a un proveedor portugués para posteriormente venderlos a un cliente chino. En la medida que los productos químicos sean entregados directamente desde las instalaciones del proveedor portugués al cliente chino, la operación no se considerará efectuada en territorio de aplicación del impuesto ([DGT V0025-18](#)).
- Una sociedad española compra maquinaria de fabricación polaca a un proveedor estadounidense. Dicha maquinaria es enviada directamente desde Polonia con destino al territorio de aplicación del impuesto. En este caso se considera que se ha producido una adquisición intracomunitaria sujeta en territorio de aplicación del impuesto, siendo el sujeto pasivo el proveedor estadounidense, que deberá consignar la operación en la liquidación-declaración correspondiente. Posteriormente, la puesta a disposición de la maquinaria por parte del proveedor estadounidense a la sociedad española tendrá consideración de entrega interior ([DGT V2638-19](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una compañía española compró materiales a una empresa sueca, la cual los revende de inmediato a una empresa holandesa. Además, la empresa española solicita a la sueca que gestione el transporte de los materiales directamente desde Suecia hasta Ámsterdam. La empresa española no tiene presencia ni registro fiscal en Suecia o los Países Bajos, y proporcionó a su proveedor sueco un NIF-IVA español.

Solución

- La empresa española, al presentar un NIF-IVA español y actuar como mediador en la venta de bienes procedentes de un proveedor sueco a un comprador holandés, realiza una Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB) que está sujeta y exenta de IVA en Países Bajos. La exención se aplica porque la entrega subsiguiente, es decir, la venta al empresario holandés también es una operación intracomunitaria que se debe declarar en España.

- De acuerdo con la legislación española, podría pensarse que esta AIB debería estar sujeta al IVA español por no haber sido gravada en Países Bajos. Sin embargo, la interpretación de la ley debe considerar que las adquisiciones gravadas en otro Estado miembro incluyen no solo aquellas efectivamente sujetas y no exentas del IVA en dicho Estado, sino también aquellas que, al estar exentas por ley, no resultan gravadas en el Estado de destino.

9.5. Devengo

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares.

No obstante, no será de aplicación en lo relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

® Tenga en cuenta que:

- En las adquisiciones intracomunitarias que tengan su origen en entregas intracomunitarias exentas en otro Estado miembro, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes posterior a aquel en el que se inicie el transporte con destino al adquirente ([DGT V1898-20](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa española ha adquirido maquinaria a una empresa italiana, a cambio de proporcionar ciertos servicios de consultoría que la empresa italiana necesita para mejorar su producción. La entrega de la maquinaria se realizó en Valencia el 15-5-2025, con la factura correspondiente emitida en la misma fecha. En el acuerdo entre ambas empresas, se estableció una condición suspensiva que indica que la empresa francesa solo será propietaria definitiva de la maquinaria si completa la prestación de servicios antes del 1-9-2025.

Solución

- El devengo del IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria de bienes se fija en el 15-5-2025, fecha de la expedición de la factura. Si la empresa española no cumple con su obligación de prestar los servicios dentro del plazo establecido, la condición suspensiva no se cumplirá, y en caso de resolución del contrato, se deberá proceder a la modificación de la base imponible de la operación.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa, con sede en Segovia, ha adquirido a una empresa portuguesa una máquina para fabricar cuadros de bicicleta, la máquina se entregará en 3 meses. La empresa segoviana entrega en el momento de firmarse el contrato el 30% del importe total de la máquina.

Solución

- El devengo por dicha operación no se ha efectuado todavía, al no haberse efectuado la entrega de la máquina.

A diferencia de lo que ocurre con las operaciones interiores, en la adquisición intracomunitaria de bienes la existencia de pagos anticipados no determina el devengo del IVA.

9.6. Base Imponible

La base imponible se determinará conforme a las normas generales de definición de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

® Tenga en cuenta que:

- En los casos en que se adquieran bienes que vayan acompañados de fundas de plástico sujetos a impuestos especiales, la base imponible incluirá las cantidades abonadas por el adquirente en concepto de estos impuestos ([DGT V1534-23](#)).
- En este supuesto, no es procedente modificar las bases imponibles, ya que, la sociedad fabricante concede un descuento respecto a un producto en cuya cadena de distribución no intervienen ambas partes, por lo que, no debe aplicarse la jurisdicción comunitaria respecto a los descuentos concedidos para operaciones en cadena ([TEAC, Resolución 7256/2016, de 03 de junio de 2020](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa agrícola española ha comprado a un proveedor francés diversos productos químicos, enviados desde Francia el 30 de junio de 2025, con los detalles de coste siguientes:

Precio de los productos: 10.000€

Coste del transporte: 1.000€

Seguro del transporte: 200€

Coste de los envases: 1.500€

Posteriormente, el 1 de octubre de 2025, se devolvieron los envases, procediéndose al reintegro de su importe a la entidad española.

Solución

- La base imponible del IVA para esta adquisición intracomunitaria se estableció inicialmente en 12.700€.

Tras la devolución de los envases, la base imponible se ajustó, disminuyendo en 1.500€, lo que permitió la recuperación de las cuotas soportadas por los mismos.

EJEMPLO

Enunciado

- Una entidad española realizó un pedido de 30 sillas a una empresa sueca, con la instrucción específica de que se cambie el tipo de cuero antes de ser enviados a España. Este servicio se subcontrata a un tapicero que factura directamente a la empresa española, aunque el pago es efectuado por la entidad sueca. La factura emitida indica los siguientes apartados:

Coste de las sillas: 6.000€

Gastos de transporte de las sillas: 500€

Coste del servicio (como suplido): 3.000€

Total facturado: 9.500€

Solución

- En la operación de adquisición intracomunitaria, la base imponible se calcula excluyendo los suplidos. Por tanto, la base imponible considerada para el IVA es de 6.500€, con un IVA del 21%, lo que equivale a 1.365€. El tapizado de las sillas es tratado como un servicio distinto y su tributación se gestiona de manera independiente.

9.7. Sujeto Pasivo

Serán sujetos pasivos de las adquisiciones intracomunitarias de bienes quienes las realicen, de conformidad con las normas de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, en territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa francesa envía un lote de camisas a su sucursal en España, para la venta de estos productos en territorio español (actividad de la sucursal)

Solución

- Se trata de una operación asimilada a una AIB en España, siendo el sujeto pasivo la propia entidad francesa y no su sucursal, ya que no supone un sujeto pasivo independiente.

10. Importaciones de bienes

10.1. Hecho imponible

Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador. Se entiende por importación, la entrada en la Península o Baleares de un bien originario de:

- Territorios terceros, incluyendo Ceuta y Melilla como territorios no integrados en la Unión Aduanera.
- Territorios comunitarios excluidos de la armonización de impuestos sobre el volumen de negocios, como Canarias.

EJEMPLO

Enunciado

Un importador español trae café desde Colombia, abonando al suministrador colombiano 100.000€ en condiciones de entrega FOB. El importador abona el transporte hasta Santander por 20.000€ y de seguro 1.000€.

Los gastos de descarga en el puerto-aduana de Santander son 2.000€. Los gastos de estancia en el muelle de Santander son 500€.

El agente de aduanas cobra al importador 2.500€ por su gestión. El transporte de Santander al almacén de Valladolid, una vez despachada la mercancía de importación en la aduana de Santander, asciende a 6.000€. Los derechos de arancel son del 2 %.

Solución

Valor de transacción	100.000
Transporte	20.000
Seguro	1.000
Valor en aduana	121.000
Derecho de arancel (2 % × 121.000)	2.420
Gastos de descarga	2.000
Base IVA importación	125.420

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa, con domicilio en Jerez de la Frontera, compra material de construcción a un empresario radicado en Túnez que introduce en la Zona Franca de Cádiz. Un mes después, vende la tercera parte del material a un empresario de Huelva. El resto de la mercancía la envía a EE.UU.

Solución

- Respecto a la compra de material para la construcción en Marruecos y que introduce en la Zona Franca no da lugar a un hecho imponible por importación.

Cuando, después vende el material al empresario español y sale el producto de la Zona Franca es cuando se produce el hecho imponible de importación y hay que pagar el IVA.

La venta del material que exporta a EEUU no da lugar al hecho imponible importación, ya que el material se exporta.

10.2. Exenciones

Exportaciones y operaciones asimiladas

Estarán exentos del impuesto, entre otras:

- Exportación directa por el vendedor: entregas de bienes enviados fuera de la UE por el transmitente o un tercero en su nombre.
- Exportación directa por el comprador no establecido: entregas de bienes enviados fuera de la UE por el comprador no establecido o un tercero en su nombre.
- Servicios sobre bienes exportados: trabajos realizados sobre bienes importados que luego se exporten. No incluye reparación o mantenimiento de medios de transporte de uso privado.
- Entregas a organismos humanitarios: bienes exportados por organismos reconocidos para fines humanitarios, educativos o caritativos.
- Servicios relacionados con exportaciones: incluye transporte y servicios accesorios, prestados desde la expedición hacia fuera de la UE.
- Intermediarios: servicios de mediación en las operaciones anteriores.
- Exportaciones por terceros: cuando quien exporta no es ni el vendedor ni el comprador establecido, pero sí ostenta la condición de exportador.

Como operaciones asimiladas a las exportaciones, también exentas del impuesto, nos encontramos con las entregas realizadas en el marco de relaciones diplomáticas, a Fuerzas de la OTAN o a la entrega de oro al Banco de España, entre otras.

® Tenga en cuenta que:

- Las entregas en cadena de bienes, cuando la primera de ellas se efectúe en territorio de aplicación del impuesto, pero esté vinculada con otra sucesiva con destino fuera de la Comunidad, se encontrará exenta siempre que quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido a derecho ([DGT V0205-19](#)).
- Las prestaciones de servicios relacionadas con exportaciones, y en concreto, los transportes, estarán exentas a pesar de que se hayan prestado en el territorio de aplicación del impuesto ([DGT 0042-19](#)).

- Cuando una entidad española forme parte de un grupo empresarial situado fuera del territorio de aplicación del impuesto, pero establecido en el territorio comunitario, los bienes adquiridos por este a la entidad española y enviados fuera de la Comunidad serán considerados como exportaciones exentas del impuesto ([DGT V2280-18](#)).
- El Tribunal establece que en los supuestos en los que se produzcan exportaciones desde un territorio comunitario, todos los servicios accesorios y de transportes vinculados a las mismas se encontrarán exentas ([TEAC, Resolución 8254/2008, de 20 de julio de 2010](#)).
- Para aplicar la exención por exportaciones, no es suficiente con que el comprador presente su pasaporte si este no indica su residencia fiscal. Deberá acreditarse la residencia fiscal del comprador mediante cualquier otro medio legalmente válido ([Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 2022](#)).

Otras exenciones exteriores

Están exentas las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona o depósito franco, así como aquellos destinados a procesos amparados por regímenes de perfeccionamiento fiscal o transformación en Aduana, entre otros.

® Tenga en cuenta que:

- Se encontrará exenta la entrega de hielos cuando se pongan a disposición en buques de pesca y se utilicen en la conservación del pescado capturado en alta mar ([DGT V0215-19](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa española dedicada a la publicidad ha suscrito un contrato con otra empresa, con sede fiscal en Alemania, para la prestación de servicios publicitarios consistente en la exposición de una lona en un stand de un equipo de Fórmula 1.

Solución

- Siendo el destinatario de dichos servicios un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, los servicios se considerarán realizados en Alemania y estarán sujetos a IVA alemán. Por lo tanto, los servicios serán gravados en destino.

Importaciones

Las exenciones del IVA a la importación obedecen a los siguientes fines:

- Igualar el tratamiento fiscal entre las importaciones y las operaciones realizadas dentro del territorio nacional, mediante la exención de aquellas importaciones que correspondan a entregas de bienes también exentas en el mercado interior.
- Armonizar las exenciones en línea con lo establecido por la normativa comunitaria.

- Aplicar las exenciones fiscales contempladas en los convenios internacionales.
- Introducir exenciones de carácter técnico destinadas a prevenir la doble imposición.

Destacan como exentas, entre otras, las importaciones de bienes cuya entrega interior hubiera estado exenta, bienes personales por traslado de residencia, matrimonio, estudios, así como la de productos farmacéuticos o destinados a las víctimas de catástrofes, embajadas o investigación.

® Tenga en cuenta que:

- Se encontrará exenta la importación de aeronaves, cuando estas se fleten con carácter temporal como consecuencia de la lucha contra incendios y el adquirente sea una entidad ([DGT V2296-08](#)).
- Cuando se realicen importaciones de obras de arte que se encuentren en régimen de importación temporal, procederá aplicar la exención en la parte correspondiente al pleno dominio, pero no a la parte correspondiente a la dación en pago ([TEAC, Resolución 1942/2003, de 12 de mayo de 2004](#)).
- Los sujetos pasivos no se encontrarán obligados a pagar el impuesto, si tras el control previo de las autoridades aduaneras, se califican las importaciones como exentas, aunque en un control posterior se califiquen como no exentas, salvo en los supuestos de fraude ([Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-528/20](#)).
- No se puede denegar la exención cuando los bienes sean entregados a un adquirente distinto del que figurara en momento de la importación, siempre y cuando se acredite que dichos bienes van a ser objeto de una entrega intracomunitaria inmediata posterior ([Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-108/20](#)).
- Cuando se adquieran bienes a los cuales les sea de aplicación alguno de los regímenes aduaneros y se realicen operaciones de transformación sobre los mismos, bajo el régimen de perfeccionamiento activo, para ser vendidos en régimen de depósito aduanero, dicha venta se encontrará sujeta y exenta del impuesto ([Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-165/11](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa extranjera arrienda temporalmente a una compañía una máquina. La empresa española importa la máquina de forma temporal en España, beneficiándose de una exención parcial de aranceles. Una vez concluidos los trabajos, la máquina es reexportada.

Solución

- De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, la categorización de las grúas, plataformas elevadoras, compresores, carretillas y hormigoneras como medios de transporte no se aplica generalmente, debido a su uso en una zona geográfica específica.

Por ello, su arrendamiento se clasifica como una prestación de servicios relativa a bienes muebles corporales, a la que se aplican las reglas de localización previstas en el IVA para este tipo de servicios.

Esto significa que el servicio se entiende prestado en el territorio de aplicación del impuesto. Así, estará sujeto al IVA español. No obstante, en el caso de una importación temporal de la grúa, esta estará sujeta pero exenta de IVA, y podrá beneficiarse además de una exención parcial en los derechos arancelarios.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa de Madrid arrienda una máquina a una empresa situada en Egipto durante tres meses, que utilizará en Navidad para envolver sus paquetes con detalles navideños.

Solución

- Se produce una importación ya que entra un bien, en este caso una máquina, desde un país tercero al TAI, en este caso a Madrid.

Sin embargo, la operación está exenta porque las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación están exentas, si dichos bienes son cedidos por su propietario mediante operaciones sujetas y no exentas al impuesto.

10.3. Devengo

En las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

® Tenga en cuenta que:

- El devengo se produce en el momento de entrada al país miembro de recepción de los bienes, con independencia de que este haya incumplido alguna obligación establecida en la normativa aduanera ([Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-7/20](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un distribuidor de prendas de vestir en Madrid compra una gran cantidad de tejidos de punto de un fabricante chino. Esta mercancía es importada a través del

aeropuerto Adolfo Suárez Madrid-Barajas, donde se realiza el trámite aduanero para liberar la mercancía al mercado.

- Se realiza la importación de un lote de bebidas alcohólicas procedente de Rusia, sujeto a Impuestos Especiales. Tras su despacho a libre práctica, la mercancía es inmediatamente asignada a un régimen de depósito no aduanero.

Solución

- El impuesto correspondiente se genera en el momento en que se acepta la declaración de importación para su libre circulación.
- La importación ocurre en el instante en que se efectúa la asignación de la mercancía a este régimen, disfrutando de una exención debido a dicha vinculación. El devengo del IVA ocurre cuando los bienes abandonan el régimen mencionado.

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa, con domicilio en Cataluña, importa desde EE. UU material necesario para fabricar motos de alta gama. Las motos las fabrica en la zona franca de Barcelona. En mayo salen de la zona franca de Barcelona con destino a la venta en el TAI la mitad de las motos y la otra mitad salen un mes más tarde con destino a Marruecos.

Solución

- Cuando el bien procedente de EE. UU entre en la zona franca de Barcelona, no se produce el hecho imponible de la importación, esta se producirá cuando el bien salga de la zona franca en el TAI.

El devengo del impuesto se producirá en el mes de mayo respecto de los materiales incorporados a los vehículos que saliendo de zona franca lo hagan con destino al territorio peninsular español.

Respecto de las mercancías incorporadas a los vehículos destinados a Marruecos, éstas se incorporan al régimen de tránsito externo, abandonando las mercancías dicho régimen en Marruecos fuera del TAI, por lo que no se producirá hecho imponible importación por las mercancías incorporadas a estos vehículos.

10.4. Base Imponible

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

® Tenga en cuenta que:

- El plazo de prescripción de los derechos aduaneros, establecido en 3 años, no supondrá obstáculo para la determinación de la base imponible de las importaciones, la cual podrá calcularse siempre y cuando no transcurra el plazo de prescripción establecido por la normativa, es decir 4 años ([TEAC, Resolución 3627/2014, de 22 de abril de 2015](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- En el Aeropuerto de Barcelona, una entidad española con sede en Madrid ha recibido un envío procedente de Estados Unidos. Para gestionar la importación y distribución de la mercancía, contrató a un agente de aduanas. Además, el agente tiene instrucciones de dividir el cargamento en dos partes, enviando una parte a Madrid y la otra a Valencia.

Desglose de los gastos incurridos:

- Precio de la mercancía y comisión: el precio acordado por la mercancía es de 20.000€, con una comisión de 200€ pagada al agente de compras. Esta comisión es incluida en la base imponible del IVA, pero no en los derechos de importación.
- Coste de transporte aéreo: el transporte total desde Estados Unidos a Barcelona cuesta 1.000€. De esta cantidad, 550€ corresponden al transporte hasta el primer punto de entrada en la UE (Francia) y 450€ hasta Barcelona.
- Gastos de descarga y manipulación: los costes asociados con la descarga, desembalaje y redistribución de la mercancía en dos paquetes son de 800€.
- Derechos arancelarios: se aplican derechos arancelarios del 5% sobre el valor en aduana de la mercancía.
- Seguro de incendios: 100€ hasta el primer punto de entrada.
- Honorarios del agente de aduanas: los honorarios por los servicios del agente de aduanas son de 1.500€.
- Transporte a Madrid y Valencia: los costes de transporte de la mercancía hasta Madrid son de 300€ y hasta Valencia 180€.

Solución

Valor en aduana:	
- Precio de la mercancía	20.000,00
- Transporte en avión	550,00
- Seguros de incendios	100,00
<hr/>	
Total	20.750,00
Base imponible del IVA:	
- Valor en aduana	20.750,00
- Derechos de importación (20.595 × 5%)	1.037,50
- Comisión compra	200,00
- Transporte de Francia a Barcelona	450,00
- Seguros de incendio	100,00
- Gastos carga y descarga	800,00
<hr/>	
Total	23.337,50
Cuota del IVA (23.337,50 × 21%)	4.900,88

10.5. Sujeto Pasivo

Serán sujetos pasivos quienes realicen las importaciones, considerándose importadores:

- Los destinatarios de los bienes importados.
 - Los viajeros, para bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
 - Los propietarios de los bienes, el resto de los casos.
- ® Tenga en cuenta que:
- En los supuestos de venta al por menor de juguetes por empresarios persona físicas, cuando los clientes hayan abonado la cantidad correspondiente en sus pedidos y reciban la mercancía directamente desde el proveedor chino, tendrán consideración de sujeto pasivo los receptores de los juguetes y no el empresario que realiza la venta al por menor ([DGT V0870-18](#)).
 - En caso de importación, la persona que conste como destinataria en el DUA será considerado como sujeto pasivo del impuesto ([TEAC, Resolución 1201/2003, de 26 de mayo de 2005](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un empresario establecido en Ávila importa de Bangladesh diversos productos para venderlos a clientes establecidos o domiciliados en el territorio de aplicación del impuesto. Para ello, otorga autorización a un consignatario para que realice la importación, figurando dicho consignatario autorizado como destinatario de la mercancía.

Solución

- El sujeto pasivo es el consignatario, responsable del ingreso de la cantidad resultante de la liquidación, quien es, además, el que puede deducir en sus declaraciones tributarias el IVA satisfecho a la importación.

11. Responsables del impuesto

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

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del impuesto:

- Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

Las responsabilidades establecidas en los apartados dos y tres no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

12. Tipos de gravamen

Actualmente, se regulan tres tipos diferentes de gravamen; 21, 10 y 4%. También existe un tipo impositivo del 0% para determinados bienes entregados a entidades del mecenazgo. En épocas concretas, y de carácter temporal, se han regulado para ciertos productos tipos del 0% para paliar, entre otros objetivos, la subida de los precios al consumidor final.

El tipo impositivo del 21% constituye el tipo general u ordinario. Su ámbito de aplicación no está definido de manera limitativa, ya que engloba todas las operaciones gravables para las que no está previsto otro tipo distinto.

El tipo reducido del 10% se aplica a las operaciones que tengan por objeto determinadas categorías de bienes y servicios:

- Entrega, adquisición intracomunitaria o importación, indistintamente, de ciertos bienes.
- Prestaciones de servicios.
- Entrega, adquisición intracomunitaria o importación de objetos de arte e importaciones de antigüedades y objetos de colección.
- Ejecuciones de obra.
- Construcción o rehabilitación de viviendas. La materia se expone en el capítulo de operaciones inmobiliarias.

El tipo reducido del 4% se aplica para determinadas bienes y servicios, así como el establecimiento de tipos especiales en determinados supuestos, como las entregas de pan común, harinas panificables, leche natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo; los quesos, los huevos, las frutas, entre otras.

El tipo de gravamen del 0 % para donativos de determinados bienes a entidades beneficiarias de mecenazgo destinados a sus fines de interés general.

Temporalmente, se han establecido determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, adoptándose medidas urgentes en materia fiscal, energética y social. En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido se determinan tipos más reducidos a los anteriormente enumerados (0 % para las harinas panificables o aceites de oliva, entre otros).

® Tenga en cuenta que:

- La aptitud de la utilización como vivienda se desprende de las características objetivas del diseño y construcción del edificio, así como la de satisfacer la necesidad de vivienda, no siendo necesario que cuente con la cédula de habitabilidad, por lo que se aplicará el tipo reducido del 10%⁵ ([Tribunal Supremo, de 28 de enero 2025](#)).
- El Alto Tribunal interpreta que la no aplicación del tipo superreducido del 4% a un pan especial se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según la cual la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos ([Tribunal Supremo, de 15 de octubre de 2024](#)).

⁵ La [Resolución de 20 de febrero de 2025](#), se expresa en el mismo sentido.

- En contratos de tracto sucesivo el tipo de gravamen será el aplicable en el momento de devengo del impuesto, es decir, cuando resulte exigible cada parte del precio con independencia del momento de consumo ([DGT V1033-10](#)).
- Cuando se realicen rappels de periodicidad anual deberá tenerse en cuenta el tipo impositivo vigente correspondiente a cada uno de los momentos a los que correspondan estos rappels ([DGT V2835-09](#)).
- En caso de emisión de una factura en un momento diferente al de devengo de la operación, en dicha factura deberá aplicarse el tipo de gravamen correspondiente a este último momento y no en el de la emisión de esta ([DGT V1476-13](#)).

Obras de renovación o reparación

Tributarán al tipo reducido del 10% las ejecuciones de obra de renovación y reparación en edificaciones destinadas principalmente a viviendas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. No obstante, también se comprenderán en este supuesto las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
- Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40% de la base imponible de la operación.

Obras de construcción o rehabilitación

Tributan al tipo reducido del 10% las siguientes operaciones las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, garajes y anejos, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. Se consideran destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicho uso.

Para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación y tributan al tipo reducido, deberán cumplirse dos requisitos:

- Que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de

dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se consideran obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

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

EJEMPLO

Enunciado

- Una persona física, propietaria de una vivienda en Sevilla, decide contratar a una empresa de reformas para realizar trabajos de pintura y pequeñas reparaciones en la cocina y el baño. El coste total de la obra asciende a 4.000€, de los cuales 1.200€ corresponden a materiales aportados por la propia empresa.

Solución

- Nos encontramos ante la reparación de una vivienda, cuyo destinatario es una persona física y en la que el coste de los materiales no supera el 40% del precio total de la obra ($1.200\text{€} / 4.000\text{€} = 30\%$).
- Por tanto, la operación tributa al 10% de IVA.

EJEMPLO

Enunciado

- Un ciudadano, de un municipio de Granada, decide promover la habilitación de locales en un edificio antiguo de su propiedad. La obra que va lleva a cabo no afecta a la estructura ni a la fachada. La intención es vender la mayoría de los locales que resulten y alquilando los que no pueda vender.

Solución

- Las obras no tienen la consideración de rehabilitación a efectos del IVA, cualquiera que sea el importe de las mismas, al no afectar a las estructuras, fachadas o cubiertas de la casa.

Las ventas de los locales están sujetas a IVA pero exentas, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención.

En cuanto a los locales arrendados tendrá la consideración de empresario por los mismos, estando dicha operación sujeta y no exenta del mismo, aplicándose el tipo general.

13. Deducciones: Requisitos

Una de las características fundamentales del impuesto es su neutralidad, de tal forma que la incidencia sobre el consumo final sea idéntica, cualquiera que sea la extensión de los procesos de producción y distribución de bienes y servicios. Para conseguir esta finalidad, se permite a los sujetos pasivos la deducción, en cada fase sujeta a gravamen satisfecho con motivo de sus compras o adquisiciones a terceros. Los requisitos para deducción del IVA soportado se pueden clasificar en:

Requisitos subjetivos

Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del impuesto que tengan condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos.

No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Por último, los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones no sujetas podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al impuesto. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

® Tenga en cuenta que:

- El Fondo Español de Garantía Agraria se dedica a realizar entregas de alimentos de manera gratuita, operación que no se encuentra sujeta al impuesto. Por tanto, las cuotas soportadas en la adquisición de estos alimentos no podrán ser deducidas ([DGT V2652-16](#)).
- Cuando un matrimonio adquiera en régimen de gananciales un inmueble, para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta, las cuotas soportadas en la compra serán deducibles cuando se encuentre afecto en su totalidad a la actividad, a pesar de que se desarrolle solo por uno de los cónyuges ([DGT V0458-20](#)).
- Serán deducibles las cuotas soportadas en el arrendamiento de un local, por una comunidad de bienes, cuando el local se destine a la realización de operaciones sujetas y no exentas ([DGT V0585-06](#)).

- Un transportista se da de baja en su actividad, para la cual utilizaba un vehículo del cual disponía mediante contrato de leasing. Posteriormente vende este vehículo con cuotas de leasing pendientes por abonar. En estos casos tendrá derecho a deducirse las cuotas soportadas correspondientes al arrendamiento financiero ([DGT V0339-06](#)).
- Una fundación construyó un edificio para posteriormente arrendárselo a una sociedad limitada, de la cual es socia única. Esta sociedad dedicara el edificio a la explotación de una residencia de ancianos. Posteriormente la sociedad se disuelve y la fundación la sustituirá en la explotación de la residencia, actividad que se encuentra exenta. Dado que la fundación se dedujo de las cuotas soportadas en la construcción del edificio deberá regularizar los bienes de inversión, no así los bienes corrientes ([DGT V4486-16](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Ciertas personas físicas, que no desarrollan actividades empresariales, han constituido una comunidad de bienes que va a dedicarse a la actividad de alquiler de locales comerciales. La comunidad de bienes no ha presentado la declaración de comienzo de la actividad.

Solución

- Aunque la comunidad de bienes no haya presentado la declaración censal de inicio de actividad podrá igualmente ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado en la autoliquidación correspondiente.

Requisitos funcionales

Los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

- Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:
 - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA.
 - Las entregas intracomunitarias de bienes, las exportaciones y operaciones asimiladas, operaciones exentas relativas a zonas y depósitos francos y otros depósitos; operaciones exentas relativas a regímenes aduaneros y fiscales o las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
- Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas

operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado

Podrán deducirse las cuotas soportadas o satisfechas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

No obstante, las cuotas correspondientes a bienes de inversión que se empleen solo parcialmente en la actividad pueden ser deducidas en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente en tales actividades, y tratándose de automóviles de turismo y motocicletas, en un 50% salvo algunos casos como taxis o vehículos de autoescuela, de agentes comerciales o servicios de vigilancia, en un porcentaje de deducción del 100%.

® Tenga en cuenta que:

- La cesión del uso de un vehículo por parte de la entidad a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA. De este modo, el vehículo se entenderá afecto, con carácter general, al 50% ([Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2024](#)).
- Cuando se emitan facturas con un tipo impositivo inferior al que corresponda, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir la cantidad soportada por este tipo impositivo, sin poder deducir la cantidad que hubiera correspondido con un gravamen correcto ([DGT V1146-22](#)).
- En el caso de que se adquiera una nave industrial sin intención de destinarla al desarrollo de una actividad que genere el derecho de deducción, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles, aunque se produzca la afectación posterior ([DGT V0369-09](#)).
- Las cuotas derivadas del servicio de intermediación proporcionado por una empresa inmobiliaria en la venta de la vivienda principal, que se encuentra afectada en un 30% a una actividad profesional, no son susceptibles de ser deducidas ([DGT V3128-21](#)).
- Se considerarán deducibles las cuotas soportadas relacionadas con la luz y el agua que se consuma en un inmueble que se utilice tanto para uso privado como para una actividad empresarial o profesional ([TEAC, Resolución 6654/2022, de 19 de julio de 2023](#)).
- Las cuotas soportadas por las universidades, en la adquisición de material destinado a la investigación, serán deducibles, ya que, se consideran elemento esencial de la función económica y empresarial ([Tribunal Supremo, de 15 de diciembre de 2023](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un agente de publicidad ha comprado dos casas directamente a su promotor (primera entrega). Una de ellas la utiliza como vivienda habitual y el otro exclusivamente para su actividad profesional.

Solución

- La operación consiste en la adquisición de dos bienes distintos por una contraprestación global. La base imponible de cada entrega se fija en proporción al valor de mercado de cada piso, pudiendo deducirse el impuesto correspondiente al inmueble afecto a la actividad.

Requisitos objetivos

No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

- Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
- Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. No tendrán esta consideración:
 - Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor.
 - Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.
- Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Se exceptúan de las exclusiones del derecho a deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que:

- Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

- Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.
 - Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.
- ® Tenga en cuenta que:
- Cuando un patrocinador de un equipo deportivo sufrague el coste de un viaje como premio a los méritos deportivos, las cuotas soportadas en el mismo no serán deducibles ([DGT V0304-07](#)).
 - El sujeto pasivo es un comisionista dedicado a la suscripción de servicios de telefonía móvil. Cuando este compre terminales móviles para posteriormente sortearlos a clientes a título gratuito, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles ([DGT V2858-21](#)).
 - En aquellos casos en los que los regalos formen parte del tráfico habitual de la actividad empresarial, las cuotas soportadas en la adquisición se considerarán deducibles ([DGT V0549-15](#)).
 - Las cuotas soportadas en el abono mensual de un club financiero no serán deducibles, ya que se pagan para el desarrollo de actividades lúdicas y no empresariales o profesionales ([TEAC, Resolución 1886/2014, 23 de octubre 2017](#)).

Requisitos formales

Solo podrán ejercitar el derecho a deducción los sujetos pasivos que estén en posesión de documento justificativo de su derecho. Se considerarán documentos justificativos:

- La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación.
- En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el impuesto devengado con ocasión de su realización.
- La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario.
- El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Tales documentos únicamente justificarán el derecho a deducción cuando se ajusten a los requisitos establecidos en la normativa correspondiente. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

® Tenga en cuenta que:

- En los casos en los que una comunidad de propietarios tenga la consideración de sujeto pasivo a efectos del impuesto, para que los comuneros que desarrollan una actividad empresarial puedan deducirse las cuotas soportadas deberán estar en posesión de los duplicados de las facturas originales ([DGT V2058-16](#)).
- No se considerará como justificante, para acreditar el derecho de deducción, la sentencia judicial en la que se obligue al consultante a realizar una serie de pagos pendientes del tráfico de su actividad empresarial ([DGT V2528-19](#)).
- En las facturas que sirvan como documento justificativo deberá aparecer los datos identificativos del titular de la actividad, y no del anterior, aunque este sea su cónyuge casado en régimen de gananciales ([DGT V1800-14](#)).
- Un empresario vende productos a través de una plataforma de internet. La plataforma emite una factura incorrecta en una de las operaciones. Esta factura no podrá servir como justificante, por lo que el empresario no podrá deducir las cuotas soportadas correspondientes a esta operación ([DGT V3295-20](#)).
- Para que las facturas sirvan de justificantes, deberán contener la información detallada de cada operación. Por tanto, aquellas que contengan información genérica no podrán ser utilizadas como justificante a la hora de aplicar la deducción ([AN 23-05-2005](#)).

Requisitos temporales

El derecho a la deducción nace en el momento en que se devenga las cuotas deducibles. El derecho podrá ejercitarse en la autoliquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mismo. El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados

Cuando una entidad sea declarada en concurso, el derecho puede ejercitarse en la declaración correspondiente al periodo en que se hayan soportado las cuotas del impuesto. Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

® Tenga en cuenta que:

- Podrán deducirse las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes, cuando los obligados tributarios reciban de sus proveedores facturas pendientes de conformar, pues el impuesto se entiende devengado en el momento en el que el

empresario recibe la correspondiente factura, con independencia de si la factura está aprobada o conformada ([DGT V2803-17](#)).

- Un contribuyente presenta una declaración complementaria en la cual no incluye las cuotas compensadas de ejercicios anteriores, las cuales incluyó en su declaración inicial. Establece el Tribunal, que al ser un derecho y no una opción, el contribuyente puede modificar la aplicación de las cuotas a compensar consignadas inicialmente en la declaración ([TEAC, Resolución 272/2021, de 24 de octubre de 2023](#)).
- En el caso de bienes mantenidos en depósito, el derecho a deducción nacerá en el momento de la salida de las mercancías del depósito ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, de 18 de marzo de 2021](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una empresa fue declarada en concurso en septiembre del 2025. Tiene saldos pendientes a compensar de la declaración-liquidación del segundo trimestre.

Solución

- Para el tercer trimestre 2025, se requieren dos declaraciones-liquidaciones distintas: una primera que debe cubrir el período hasta el día anterior de su declaración del concurso; y una segunda que abarca hasta el 30 de septiembre. En la declaración-liquidación preconcursal, se deben incluir tanto las cuotas devengadas como las soportadas deducibles del período mencionado, y no pueden ser trasladadas a otro período. Además, es necesario aplicar el total del saldo a compensar del trimestre anterior.

14. Régimen de deducciones en sectores diferenciados

Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos y teniendo en cuenta que la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente para cada sector.

Se considerarán sectores diferenciados de actividad:

- Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Son actividades distintas cuando tienen asignados grupos distintos en el CNAE, y los regímenes de deducción se consideran diferentes cuando difieran en su prorrata en más de 50 puntos porcentuales.
- Actividades acogidas a los regímenes especiales simplificados, agricultura, ganadería y pesca, operaciones en oro de inversión o recargo de equivalencia, si el sujeto realiza otras actividades sujetas al impuesto.
- Las operaciones de arrendamiento financiero.
- Las operaciones intragrupo que realice cada entidad miembro de un grupo.

En caso de bienes utilizados conjuntamente en varios sectores diferenciados se aplicarán las normas de prorrata general.

EJEMPLO

Enunciado

- Una sociedad realiza dos actividades con diferente grupo CNAE. Los datos son los siguientes:

Operaciones	Actividad A	Actividad B
Sujetas y no exentas	4.000	1.000
Exentas	500	2500

Solución

- La prorrata de A es: $4.000 / (4.000 + 500) \times 100 = 88\%$
- La prorrata de B es: $1.000 / (1.000 + 2500) \times 100 = 28\%$

Como la diferencia de prorratas superior a 50 puntos porcentuales, ambas actividades presentan regímenes de deducción distintos, por lo que son sectores diferenciados, ya que pertenecen a grupos de la CNAE distintos.

15. Regla de prorrata

La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Existen dos modalidades: Prorrata general y Prorrata especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias para la aplicación de la prorrata especial. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes casos:

- Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla.
- Cuando el importe total de las cuotas deducibles en el año natural por la aplicación de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría de aplicar la prorrata especial.

Prorrata general

En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado siguiente

El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.
- En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Si el porcentaje arroja cifras decimales se redondeará a la unidad superior.

Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en dicha fracción, entre otras:

- Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto
- Las cuotas del impuesto que hayan gravado directamente las operaciones señaladas en el apartado anterior.
- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
- Operaciones no sujetas al impuesto.
- El autoconsumo de bienes por cambio de destino de existencias a bienes de inversión.

El Procedimiento para la aplicación de la prorrata general, plantea que el sujeto pasivo aplicará con carácter provisional la prorrata definitiva del año anterior, para en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente al año natural, y practicar la regularización de las deducciones provisionales, para diferencias de 1 punto porcentual o más.

EJEMPLO

Enunciado

Calcular el porcentaje o prorrata de deducción que procede por las siguientes operaciones:

Ventas sujetas y no exentas	40.000
Servicios exentos del impuesto:	
- con exención limitada	10.000
- con exención plena (exportaciones)	30.000
Ventas de bienes de inversión usados	18.000

Solución

Operaciones con derecho a deducción:	
Ventas sujetas y no exentas	40.000
Servicios con exención plena	30.000
<hr/>	
Total	70.000
Total de operaciones (exentas y no exentas):	
Operaciones con derecho a deducción	70.000
Servicios con exención limitada	10.000
<hr/>	
Total	80.000,00

$$\text{Prorrata} = \frac{70.000}{80.000} \times 100 = 88\%$$

Prorrata especial

El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

- Las cuotas impositivas soportadas a la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
- Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción no podrán deducirse.
- Las cuotas impositivas soportadas a la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados en parte de la realización de operaciones que originan el

derecho a la deducción podrán deducirse en proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general.

® Tenga en cuenta que:

- Un cantante que realice actuaciones musicales en conciertos (actividad sujeta y no exenta) y simultáneamente ceda los derechos de autor sobre sus canciones (operación sujeta y exenta), deberá aplicar la regla de prorrata ([DGT V1577-20](#)).
- Una entidad que presta servicios de promoción, publicidad, y comercialización de una tarjeta prepago, realizando operaciones sujetas exentas y no exentas, deberá aplicar la regla de prorrata en su actividad económica ([DGT V0192-15](#)).
- A la hora de realizar el cálculo de la prorrata, en aquellas operaciones en las que el sujeto pasivo haya optado por la renuncia a la exención, el transmitente deberá incluirlas como operaciones sujetas ([DGT V0723-14](#)).
- Las entidades de crédito que realicen de forma habitual su actividad financiera deberán incluir en la base del cálculo de la prorrata, las transmisiones de valores que hayan efectuado ([DGT V2671-21](#)).
- Si en el desarrollo de la actividad empresarial, un empresario o profesional resulta expropiado, el valor a incluir en la base de prorrata por la misma deberá ser cero ([DGT V1084-06](#)).
- Cuando una empresa adquiera bienes de inversión y en el año posterior se produzca la inactividad de la actividad, como consecuencia de un periodo de crisis, procederá aplicar el porcentaje de deducción que corresponda a la actividad empresarial durante los tres últimos años de actividad ([DGT V2845-15](#)).
- Una SOCIMI realiza tres tipos de actividad, optando por aplicar la regla de prorrata especial. Además, tiene suscrito un contrato de gestión, en el cual se pueden individualizar los gastos soportados por el mismo, pues dependen del porcentaje previamente pactado sobre el valor neto de los activos mantenidos en cada momento. De las cuotas soportadas por estos gastos, podrá deducirse únicamente de aquellas relacionadas con las actividades que generen el derecho a deducción ([DGT V0585-17](#)).
- El criterio establecido para calcular el porcentaje de deducción, en relación a bienes afectos a operaciones exentas y no exentas, está relacionado con el volumen de ingresos y no con los metros cuadrados, de las instalaciones, dedicados a cada operación ([TEAC, Resolución 6978/2021, de 22 de noviembre de 2023](#)).
- No formarán parte de la base imponible, las subvenciones de explotación percibidas para cubrir el déficit de la operación, dado que, no son contraprestaciones percibidas por la realización de la actividad ([Tribunal Supremo, de 15 de junio de 2006](#)).
- Un empresario o profesional podrá aplicar un criterio de deducción diferente al aplicado inicialmente, cuando en el momento inicial ignoraba de buena fe que parte de las operaciones realizadas en su actividad estaban exentas, siendo

mucho más preciso el criterio aplicado con posterioridad ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-661/18](#)).

- Los desembolsos realizados por una sociedad holding para adquirir servicios relacionados con la obtención de participaciones en una filial se consideran parte de sus gastos generales y, por lo tanto, están inicialmente vinculados directa e inmediatamente con la totalidad de su actividad económica. En este contexto, si la sociedad holding lleva a cabo tanto operaciones que generan derecho a la deducción como operaciones que no lo permitan, solo podrá deducir la proporción de las cuotas que guarda relación con la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-98/21](#)).

EJEMPLO

Enunciado

Un profesional presenta en el año 2025 los siguientes datos, habiendo optado en tiempo y forma por la aplicación de la prorratea especial (tipo impositivo: 21%).

	Importe	IVA
Adquisiciones de bienes y servicios:		
- utilizados solo en operaciones con derecho a deducir	3.000,00	630,00
- utilizados solo en operaciones sin derecho a deducción	1.000,00	210,00
- utilización en ambas operaciones	800,00	168,00
		1.008,00
Ventas de bienes y servicios:		
- sujetas y no exentas	4.000,00	840,00
- exportaciones	1.000,00	210,00
- exentas con exención limitada	6.000,00	0,00

Solución

La liquidación del impuesto es:

IVA repercutido		1.008,00
IVA soportado	707,28	
- íntegramente deducible	630,00	
- parcialmente deducible (168 × 46%)	77,28	
A ingresar		300,72

Prorrata = $(4.000 + 1.000) / (4.000 + 1.000 + 6.000) \times 100 = 46\%$.

16. Regularización de deducciones por bienes de inversión

Cuando el sujeto pasivo esté sujeto a prorrata en el desarrollo de su actividad deberá regularizar las cuotas deducidas correspondientes a los citados bienes, en función de la variación de la prorrata durante el periodo de regularización de dichos bienes, que es de cuatro años con carácter general, y de nueve años para terrenos o edificaciones, contados desde el inicio de la utilización efectiva de dichos bienes.

El procedimiento para la regularización consiste en que, una vez conocido el porcentaje de deducción definitivo aplicable a cada uno de los años, se determinará el importe de deducción que correspondería si la repercusión de las cuotas se hubiera soportado en el año que considere. Una vez se calcule tal importe se le restará la deducción que efectivamente se aplicó. La diferencia positiva o negativa se dividirá entre 5 o 10, si se trata de terrenos o edificaciones, dando como resultado la cuantía de ingreso a deducción complementaria a efectuar.

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

- Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

® Tenga en cuenta que:

- Deben aplicarse las normas de regularización de los bienes de inversión a las obras de rehabilitación, durante los siguientes nueve años naturales a la finalización de estas o desde el año de la utilización efectiva o puesta en

funcionamiento, en caso de producirse estas circunstancias con posterioridad a la finalización de las obras de rehabilitación ([DGT V0894-16](#)).

- Cuando un empresario o profesional pase de realizar una actividad exenta a otra no exenta, deberá aplicar las normas de regularización en sus bienes de inversión ([DGT V2403-11](#)).
- Una empresa dedicada al arrendamiento adquiere un inmueble renunciando a la exención, dado que previsiblemente se utilizará para el arrendamiento con fines turísticos. Posteriormente decide afectarlo al arrendamiento de vivienda (sujeta y exenta). Como el cambio de afectación a una actividad exenta se produce con posterioridad a su entrada en funcionamiento, la regularización del inmueble deberá realizarse de forma escalonada ([DGT V2478-22](#)).
- Cuando se realicen mejoras en un inmueble arrendado, para uso distinto de vivienda, tendrán consideración de bienes de inversión, debiendo proceder a su regularización ([DGT V2427-22](#)).
- Cuando se produzca la destrucción de un bien de inversión, de forma irreversible y por causa justificada, no procederá realizar la regularización de las cuotas soportadas del bien ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-127/22](#)).

17. Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas anteriores al comienzo de la actividad

Con anterioridad al comienzo de la actividad empresarial o profesional, se han de realizar ciertas inversiones previas que originan cuotas soportadas del impuesto. El legislador ha previsto la posibilidad de deducir dichas cuotas.

Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Las deducciones se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo que esta última fije uno diferente en atención a características de las actividades. Tales deducciones se consideran provisionales y están sometidos a regularización.

EJEMPLO

Enunciado

- Un estudiante de Derecho compró manuales necesarios para su formación. Al concluir sus estudios y decidir abrir su propio despacho, comienza a presentar declaraciones de IVA e intenta deducir el IVA pagado por los manuales adquiridos años atrás.

Solución

- La compra de los manuales no se realizó en calidad de empresario ni con la previsión de afectarlos a una actividad profesional. Los manuales no fueron adquiridos con una finalidad empresarial directa, por lo tanto, la deducción del IVA no es aplicable en este caso.

18. Devoluciones

Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación por exceder las cuotas soportadas continuamente al montante de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración correspondiente al último periodo de liquidación de dicho año.

La Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

® Tenga en cuenta que:

- Se podrá solicitar la devolución a la Administración tributaria de las cuotas soportadas indebidas cuando el transmitente no puede rectificar la factura ni la declaración del Impuesto por haber prescrito el plazo para su realización ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-640/23](#)).
- Si bien la acreditación del pago de las facturas es relevante, no es un requisito formalmente establecido en la normativa del impuesto para el ejercicio del derecho a la devolución. La falta de justificación del pago no es suficiente para denegar la devolución si no se demuestra de manera concluyente que las operaciones documentadas en las facturas son inexistentes o fraudulentas ([TEAC, Resolución 6098/2023, de 27 de septiembre de 2024](#)).

Solicitud de devoluciones al final de cada mes

Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación conforme a las condiciones, términos y requisitos del procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El periodo de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Para poder ejercitar el derecho de devolución mensual, los sujetos pasivos deberán inscribirse en el Registro de Devolución Mensual (REDEME).

® Tenga en cuenta que:

- Con motivo de la exclusión de la regla de inversión en sujeto pasivo de los arrendadores de bienes inmuebles, se permitirá, de forma excepcional, la aplicación del procedimiento de devolución de las cuotas soportadas con anterioridad al 01 de enero del 2023 ([DGT V0688-23](#)).
- En los supuestos de absorción empresarial, la empresa absorbente podrá solicitar la devolución de los saldos pendientes de la sociedad absorbida, como consecuencia de la sucesión a título universal ([DGT V0165-06](#)).
- Cuando se ejercite la opción de compra en el arrendamiento de un inmueble no podrá solicitarse la devolución de las cuotas soportadas durante el arrendamiento, aunque la adquisición del inmueble se encuentre exenta y las cuotas del arrendamiento formen parte del precio de adquisición ([DGT V1069-07](#)).

Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros

Los viajeros que tengan la residencia habitual fuera de la Unión Europea podrán obtener la devolución de las cuotas soportadas, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación.

® Tenga en cuenta que:

- En el caso de que un empresario o profesional presente mensualmente las autoliquidaciones del IVA en enero, febrero y marzo, y se dé de alta en el Registro de Devolución Mensual en abril del mismo año al presentar la declaración-liquidación correspondiente a dicho mes, tiene la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a su favor. Esto incluiría el crédito por impuesto derivado de cantidades a compensar de las autoliquidaciones anteriores de enero, febrero y marzo del ejercicio actual. No es necesario esperar hasta fin de año para solicitar la devolución en relación con dicho crédito ([DGT V0659-22](#)).
- Cuando la salida se produce por un Estado miembro distinto de España en el que la Aduana competente sólo procede al visado de la factura, debe garantizarse la aplicación de la exención del régimen de viajeros, y por tanto, el debido reembolso por parte del proveedor o entidades colaboradoras siempre y cuando se den el resto de requisitos materiales y formales previstos en la Ley y en el Reglamento del impuesto ([DGT V0146-23](#)).
- Cuando una persona física compre una motocicleta en territorio de aplicación del impuesto para posteriormente llevársela a las Islas Canarias, tendrá derecho a la aplicación del Régimen de Viajeros ([DGT V0503-12](#)).

Devolución a empresarios o profesionales de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la comunidad

Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Canaria, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuados en la

Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio, mediante la presentación de solicitud en vía electrónica.

® Tenga en cuenta que:

- No procederá la devolución de las cuotas soportadas en otros Estados miembros, con motivo del desarrollo de su actividad económica, a los comerciantes minoristas que les sea de aplicación el Régimen de Recargo de Equivalencia ([DGT V3145-19](#)).

Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto

Los empresarios o profesionales no establecidos en la península o Baleares podrán ejercitar el derecho de devolución de las cuotas soportadas, cumpliendo entre otros, los siguientes requisitos:

- Durante el periodo al que se refiera la solicitud no se hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto (distintas de inversión en sujeto pasivo y servicios de transporte).
- Dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la legislación.
- Destinar los bienes y servicios adquiridos a la realización de las operaciones con derecho a deducción.
- Presentar la solicitud por vía electrónica a través del portal electrónico de cada Estado miembro.

Además, para empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, se establece otros requisitos:

- Nombramiento de un representante establecido en el territorio de aplicación del impuesto.
- Necesidad de reciprocidad de trato en el Estado desde donde se envíen las solicitudes.

® Tenga en cuenta que:

- En el caso de empresarios o profesionales que no cumplan con alguna de las condiciones establecidas en la normativa del impuesto podrán optar por solicitar la devolución a través del procedimiento general ([DGT V1705-22](#)).
- A efectos de la devolución del impuesto, cuando una sucursal adquiera bienes para realizar prestaciones de servicios a su sociedad matriz, se considerará que las cuotas del impuesto han sido soportadas por esta última ([DGT V1553-22](#)).
- No tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas del impuesto aquellas agencias de viajes no establecidas, cuando los bienes y servicios se destinen a la realización de viajes y redunden directamente en beneficio de los viajeros ([TEAC, Resolución 7153/2016, de 22 de julio de 2020](#)).

- El trato de reciprocidad por parte de terceros países no comunitarios solo se entenderá cumplido cuando exista un acuerdo de la Dirección General de Tributos declarando dicha reciprocidad ([TEAC, Resolución 1249/2007, de 10 de febrero de 2009](#)).
- No podrá excluirse del derecho a la devolución a los empresarios o profesionales no establecidos, cuando designen representante fiscal a efectos del impuesto ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-323/12](#)).
- A efectos de la regulación de la devolución del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos, se considerará sede de actividad económica aquella en la que se desarrollen las funciones de dirección general y administración de la sociedad ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-73/06](#)).

19. Regímenes especiales

19.1. Régimen Simplificado

Se trata de un régimen de carácter opcional, aplicable salvo renuncia expresa de los sujetos pasivos, que tendrá efecto por un periodo mínimo de tres años. Esta renuncia se realizará a través del modelo 036 o 037, aunque se entenderá realizada si la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre se presenta en régimen general.

En caso de que un empresario viniera realizando una actividad a través de este régimen y fuera a comenzar otra actividad aplicable al mismo, la renuncia de esta no surtirá efecto sobre la primera hasta el comienzo del siguiente año.

Tributarán por este régimen los sujetos pasivos que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (socios, comuneros o partícipes).
- Que realicen habitualmente actividades económicas descritas en la normativa y no superen los límites establecidos por el Ministerio de Hacienda.
- Que no queden excluidos del presente régimen.

Quedarán excluidos del régimen simplificado⁶:

- Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades no comprometidas en este régimen, salvo los acogidos al Régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca; y Recargo de Equivalencia.
- Los empresarios o profesionales en lo que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

⁶ La principal diferencia entre la renuncia y la exclusión es la temporalidad, pues la renuncia tiene efectos durante un mínimo de 3 años, mientras que la exclusión no.

- Volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, supere los 150.000€ anuales (250.000€ para el año 2024 y 2025).
- El citado límite para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales será de 250.000€.
- Empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones superen los 150.000€ en el conjunto de sus actividades económicas (250.000€ para el año 2024 y 2025).
- Empresarios o profesionales que renuncien o hayan quedado excluidos de la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen se aplicará a cada una de las actividades incluidos en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto aquellas a las que fuese de aplicación el Régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca o el Recargo de Equivalencia, relacionados en Orden Ministerial.

Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial. No obstante, se recogen en la normativa una serie de reglas para aplicar la deducción que corresponda.

® Tenga en cuenta que:

- La fabricación, envasado y posterior venta de aceite, obtenido a través de la transformación de aceitunas, es una actividad acogida al régimen simplificado ([DGT V1414-20](#)).
- La prestación de servicios consistente en la fumigación de terrenos propiedad de una entidad mercantil, efectuada por un agricultor, quedará excluida del REAGP y se incluirá en el Régimen Simplificado ([DGT V2603-09](#)).
- La cría y posterior venta de distintos animales, entre los que pueden encontrarse perros, halcones o granado ovino y porcino podrán tributar a través del Régimen Simplificado ([DGT V2461-21](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un contribuyente inicia en el año 2024 una actividad renunciando a la aplicación del régimen especial simplificado. Con anterioridad ya se realizaba otra actividad acogida al régimen especial. ¿Afectará la renuncia formulada al iniciar la nueva actividad al régimen simplificado y por tanto vendrá obligado a tributar por el régimen general?

Solución

- No. La renuncia al régimen simplificado no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que venía realizando con anterioridad, la cual durante ese año podrá

seguir tributando en régimen simplificado. A partir del año 2025 tendrá que tributar por todas ellas en el régimen general del impuesto.

19.2. Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca

Se trata de un régimen voluntario aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras siempre que no renuncien al mismo. La renuncia deberá efectuarse el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto o, en su caso, al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividades.

Dicha renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años al igual que sucede con el régimen simplificado.

Es aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, considerándose como tales explotaciones las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas.

Quedarán excluidos de la aplicación de este régimen: las sociedades mercantiles; cooperativas; sociedades agrarias de transformación y los empresarios o profesionales que superen para la totalidad de sus operaciones o adquisiciones durante el año el año anterior los 150.000€ (250.000€ para el año 2024 y 2025).

Este régimen exonera de repercutir u liquidar el impuesto para aquellas actividades a los que el sujeto pasivo aplique este régimen, así como de cumplir las obligaciones formales. El impuesto lo recuperaran mediante una compensación a tanto alzado por las cuotas que hubieran soportado en la adquisición de bienes y servicios, siendo un 12% en las entregas de productos naturales o servicios de explotaciones agrícolas o forestales; y el 10,5% cuando los productos o servicios procedan de explotaciones ganaderas o pesqueras. Estas compensaciones podrán ser objeto de deducción por quienes los hayan soportado.

Dado que no están obligados a liquidar y repercutir el impuesto, los sujetos pasivos tampoco pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza, o por los servicios que les presten, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en las actividades sometidas al REAGP.

® Tenga en cuenta que:

- Cuando un agricultor hubiera quedado excluido de este régimen especial, por haber superado el límite del volumen de ingresos, en el supuesto de que no supere dicho límite el año que tribute por régimen general, podrá incluirse en REAGP en el periodo impositivo inmediato posterior, siempre que no renuncie expresamente al mismo ([DGT V2057-22](#)).
- A efectos del cómputo del volumen de ingresos, no deberá incluirse la ayuda directa de pago único, pues se trata de una subvención corriente ([DGT V0199-21](#)).
- No se tendrán en cuenta las indemnizaciones percibidas por una compañía aseguradora, con motivo de las pérdidas en la cosecha, a la hora de calcular el volumen de ingresos ([DGT V2001-22](#)).

- No es causa de exclusión de este régimen especial que el empresario titular de la explotación agraria desarrolle otro tipo de actividad, como en el caso de esta consulta, en la que el empresario realiza, además, la actividad de arrendamiento de terrenos rústicos ([DGT V2557-21](#)).
- El titular de una explotación agrícola que comercializa los productos naturales, vegetales o animales obtenidos directamente de sus cultivos puede aplicar el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos y no haya renunciado a su aplicación. En el caso de que haya realizado deducciones por cuotas soportadas antes de iniciar la actividad, no podrá acogerse a este régimen para las actividades en las que utilice los bienes y servicios cuya adquisición haya generado deducciones hasta que transcurra el tercer año natural desde el inicio de la entrega de bienes o prestación de servicios. Los efectos serán equivalentes a los de renunciar al mencionado régimen ([DGT V2949-18](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un agricultor tributó en régimen general al haber renunciado en su momento al régimen especial de agricultura, pesca y ganadería. En agosto de 2024 compró un tractor deduciendo las cuotas soportadas en la compra. En enero de 2025 revoca la renuncia y pasa a tributar en el régimen especial.

Solución

- No hay autoconsumo cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen de agricultura, ganadería y pesca.

19.3. Régimen Especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Es un régimen voluntario aplicable, salvo renuncia expresa de los sujetos pasivos, pudiendo aplicarse operación por operación y sin comunicación expresa a la Administración. Se aplicará a:

- Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos adquiridos por el revendedor a:
 - Personas sin condición de empresarios o profesionales.
 - Empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia.
 - Empresario o profesional en virtud de entrega exenta por exención técnica.
 - Revendedor que haya aplicado este régimen en la entrega.
- Entregas de objeto de arte, antigüedades y objetos de colección que hayan sido importados por el propio revendedor.

- Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones con tipo impositivo reducido.

No será de aplicación el régimen especial a las entregas intracomunitarias de los medios de transporte nuevos.

La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del impuesto correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión más la cuota del impuesto que grave la operación. El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido más el importe del impuesto que, en su caso, haya gravado la operación.

Cuando se transmitan objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados por el sujeto pasivo revendedor, para el cálculo del margen de beneficio se considerará como precio de compra la base imponible de la importación del bien más la cuota del impuesto que grave la importación.

Los revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del impuesto correspondiente a dicho margen. El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Esta modalidad únicamente se podrá aplicar a:

- Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.
- Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
- Libros, revistas y otras publicaciones.

No obstante, si existe permiso por parte de la Administración, se podrá aplicar esta modalidad a bienes distintos de los enumerados anteriormente.

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

Los revendedores no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.

® Tenga en cuenta que:

- La reventa de joyas, sin transformar ni manipular, podrán encuadrarse dentro de este régimen especial ([DGT V0462-19](#)).
- La reventa de tractores se enmarcará en este régimen especial, no siendo de aplicación el REAGP ([DGT V2454-18](#)).

- Las monedas de plata, de curso legal, pertenecientes a otro país y destinadas a la reventa, serán consideradas como objetos de colección ([DGT V2387-22](#)).
- Un palet o pallet es una estructura plana, generalmente elaborada con materiales como madera, plástico o metal, diseñada para transportar y almacenar mercancías de manera eficiente. Esta plataforma sirve como base para cargar productos, ya sea que estén embalados previamente o no. Su función principal es facilitar el manejo y la movilización de la carga, convirtiéndola en una unidad de carga. Es importante destacar que los palets se consideran envases o embalajes y, por lo tanto, no se incluyen en la categoría de bienes usados ([DGT V2186-12](#)).
- Cuando la vida útil de los vehículos llegue a su fin y sean destinados a la venta para la extracción de sus piezas, siempre y cuando no se hayan extraído previamente, serán considerados como vehículos de segunda mano ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-365/22](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una autoescuela adquiere un conjunto de automóviles ya usados a una sociedad dedicada a la venta de vehículos de ocasión. Por dichas ventas la sociedad aplica el régimen especial de bienes usados. ¿Puede deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de estos vehículos?

Solución

- No. De acuerdo con la legislación tributaria, los impuestos pagados por los compradores de bienes usados adquiridos de revendedores sujetos al régimen especial en esas transacciones no pueden ser descontados como gastos deducibles.

19.4. Régimen Especial de Oro de Inversión

Se trata de un régimen especial de carácter obligatorio, donde se considerará oro de inversión a:

- El oro de ley igual o superior a 995 milésimas.
- Las monedas de oro que cumplan los requisitos establecidos.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, así como determinadas operaciones financieras cuyo objeto sea el oro de inversión e implique la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.
- Servicios de mediación en las operaciones exentas anteriores.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen no podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios en la medida que tales bienes o servicios se utilicen en la realización de entregas de oro de inversión exentas.

Los empresarios y profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años

® Tenga en cuenta que:

- Los servicios de mediación prestados en una entrega de oro entre particulares, al no estar sujeta esta entrega, no se podrán beneficiar de la exención, por lo que estarán sujetos y no exentos ([DGT V0345-22](#)).
- Un individuo planea importar oro con una pureza igual o superior a las 325 milésimas, pero inferior a 995 milésimas, con la intención de venderlo en su forma original o transformarlo a una pureza de 995 milésimas. Dado que se considera importador de un oro que no está destinado a inversión y luego lo transforma en oro de inversión, tendrá derecho a la deducción o devolución del impuesto pagado por la importación cuando entregue el producto transformado ([DGT V1302-10](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una entidad que se dedica a la transformación del oro convierte el 75% del oro recibido en oro de inversión. Esta entidad distribuye tanto el oro transformado como el oro de inversión entre joyeros de Madrid, a excepción de una pequeña cantidad del oro de inversión, que reserva para inversores particulares. Tributación en IVA de tales operaciones.

Solución

- Las operaciones con oro de inversión constituyen un sector diferenciado de la actividad. Conforme a esta normativa las entregas efectuadas a los joyeros están exentas, salvo que ésta renuncie a la inversión. En ese caso serán sujetos pasivos del impuesto los joyeros destinatarios de tales operaciones. En cuanto a las entregas de oro de inversión a particulares las mismas se encuentran exentas.

En lo que respecta a las entregas de oro que no sea de inversión éstas tributarán al tipo general de IVA.

Por último, las cuotas soportadas en la adquisición del oro podrán deducirse íntegramente, tanto por la aplicación del régimen especial en el caso de oro de inversión, como por la aplicación del régimen general en los determinados casos.

19.5. Régimen Especial de Agencias de Viajes

Régimen especial de carácter obligatorio y se aplicará a las siguientes operaciones:

- Las realizadas por agencias de viajes, actuando en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por empresarios o profesionales.
- Las realizadas por organizadores de circuitos turísticos y cualquier otro empresario o profesional que concurren las anteriores.

Este régimen no se aplicará a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte y hostelería propios.

Se encuentran exentas, aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados en la realización del viaje, cuando se realicen fuera de la Comunidad, siendo una exención plena que permite la deducción de las cuotas soportadas en los bienes o servicios adquiridos.

La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes. A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el impuesto que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Las agencias de viajes podrán practicar sus deducciones de acuerdo con lo establecido en la normativa del impuesto. No obstante, no podrán deducirlo en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

Como excepción, los sujetos pasivos podrán aplicar el régimen general, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas soportadas del impuesto.

® Tenga en cuenta que:

- Los servicios de intermediación en nombre de terceros prestados por una persona física a través de una página web, que actúa como intermediario entre proveedores de excursiones turísticas y visitas guiadas en varios países y los

clientes finales, pueden ser susceptibles de ser incluidos dentro del régimen especial previsto para las agencias de viajes. Esto se aplica independientemente de si se ofrecen o no servicios adicionales, según lo establecido en la normativa fiscal ([DGT V1096-19](#)).

- Se podrá aplicar este régimen en cadena. Esto significa que la entidad consultante, al adquirir en nombre propio un servicio de viaje con la intención de revenderlo a otros intermediarios y brokers que lo comercializarán a los clientes finales, está sujeta a aplicar el régimen especial previsto para las agencias de viajes ([DGT V0461-22](#)).
- Se aplicará el régimen especial en el caso de alquilar una planta entera de un hotel para destinarla posteriormente a la venta de estancias de forma independiente, incluyendo determinados servicios hosteleros ([DGT V0822-17](#)).
- Salvo que el servicio que se preste por la agencia de viajes esté relacionado con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional, no se entenderá cumplido el requisito de reciprocidad de las empresas radicadas en Estados Unidos ([DGT V3942-16](#)).
- El régimen especial de agencias de viajes se extiende igualmente a las operaciones que implican exclusivamente la compra y reventa de estancias durante la noche. La prestación de servicios adicionales es irrelevante para determinar su clasificación bajo este régimen ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-108/22](#)).
- Este régimen especial se aplica a las prestaciones de servicios de viaje a empresarios y a consumidores finales y no permite el cálculo de una base imponible global por para todo el periodo impositivo ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-787/19](#)).
- La venta aislada de entrada para asistir a la ópera, suministrada por una agencia de viajes, no se incluirá en este régimen especial ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, asunto C-31/10](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una entidad española promociona cursos y estudios realizados en Inglaterra y Francia. La empresa factura la totalidad de los servicios por un precio global que incluye el viaje, el hospedaje y la enseñanza. ¿Le sería de aplicación el régimen especial de agencias de viajes?

Solución

- Sí, siéndole de aplicación obligatoria, siempre que la empresa organice dichos viajes en nombre propio frente a los clientes, y utilice en su realización, aun cuando sea parcialmente, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

19.6. Régimen Especial de Recargo de Equivalencia

Régimen especial que se aplicará con carácter obligatorio a comerciantes minoristas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen actividades establecidos en los sectores que se determinen reglamentariamente.

A efectos del impuesto se considerará comerciante minorista, a los sujetos pasivos en quienes concurra los siguientes requisitos:

- Realicen con carácter habitual entregas de bienes muebles o semoviente sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura.
- La suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes a la Seguridad Social o aquellos que no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido el 80% del total de las entregas de bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.
- Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La exacción del impuesto exigible a los comerciantes minoristas que les resulte de aplicación este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores, los cuales deberán ingresarlos a la Hacienda Pública junto a las correspondientes cuotas del impuesto. Los minoristas repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo a la base imponible correspondiente a las operaciones que realicen.

Los tipos del recargo de equivalencia serán los siguientes:

- Con carácter general, el 5,2%
- Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo de gravamen del 10%, el 1,4%.
- Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo de gravamen del 4%, el 0,50%.
- Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,75%.

La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán conjuntamente con el impuesto, de acuerdo a las mismas normas del régimen general.

® Tenga en cuenta que:

- No tendrá la consideración de venta al por menor, la actividad de distribución de loterías del estado, a cambio de una comisión ([DGT V0790-22](#)).
- La venta de bisutería fina de plata que contenga también minerales se podrá incluir en este régimen especial, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos para su aplicación ([DGT V1441-21](#)).
- La venta de tabaco a través de máquinas expendedoras constituye un sector diferenciado de la actividad de cafetería, y se incluye en el régimen especial de Recargo de Equivalencia ([DGT V0465-20](#)).
- Cuando una persona física desarrolle la actividad de óptica y de mediación de seguros para gafas graduadas simultáneamente, la primera de estas actividades constituirá un sector diferenciado, a la que se le aplicará este régimen especial ([DGT V1068-20](#)).
- La liquidación y el pago a la Hacienda Pública de las cuotas relacionadas con la transmisión de la oficina de farmacia no se llevarán a cabo cuando dicha transmisión involucre bienes o derechos exclusivamente utilizados por el vendedor en una actividad sujeta al régimen del recargo de equivalencia. Esto aplica salvo en el caso de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas del impuesto ([DGT V2618-19](#)).
- Cuando una actividad empresarial esté acogida al régimen especial de Recargo de Equivalencia no podrá deducir ninguna cuota soportada con motivo de la adquisición de un vehículo o por sus reparaciones ([DGT V3134-20](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Una comerciante minorista incluida en el régimen especial del recargo de equivalencia vende géneros a otro minorista incluido en este mismo régimen. ¿Debe repercutirse en las ventas realizadas el IVA y el recargo de equivalencia?

Solución

- No. Se repercutirá la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo del impuesto a la base imponible correspondiente a cada venta sin que en ningún caso proceda repercutir el recargo de equivalencia.

19.7. Régimen Especial del Grupo de Entidades

Régimen de carácter opcional, aplicable a los sujetos pasivos que formen parte de un grupo de entidades, teniendo tal consideración los formados por una entidad dominante y entidades dependientes, vinculada en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimiento permanente de todas u cada una de ellas este radicado en el territorio de aplicación del impuesto.

El régimen deberá ser acordado a través de los Consejo de Administración de cada entidad, de manera individual, antes del inicio del año natural. La opción tendrá una validez de 3 años y se entenderá prorrogada, salvo renuncia expresa.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen tendrán un periodo de liquidación mensual, pudiendo pedir la devolución del saldo a su favor pendiente al final de cada periodo, debiendo solicitar la entidad dominante el alta en el REDEME.

® Tenga en cuenta que:

- En lo referente al alquiler de un inmueble a una entidad del grupo por parte de la empresa dominante que está pagando las cuotas de un contrato de arrendamiento financiero, la base imponible se compone de todos los gastos que la empresa dominante está asumiendo relacionados con dicho inmueble, los cuales, por lo general, serán equivalentes a las cuotas derivadas de dicho contrato ([DGT V1862-20](#)).
- Si la empresa dominante vuelve a adquirir una participación mayoritaria en una sociedad de la cual previamente perdió dicha participación, dicha sociedad se reincorpora al grupo de entidades, con efectos a partir del año natural siguiente a la adquisición de la participación mayoritaria. En consecuencia, la entidad que había perdido su condición de dependiente no puede aplicar este régimen especial desde el periodo de liquidación en el que ocurrió la pérdida de la condición de dependiente hasta el año natural siguiente a su reincorporación al grupo ([DGT V3637-20](#)).
- La salida a bolsa de una entidad implica que dejará de estar subordinada a la empresa dominante del grupo, convirtiéndose en dominante con respecto a sus propias filiales. En este escenario, la entidad que sale a bolsa puede seguir aplicando este régimen especial con la nueva estructura desde el momento en que se efectúe la salida a bolsa, y de manera indefinida ([DGT V2151-20](#)).
- En una operación de canje de valores donde no entre en vigor la aplicación del nuevo régimen del grupo de entidades durante el año de adquisición de la participación, es posible seguir aplicando el régimen del grupo de entidades preexistente durante los periodos de liquidación restantes ([DGT V0677-20](#)).
- Si la entidad absorbente cumple con los requisitos para continuar formando parte del grupo de entidades, el proceso de fusión por absorción no implica un incumplimiento de los plazos de permanencia establecidos para el régimen especial. Esto se debe a que la entidad absorbente asume los derechos y obligaciones de la entidad absorbida en lo que respecta al impuesto, lo que garantiza la continuidad del régimen especial sin interrupción ([DGT V1287-14](#)).
- La entidad dominante debe notificar a la Administración su inclusión en el régimen especial durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que se pretenda aplicar dicho régimen. Si esta notificación se realiza fuera de este plazo, la consecuencia será la no aplicación del régimen, ya que la opción se ejerce mediante dicha comunicación y no puede corregirse una vez expirado el plazo establecido. Además, la comunicación dentro del plazo es crucial para garantizar un control administrativo adecuado ([TEAC. Resolución 1417/2018, de 25 de enero de 2021](#)).

- Los servicios prestados por el establecimiento principal a una de sus sucursales, establecida en otro Estado miembro, estará sujeto al impuesto, cuando el establecimiento principal pertenece a un grupo a efectos del IVA ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UR, asunto C-812/19](#)).
- No se requiere que los miembros del grupo tengan personalidad jurídica ni estén vinculados jerárquicamente al órgano central del grupo, a menos que ambas condiciones sean consideradas medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos de prevención del abuso o la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal. La noción de que los vínculos entre las partes sean "estrechos" no tiene un efecto directo, ya que su aplicación depende de la precisión a nivel nacional ([Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UR, asunto C-109/14](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Si una sociedad dependiente está inactiva, pero no disuelta, ¿debe quedar excluida de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades?

Solución

- La entidad dependiente, al ser parte del grupo, no cumple con ninguno de los requisitos mencionados en la normativa del impuesto. Por lo tanto, seguirá aplicando el régimen especial del grupo de entidades.

En este caso, la entidad dependiente deberá presentar las declaraciones y liquidaciones periódicas correspondientes a su actividad, incluso si no ha generado ingresos y permanece inactiva.

19.8. Régimen Especial del Criterio de Caja

Régimen de carácter opcional aplicable a los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año previo no supere los 2 millones de euros, que permite retrasar el devengo y declaración e ingreso del impuesto hasta el momento del cobro por parte de sus cliente, retrasando igualmente la deducción de la cuotas soportadas en sus adquisiciones hasta el momento en que se efectúe el pago a sus proveedores, con el límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior al de la realización de las operaciones.

En el caso de sujetos pasivos no acogidos a este régimen pero que sean destinatarios de operaciones incluidas en el mismo, el derecho de deducción de las cuotas soportadas en dichas operaciones se realizará mediante la aplicación de los criterios establecidos en este régimen.

® Tenga en cuenta que:

- Una empresa sujeta al régimen general del impuesto absorbe a otra empresa sujeta al régimen especial del criterio de caja. A partir de ese momento, las operaciones se declaran según el régimen general. Sin embargo, la empresa absorbente tiene la opción de optar por el régimen especial del criterio de caja

para sus operaciones una vez que finalice el proceso de fusión, durante el mes de diciembre del año anterior al que surtirá efecto la opción ([DGT V1043-18](#)).

- Las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, ya sea entrega de bienes o de la prestación de servicios, quedan excluidas de la aplicación este régimen ([DGT V2444-21](#)).

EJEMPLO

Enunciado

- Un sujeto pasivo del impuesto inicia su actividad el 1 de julio del ejercicio 2024, siendo su volumen de ventas de 600.000€ ¿Puede en 2025 optar por aplicar el régimen especial de caja?

Solución

- Los sujetos que pueden aplicar este régimen son aquellos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no excedió los 2.000.000€. Si comenzaron su actividad en el año anterior, el límite se calcula para todo el año. Si no iniciaron actividades empresariales el año anterior, pueden aplicar este régimen en el año en curso.

En este caso, podría aplicar este criterio en el próximo ejercicio, ya que sus ventas, no superaran el límite mencionado. Para calcularlo, en este caso deberemos elevar al año el volumen de operaciones:

$$600.000/184 = 3.260,87 \rightarrow 3260,87 \times 365 = 1.160.217\text{€} < 2.000.000\text{€}$$

20. Gestión del impuesto

Todas las operaciones efectuadas por un contribuyente deben registrarse en los Libros Registro específicos del IVA. Además, el contribuyente está obligado a presentar una única autoliquidación por cada período de liquidación, que incluya todas las actividades realizadas, independientemente del régimen tributario aplicable a cada una de ellas y del lugar en el que se lleven a cabo.

En términos generales, todos los contribuyentes deben presentar autoliquidaciones trimestrales. No obstante, hay excepciones para aquellos inscritos en el Registro de Devolución Mensual, las Grandes Empresas con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04€ en el año natural anterior, y aquellos que aplican el Régimen Especial del Grupo de Entidades.

Además, las Administraciones Públicas, los contribuyentes adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, los contribuyentes cuyo período de liquidación coincide con el mes natural, y las entidades constituidas como sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada, están obligadas a realizar la presentación electrónica a través de Internet utilizando un certificado electrónico reconocido.

A efectos de este impuesto, se consideran Grandes Empresas los siguientes sujetos pasivos:

- Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado de acuerdo con lo establecido en la Ley del IVA, haya superado los 6.010.121,04€ durante el año natural anterior.
- Aquellos que hayan adquirido total o parcialmente un patrimonio empresarial o profesional, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural anterior y el volumen de operaciones realizado por el transmitente de dicho patrimonio con la utilización del mismo durante el mismo período haya superado los 6.010.121,04€.

Estos sujetos pasivos están adscritos a unidades especiales de Gestión, por lo que todas sus actuaciones relacionadas con la gestión tributaria se circunscriben al ámbito de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, o la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Deberán determinar la deuda tributaria mediante autoliquidaciones ajustadas a los modelos aprobados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, debiendo ingresar la deuda en el lugar, forma y plazos establecidos.

No tienen obligación de efectuar las autoliquidaciones aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas en operaciones interiores) y adquisiciones intracomunitarias exentas, con la excepción de las entidades incluidas en el Régimen Especial de Grupos de Entidades, que deberán presentar en todo caso el modelo 322 debido a la especialidad de su régimen tributario.

En las importaciones de bienes, el impuesto se liquidará según la legislación aduanera. No obstante, la recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación pueden realizarse a través de la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la aduana, siempre que el importador sea un empresario o profesional con período de liquidación mensual.

También, se podrá optar por este ingreso diferido del IVA a la importación, debiendo ejercer esta opción durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que surtirá efecto.

Los empresarios o profesionales que, cumpliendo los requisitos, no opten por el régimen de importación, pueden optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del IVA a la importación si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que el valor intrínseco del envío no supere los 150€.
- Que se trate de bienes no sujetos a impuestos especiales.
- Que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.

El DUA (Documento Único Administrativo) para las importaciones en España desaparece a partir del 14 de octubre de 2025, siendo sustituido por el Sistema H1.

Autoliquidación del impuesto

Cada sujeto pasivo deberá presentar un único modelo de declaración por período de liquidación, independientemente del tipo de actividad realizada a efectos del IVA.

La autoliquidación se presentará incluso en los períodos en los que no existan cuotas devengadas ni se practiquen deducciones de cuotas soportadas o satisfechas, excepto en el caso de declaraciones no periódicas, que solo se presentarán cuando ocurra el hecho que motive su presentación.

Los sujetos pasivos deben presentar una autoliquidación única en cada período de liquidación, salvo en los siguientes casos:

- Cuando la Administración tributaria autorice la presentación conjunta, en una sola declaración, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos.
- En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberán presentarse dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso: una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

Modelos de declaración

Modelos de presentación periódica

Regímenes	Modelo	Periodicidad
<i>Modelo general</i>	303	trimestral / mensual
<i>Modelo Resumen</i>	390	anual
<i>Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios</i>	369	trimestral / mensual
<i>Régimen grupo entidades</i>	322-353	mensual
<i>Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias</i>	349	mensual

Modelos de presentación no periódica

Obligados	Operaciones	Modelo
<i>Particulares</i>	Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución)	308
	Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos	309
	Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	
<i>Personas jurídicas no empresarios</i>	Entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos (solicitud de devolución)	308
	Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos	309
	Adquisición intracomunitaria bienes	
	Inversión del sujeto pasivo	
	Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	
<i>Sujetos pasivos que realicen sólo operaciones sin derecho a deducción</i>	Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos	309
	Adquisición intracomunitaria bienes	
	Inversión del sujeto pasivo	
	Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	
<i>Sujetos pasivos acogidos al recargo de equivalencia</i>	Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos	309
	Adquisición intracomunitaria bienes	
	Inversión del sujeto pasivo	

	Entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas	
	Reintegro de cuotas reembolsadas a viajeros	308
	Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
<i>Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca</i>	Adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos	309
	Adquisición intracomunitaria bienes	
	Inversión del sujeto pasivo	
	Entregas de bienes de inversión, de naturaleza inmobiliaria sujetas y no exentas	
	Ingreso de las regularizaciones practicadas como consecuencia del inicio de la aplicación del régimen especial	
	Reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas	
	Reintegro de compensaciones a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	341
	Operaciones total o parcialmente impagadas, cuya base imponible se modifica	309
<i>Transportistas de viajeros o de mercancías en régimen simplificado</i>	Adquisición de medios de transporte, afectos a dicha actividad, de categoría N1, N2 y N3 y que soliciten la devolución de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición	308

<i>Empresarios o profesionales adjudicatarios en subastas administrativas o judiciales</i>	Entregas de bienes o prestaciones de servicios en el marco de los procedimientos de ejecución forzosa excepto entregas de bienes inmuebles	309
<i>Personas jurídicas, empresarios o profesionales (art. 5. Cuatro LIVA)</i>	Adquisiciones intracomunitarias de servicios	309
<i>Entes públicos o establecimientos privados de carácter social</i>	Solicitud de devolución de cuotas no deducidas totalmente en la adquisición de bienes objeto de entrega posterior a Organismos reconocidos que los exporten en el marco de actividades humanitarias	308
<i>Beneficiarios del tipo reducido (art. 91. Dos. 1. 4º LIVA)</i>	Incumplimiento requisitos para beneficiarse de la aplicación del tipo reducido en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de vehículos	309

Plazos de presentación

- Autoliquidaciones trimestrales: del 1 al 20 del mes siguiente al período de liquidación (abril, julio, octubre).

La autoliquidación del cuarto trimestre del año se presentará del 1 al 30 de enero. En este plazo también deberá presentarse, en su caso, la declaración resumen anual, modelo 390.

- Autoliquidaciones mensuales: del 1 al 30 del mes siguiente al período de liquidación, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.
- Autoliquidaciones no periódicas: las autoliquidaciones no periódicas solamente se presentarán en aquellos períodos en los que se hayan realizado las operaciones por las que el sujeto pasivo está obligado a liquidar el impuesto. Los plazos son los mismos que los establecidos para las autoliquidaciones trimestrales: del 1 al 20 de abril, julio y octubre, y del 1 al 30 de enero.

Liquidación de oficio

La gestión del impuesto se efectuará, como norma general, mediante el procedimiento a cargo de los contribuyentes, quienes determinarán por ellos mismos la deuda tributaria en los términos establecidos en los apartados anteriores, sin embargo, el artículo 168 establece un sistema para suplir la no actuación de los sujetos pasivos, evitando problemas perjudiciales para el Tesoro Público. En este procedimiento la Administración podrá practicar una liquidación provisional de oficio, sin perjuicio de practicar las posteriores liquidaciones definitivas que procedan.

Suministro Inmediato de Información (SII)

En 2017 nació el nuevo sistema de llevanza de los Libros Registros del impuesto a través de la sede electrónica de la Administración Tributaria, aplicándose a aquellos contribuyentes cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural.

Además, podrán incluirse aquellos sujetos pasivos que opten por aplicarlo en el mes de noviembre anterior, manteniéndose durante al menos un año y conservando la presentación trimestral de las liquidaciones.

Como contrapartida a la mayor carga indirecta, los sujetos pasivos podrán presentar el modelo 303 en los 30 días siguientes al fin de mes. Tampoco tendrán la obligación de presentar los modelos informativos del impuesto.

Por último, en cuanto a los plazos de envío de los documentos de facturación podemos distinguir los siguientes:

- Facturas expedidas: en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

- Facturas recibidas: en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.
- En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Ejercicio en que se imputa la regularización de las cuotas satisfecha en el RETA por trabajadores por cuenta propia

En el ejercicio 2025 un profesional recibe la notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) que le reclama un pago adicional por la diferencia entre la base de cotización provisional elegida en 2023 por él y la que corresponde según sus rendimientos netos reales.

La Dirección General de Tributos interpreta que este pago adicional debe considerarse un mayor gasto deducible por cotizaciones a la Seguridad Social en el ejercicio en que se realiza la regularización. En caso de devolución, se tratará como una reducción del gasto, y si la devolución supera las cuotas satisfechas, el exceso se reflejará como un mayor rendimiento.

Por tanto, la regularización de las cuotas del año 2023 debe de efectuarse en el ejercicio en que la TGSS notifica la cuantía real. En el caso consultado, es en el ejercicio 2025 donde el contribuyente tiene que imputar el gasto adicional en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

[DGT V0874-25, de 22 de mayo de 2025](#)

Concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

La consultante, que tiene su domicilio fiscal en Reino Unido, se dedica a la distribución de piezas y recambios de automóviles. Cuenta en territorio de aplicación del impuesto (TAI) con una filial que actúa como distribuidor local de sus productos.

La cuestión planteada es si la entidad del Reino Unido cuenta con un establecimiento permanente en el TAI, en relación con la filial que distribuye los productos.

El Centro Directivo concluye que la existencia de un distribuidor local en el TAI, perteneciente al mismo grupo de entidades, no predetermina la existencia de un establecimiento permanente sin más. De la información facilitada y a falta de otros elementos de prueba, entiende que no concurren los requisitos para la existencia de un establecimiento en el TAI. Entre otros argumentos porque parece que el distribuidor local es responsable de sus medios y realiza sus operaciones por su cuenta y riesgo; la filial no actúa ni negocia en nombre de la empresa extranjera; no pone a su disposición medios técnicos o humanos y solo presta servicios internos sin control funcional de la matriz.

[DGT V0861-25, de 22 de mayo de 2025](#)

La compra de una vivienda en promoción con fondos procedentes de la venta de participaciones de una empresa familiar implica la pérdida de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los casos de adquisición "mortis causa" de participaciones de una empresa familiar, se aplicará una reducción del 95 por 100, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En este caso, un contribuyente heredó unas participaciones y, tras aplicar la reducción mencionada, procedió a venderlas, destinando el importe obtenido en fondos de inversión. Actualmente, la consultante tiene previsto emplear parte de esos fondos para la compra de una vivienda en promoción, realizando pagos a cuenta hasta la firma de la escritura definitiva.

En este sentido, en consulta vinculante [V2720-18](#) y [sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021](#), se interpretó que el requisito de mantenimiento no exige la continuidad de la actividad, sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

El Centro Directivo concluye que, en este supuesto, no se produce una reinversión y materialización inmediata en activos que permitan identificar el mantenimiento del valor de adquisición. Ello se debe a que el importe obtenido de la venta de las participaciones se destina a pagos a cuenta para la futura adquisición de un bien inmueble, lo que impide acreditar de forma fehaciente el cumplimiento del requisito de mantenimiento, y, en consecuencia, daría lugar a la pérdida de la reducción aplicada.

[DGT V0120-25, de 7 de febrero de 2025](#)

Imputación del diferimiento, en el Impuesto sobre la Renta, en una aportación no dineraria en la que no existe motivo económico válido

La cuestión a dilucidar por el Tribunal es cómo se ha de regularizar, por parte de la Inspección, la ganancia diferida en una aportación no dineraria que realiza un matrimonio de unas participaciones a una entidad mercantil cuando se acogió al régimen de reestructuración empresarial (FEAC), en el año 2016.

La Inspección determina que la aportación no dineraria no se efectuó por motivos económicos válidos, sino con la mera finalidad de conseguir el diferimiento de la tributación de las ganancias de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta (IRPF) y, de esta manera, obtener la exención casi plena de la tributación de los dividendos repartidos por la mercantil a su entidad participada. Recuerda que mientras en el IRPF los dividendos tributan en la base imponible del ahorro, hasta un 30 por 100, en el Impuesto sobre Sociedades los dividendos se benefician de una exención casi plena. En este sentido, regulariza la liquidación del año 2016 liquidando el IRPF de la totalidad de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en el momento de realizar la aportación dineraria.

El Tribunal, que da la razón a la administración tributaria en cuanto a que no existe motivo económico válido, matiza cómo se ha de regularizar la ventaja fiscal perseguida. En concreto, explica que en el ejercicio 2016 no existió un reparto de dividendos

procedente de reservas o beneficios distribuibles generados con anterioridad a la aportación no dineraria, por lo que, en dicho ejercicio, no se ha producido consumación del abuso y, por lo tanto, no se puede regularizar cantidad alguna.

Será en los años siguientes donde tendrá efecto cuantitativo la liquidación, en relación con el abuso que efectivamente ha quedado materializado y con el límite de las reservas y beneficios distribuibles que determinan la plusvalía generada hasta el momento de la aportación no dineraria. Es decir, el matrimonio irá imputando la ganancia diferida en el IRPF, a medida que la entidad, generadora de los beneficios antes de realizar la aportación no dineraria, reparta los mismos a la entidad participada, que es la holding.

[TEAC, Resolución 5242/2022, de 24 de junio de 2025](#)

Aplicación de la deducción por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades

El caso se centra en analizar si las deducciones por actividades de I+D+i pueden aplicarse en ejercicios posteriores al de su generación cuando no se consignaron en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generaron, ni se instó su rectificación en el plazo de prescripción.

A raíz de la [Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de julio de 2021](#), la Dirección General de Tributos (DGT) modificó su criterio, interpretando que las deducciones deben aplicarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generaron o antes del período de prescripción tributaria. Esta nueva interpretación fue incorporada en [consulta V1511-22, de 24 de junio de 2022](#).

En esta ocasión, una entidad en 2022 solicitó incluir en su declaración de 2017 una deducción generada en 2016. La AEAT rechazó esta solicitud basándose en que la deducción no se declaró en su momento ni rectificó la autoliquidación dentro del plazo de prescripción. El TEAR de la Comunidad Valenciana estimó parcialmente la reclamación del contribuyente, en base a doctrina previa de la DGT, que permitía aplicar las deducciones en ejercicios futuros dentro del plazo general, 15 o 18 años, aunque no se hubieran consignado en el momento de su generación.

El Tribunal concluye, de acuerdo con el cambio de doctrina de la DGT, que hay que diferenciar dos situaciones:

- Para los períodos impositivos con posterioridad a 24 de junio de 2022, fecha en la que se produce el cambio de criterio de la DGT: si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones.
- Para los períodos impositivos con anterioridad a 24 de junio de 2022: no será necesario haber consignado la deducción en la autoliquidación correspondiente al período de generación para poder aplicarla en ejercicios futuros.

[TEAC, Resolución 1267/2025, de 17 de julio de 2025](#)

Los contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial de impatriados deberán imputar rentas por su vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El caso se centra en determinar si los contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados deben tributar por las rentas inmobiliarias imputadas a su vivienda habitual sita en España.

De acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta (IRPF), este régimen permite que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, en virtud de contrato de trabajo, puedan optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) durante el año del cambio de residencia y los cinco siguientes. En estos casos, los trabajadores desplazados mantendrán la condición de contribuyentes del IRPF, aunque su deuda tributaria se determinará conforme a las normas del IRNR.

El Tribunal concluye que, aunque la normativa del IRNR utiliza las reglas del IRPF para calcular la renta imputada, dicha remisión solo afecta a la forma de cálculo y no a la delimitación del hecho imponible. En consecuencia, los contribuyentes que opten por la aplicación de este régimen deberán tributar por la imputación de rentas de la vivienda habitual.

[TEAC, Resolución 3697/2025, de 17 de julio de 2025](#)

Obligación de que el perito inmobiliario visite in situ el inmueble para considerar válida la valoración efectuada

En esta ocasión, la administración tributaria quiere valorar el precio de unos inmuebles que fueron aportados a una mercantil. El perito inmobiliario obtuvo la tasación, por un lado, realizando unas fotografías desde el exterior del inmueble y, por otro lado, de la documentación catastral y registral del inmueble.

El recurrente no está de acuerdo con la valoración resultante del informe pericial, aunque no aporta ninguna prueba que certifique que la valoración es distinta de la aportada por el perito.

El Tribunal no considera suficientemente motivada la tasación pericial porque no se ha efectuado la visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La realización de una visita exterior, confirmada por la práctica de algunas fotografías sin mayor explicación, no es suficiente para enervar la necesidad de visita interior del inmueble, debiendo el perito explicar y motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesaridad. En definitiva, la regla general debe ser la inspección ocular e individualizada del interior y exterior del inmueble, sin perjuicio de que motivadamente se justifique la concurrencia de causa que permita separarse de la regla general.

[Sentencia del Tribunal Supremo 813/2025, de 24 de junio de 2025](#)

Una comunidad de bienes puede tener contratado a un comunero con contrato laboral, a efectos de la consideración del arrendamiento como actividad económica, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Aunque el caso se centra en determinar si es posible aplicar la reducción del 95 por 100 por adquisición mortis causa de las participaciones en la empresa familiar prevista en el Impuesto sobre Sucesiones, el Tribunal determina que existe actividad económica de arrendamiento cuando una comunidad de bienes, cuya actividad principal es el alquiler de inmuebles, tiene contratada a una comunera para el desempeño de las tareas propias de dicha actividad.

La Administración alegó que no podía considerarse laboral un contrato con un comunero, por no existir ajenidad, dependencia ni retribución real. Sin embargo, la recurrente sostuvo que el contrato reunía los requisitos propios de una relación laboral, ya que no desempeñó funciones directivas ni participó en la toma de decisiones de la comunidad de bienes.

El Alto Tribunal concluye que no puede rechazarse automáticamente el carácter laboral del contrato suscrito entre una comunidad de bienes y uno de sus comuneros por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada, de manera que, se entiende cumplida la exigencia prevista en la normativa del IRPF cuando se suscribe un contrato de esa naturaleza por lo que podrá aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones.

[Sentencia del Tribunal Supremo 969/2025, de 14 de julio de 2025](#)

Para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica no hace falta justificar una carga mínima de trabajo

La sentencia resuelve un recurso de casación presentado por varios herederos a quienes se les denegó, en el Impuesto sobre Sucesiones, la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en una sociedad familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles.

Uno de los requisitos para la aplicación de esta reducción es que las participaciones gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, y para ello es necesario que la entidad realice una actividad económica.

La Administración tributaria tradicionalmente ha interpretado que, para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica, además de tener una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa hay que acreditar la existencia de una carga mínima de trabajo que justifique la contratación de dicha persona.

El debate se centra en determinar si basta cumplir el requisito formal o si, además, es necesario justificar económicamente dicha contratación. En este sentido, el Alto Tribunal concluye que el requisito legal de contratar a la persona con contrato laboral y a jornada completa es necesario y suficiente, y que no puede exigirse un requisito adicional como la razonabilidad económica de la contratación, ya que esto introduce inseguridad jurídica.

[Sentencia del Tribunal Supremo 956/2025, de 14 de julio de 2025](#)

IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Octubre 2025

L	M	X	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
<u>13</u>	14	15	16	17	18	19
<u>20</u>	21	22	23	24	25	26
27	28	29	<u>30</u>	<u>31</u>		

➤ **Hasta el 13 de octubre**

- INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario

➤ **Hasta el 20 de octubre**

- Renta y Sociedades
- Pagos fraccionados Renta
- Pagos fraccionados Sociedades y Establecimientos Permanentes de no Residentes
- IVA
- Impuesto sobre las Primas de Seguros
- Impuestos Especiales de Fabricación
- Impuesto Especial sobre la Electricidad
- Impuestos Medioambientales
- Impuesto Especial sobre el Carbón
- Impuesto sobre las Transacciones Financieras
Aportación a realizar por los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma

➤ **Hasta el 30 de octubre**

- IVA
- Impuestos Medioambientales

➤ **Hasta el 31 de octubre**

- Número de Identificación Fiscal
- IVA
- Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales
- Impuestos Medioambientales

- Declaración informativa de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables
- Declaración informativa trimestral de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la zona especial canaria sin que las mercancías transiten por territorio canario
- Declaración informativa sobre pagos transfronterizos
- Cuenta Corriente Tributaria