

**MEMENTO IVA**  
es una obra colectiva,  
realizada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Francis Lefebvre**

- **Colaboraron en esta edición:**

**Lino CASTELLANO MONTERO** (Economista)  
**Fuensanta LÓPEZ SÁNCHEZ** (Licenciada en Derecho)  
**Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO** (Economista)

- **Colaboraron en ediciones anteriores:**

**Antonio VICTORIA SÁNCHEZ** (Licenciado en Derecho)  
**Julián SÁNCHEZ ESTÉVEZ** (Economista)  
**José Antonio SERRANO SOBRADO** (Licenciado en Derecho)

- **Coordinador permanente:**

**Julián SÁNCHEZ ESTÉVEZ**

**Nota de los autores.-** Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre el régimen fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis del impuesto.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria o de cualquier otra institución o entidad. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente principal es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet-, o las sentencias referenciadas, no son una réplica de esos documentos, sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© FRANCIS LEFEBVRE  
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.  
C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid.  
clientes@lefebvre.es  
www.efl.es  
Precio: 154,96 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18405-59-4  
ISSN: 1579-2897  
Depósito legal: M-15353-2021

Impreso en España por Printing '94  
Printing: Paseo de la Castellana, 93 – 2º 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

**MEMENTO** **PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE

**IVA**

**2021**

Fecha de edición: 7 de mayo de 2021



# Plan general

**Número marginal**

10 Naturaleza y normativa reguladora

**PARTE 1ª OPERACIONES INTERIORES**

50 Hecho imponible  
400 Lugar de realización  
800 Exenciones  
1200 Devengo  
1300 Sujeto pasivo. Repercusión y rectificación del impuesto  
1700 Base imponible  
2000 Tipos impositivos  
2500 Deducciones y devoluciones  
3100 Regímenes especiales

**PARTE 2ª OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS**

5200 Operaciones intracomunitarias

**PARTE 3ª IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES**

5600 Importaciones de bienes  
6000 Exportaciones y operaciones asimiladas

**PARTE 4ª GESTIÓN**

6400 Liquidación del impuesto  
6900 Otras obligaciones formales

**PARTE 5ª IVA EN EL MARCO DE LA UE**

8000 IVA en el marco de la UE

**PARTE 6ª CONTABILIZACIÓN**

8250 Contabilidad del IVA

**PARTE 7ª OTRAS ESPECIALIDADES**

8500 Operaciones inmobiliarias  
8900 Transportes  
9150 Comercio electrónico  
9450 Operaciones de financiación

Número  
marginal

**PARTE 8ª VÍAS DE RECURSO Y DE PETICIÓN ANTE INSTITUCIONES EUROPEAS**

- 9900 Vías de recurso y de petición ante las Instituciones Europeas
- 9975 Jurisprudencia del TJUE en materia de IVA durante 2020

**PARTE 9ª ANEXOS**

- 10500 Anexos

**TABLA ALFABÉTICA**

# Abreviaturas

<b>AIB</b>	Adquisición intracomunitaria de bienes
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CAU</b>	Código Aduanero de la Unión (Rgto UE/952/2013)
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DOUE</b>	Diario Oficial de la Unión Europea
<b>E.m.</b>	Estado/s miembro/s
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>EIB</b>	Entrega intracomunitaria de bienes
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IIEE</b>	Impuestos Especiales
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LITP</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>MH</b>	Ministerio de Hacienda
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDDA</b>	Régimen de Depósito Distinto de los Aduaneros
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REAGP</b>	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
<b>RECC</b>	Régimen especial del criterio de caja
<b>REGE</b>	Régimen especial del grupo de entidades
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico Administrativo Regional
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TIVA</b>	Territorio de aplicación del IVA
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>VPO</b>	Vivienda de Protección Oficial



## CAPÍTULO 1

# Naturaleza y normativa reguladora

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye la base del sistema español de **imposición indirecta**. Se trata de un impuesto general que grava el consumo de bienes y servicios en España, producidos o comercializados en el desarrollo de las **actividades empresariales o profesionales**, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero. **10**

Es **plurifásico**, en la medida que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen lugar en las diferentes fases de la cadena de producción-comercialización. Sin embargo, a través del mecanismo de las deducciones se consigue gravar en cada fase únicamente el valor añadido incorporado en ella.

El citado mecanismo de **deducciones** constituye la nota esencial del impuesto. Los empresarios pueden deducir las cuotas del IVA soportadas en sus adquisiciones de forma que, a lo largo de la cadena, se va incorporando a los bienes y servicios la carga fiscal correspondiente al valor añadido en cada fase.

**Normativa reguladora** Es un impuesto armonizado en la UE, de forma que la legislación interior de los Estados miembros debe adaptarse a las normas comunitarias dictadas al efecto. El **derecho comunitario** tiene primacía sobre la normativa interna, siendo aplicable esta en tanto sea compatible con las Directivas en vigor. **14**

**Normativa interna** La legislación estatal española que regula el impuesto, debidamente armonizada con la normativa UE, es: **15**

• L 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (**LIVA**).

• Las siguientes **normas reglamentarias**:

- RD 1624/1992, por el que se aprueba el reglamento del impuesto (**RIVA**);

- RD 669/1986, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el IVA en aplicación de convenios con los **Estados Unidos** de América.

- RD 1617/1990, por el que se precisa el alcance de determinadas exenciones del IVA en aplicación del Convenio de 30-5-1975, por el que se crea la **Agencia Espacial Europea** (ESA).

- RD 3485/2000, regulador de las franquicias y exenciones en **régimen diplomático** y consular, desarrollado por la OM 24-5-2001.

- RD 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (**Rgto Fac**), regulador del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios o profesionales, y OM EHA/962/2007 por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre **facturación telemática** y conservación electrónica de facturas.

- RD 1065/2007, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (**RGGI**), y que, entre otras cuestiones, regula las declaraciones censales y la identificación fiscal de los obligados tributarios.

- RD 160/2008, que aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización (**OTAN**) y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación.

El impuesto se exige conforme a lo establecido en las normas anteriores y en las que regulan los regímenes de Concierto del **País Vasco** (L 12/2002) y del Convenio Económico de **Navarra** (L 28/1990). Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los Tratados y **Convenios internacionales** que formen parte del ordenamiento interno español (LIVA art.2).

**Normativa en el marco UE** Ver nº 10550. **16**

**Tratados internacionales** En relación con los tratados internacionales, y por lo que al IVA se refiere, destaca el Protocolo sobre **Privilegios e Inmunidades CE**: Disposiciones de desarrollo (Canje de notas) publicadas en BOE 7-2-97 y 27-6-97. **17**



**PARTE PRIMERA**

Operaciones  
interiores

Capítulo 2.	Hecho imponible .....	50
Capítulo 3.	Lugar de realización.....	400
Capítulo 4.	Exenciones.....	800
Capítulo 5.	Devengo.....	1200
Capítulo 6.	Sujeto pasivo. Repercusión y rectificación del impuesto .....	1300
Capítulo 7.	Base imponible.....	1700
Capítulo 8.	Tipos impositivos.....	2000
Capítulo 9.	Deducciones y devoluciones .....	2500
Capítulo 10.	Regímenes especiales.....	3100



## CAPÍTULO 2

## Hecho imponible

I. Operaciones sujetas: .....	55
A. Concepto de empresario o profesional .....	80
B. Entregas de bienes .....	110
C. Prestaciones de servicios .....	180
D. Autoconsumo .....	230
II. Operaciones no sujetas .....	270
III. Delimitación IVA-ITP y AJD .....	385

50

## I. Operaciones sujetas

(LIVA art.4.uno, dos y tres)

Están sujetas al impuesto:

- las **entregas de bienes** (nº 110) y **prestaciones de servicios** (nº 180);
- realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto (nº 405 s.);
- por empresarios o profesionales (nº 80 s.);
- a título oneroso: mediante contraprestación (dineraria o en especie) o, en algunos casos, sin contraprestación (autoconsumo, nº 230);
- con carácter habitual u ocasional;
- en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (nº 83 s.).

Estas operaciones están sujetas, incluso si se realizan con ocasión del **cese** en el ejercicio de sus actividades, o si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las lleven a cabo, y con independencia de los fines o el resultado de la actividad u operación.

55

**Precisiones** Con el fin de asegurar un tratamiento uniforme en toda la UE e intentar aclarar qué es un **bono o voucher** a efectos de IVA y distinguirlos de los instrumentos de pago, se modifica por la **Dir (UE) 2016/1065** la Dir 2006/112/CE incorporando reglas de cómo deben tributar los bonos aceptados como pago total o parcial, de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

56

El ámbito de aplicación de esta norma se limita a aquellos bonos que puedan ser canjeados por bienes o servicios. Quedan fuera los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento.

Como bono a efectos del impuesto, se entiende aquel instrumento que se acepta como pago total o parcial de una entrega de bienes o prestación de servicios, encontrándose relacionados en ese documento o en el correspondiente los bienes, servicios o entidad obligados a realizar el hecho imponible y su forma de uso.

Los bonos pueden ser:

a) Univalentes: se conocen todos los datos de la entrega de bienes o prestación de servicios así como la cuota de IVA devengada.

Su venta se equipara a la transmisión del bien o la prestación efectiva del servicio implícito. Igual tratamiento recibe la mediación en su venta, con independencia de la tributación que corresponda al servicio de intermediación.

b) Polivalentes: cualesquiera que no cumplan el anterior requisito.

En este caso, hasta que no se produzca efectivamente el hecho imponible (entrega de bienes o prestación de servicios) no se encuentra sujeta al impuesto su venta. En el caso en que la venta se produzca por intermediarios tampoco se encuentra sujeta su venta, pero sí la prestación por intermediación que se produce.

Posteriormente, se aprueba la DGT Resol 28-12-18, que completa la regulación incorporada por la Dir (UE) 2016/1065 y regula otros elementos necesarios para la tributación de los bonos a efectos del IVA, no incluidos en aquella. Sus aspectos más relevantes son:

**a. Definición** de bono a efectos del IVA.

Partiendo de la definición ya incluida en la Dir (UE) 2016/1065, se excluyen de la resolución aquellos bonos que solo otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento pero no dan derecho a ser canjeados por bienes y servicios por su mera presentación (tales como bonos, vales o cupones descuento), así como los considerados medios de pago, las tarjetas y recargas prepagadas de servicios de telecomunicaciones, los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar.

**b. Tributación del bono univalente.**

La transmisión de un bono univalente efectuada por un **empresario o profesional** que actúe en **nombre propio** tributa conforme al régimen de tributación que corresponda a la entrega de bienes o a la prestación de servicios a que se refiere el bono (operación subyacente). El sujeto pasivo del

57

IVA es el empresario que realiza la transmisión (salvo inversión del sujeto pasivo), quien debe repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la operación subyacente. La base imponible está determinada por el precio pagado por dicho bono, incluida la cuota de IVA.

La posterior entrega efectiva de bienes o la prestación material de servicios a cambio del bono no se considera una operación independiente: el proveedor del bien o el prestador del servicio no repercute el IVA al tenedor que presente el bono para su canje efectivo.

Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios **no** sea el empresario o profesional que ha emitido el bono, se considera como la persona que ha entregado los bienes o prestado los servicios al emisor del bono. En este caso, el proveedor o prestador efectivo repercute el IVA en factura al emisor del bono, siendo la base imponible la contraprestación que hubieran acordado entre ambos (proveedor y emisor).

Como regla general, el devengo del IVA correspondiente a la transmisión se produce en el momento en que el bono se ponga en posesión del adquirente, mientras que el devengo de la entrega de los bienes o prestación de servicios al emisor se produce cuando se realice la efectiva entrega o prestación material al tenedor del bono, salvo en los supuestos de pago anticipado (nº 1261 s.).

Cuando el bono es transmitido o distribuido por un empresario o profesional que actúa **en nombre y por cuenta de otro** empresario o profesional, ya sea este último su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, se producen dos operaciones sujetas al IVA:

- un servicio de mediación por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa;
- la transmisión del bono por su emisor o por su poseedor al adquirente.

#### c. Tributación del bono polivalente.

La entrega efectiva de bienes o la prestación material de servicios a cambio de la presentación de un bono polivalente está sujeta al IVA, debiendo el proveedor repercutir el IVA en factura al tenedor del bono, al tipo impositivo correspondiente al bien o servicio. La base imponible es el valor monetario indicado en el bono, o en la documentación asociada al mismo, menos la cuota del IVA correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios. Las transmisiones anteriores del bono no estarán sujetas al IVA.

Cuando la transmisión del bono la efectúe un empresario o profesional distinto del empresario o profesional que esté obligado a la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiere el bono, debe entenderse que el empresario o profesional que lo transmite efectúa un **servicio de distribución o promoción** sujeto al IVA. La base imponible del servicio está constituida, para cada operación, por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente y alguno de los siguientes importes:

- la cantidad, IVA incluido, que el emisor se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la efectiva entrega del bien o la prestación material del servicio a que se refiere el bono; o
- el precio de adquisición del bono, IVA incluido, cuando no se es el emisor.

Cuando la transmisión o distribución del bono se efectúe por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional emisor, o en nombre y por cuenta de los empresarios o profesionales que los distribuyen o comercializan en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un **servicio de mediación** sujeto al IVA, cuya base imponible es la comisión pactada.

#### d. Tributación de ambos tipos de bonos: univalente y polivalente.

En ambos tipos de bonos las cuotas soportadas por los distintos empresarios que intervienen tanto en la entrega de bienes como en la prestación de servicios, canjeados mediante bonos, así como en su emisión y comercialización, son deducibles conforme a las reglas generales del impuesto (nº 2500 s.).

La DGT considera que los **vales de comida** deben considerarse como bonos de carácter polivalente (DGT CV 15-2-19; CV 14-10-19) y que la naturaleza univalente o polivalente de los bonos se determina en su emisión, con independencia de que el adquirente o el tenedor final conozca con certeza en qué parte del territorio español va a ser canjeado (DGT CV 17-5-19).

La comercialización de una **tarjeta de descuento** a cambio de una contraprestación y que da derecho a descuentos en los comercios adheridos no tiene la condición de bono ni tampoco las tarjetas **prepagos de combustible** (DGT CV 31-7-20).

**Doctrina Administrativa** Además de las siguientes contestaciones de la DGT, ver nº 11000 s.

#### 1) Están sujetas al IVA

- las actividades de **investigación** para aplicaciones de la electricidad y seguridad en el trabajo realizadas mediante contraprestación por quienes se dediquen habitualmente a la realización de las mismas o por empresarios o profesionales que actúen en el desarrollo de su actividad (DGT CV 22-12-86);
- las operaciones realizadas por un **puerto deportivo** para los propietarios amarristas del mismo cuya contraprestación se instrumenta en función del coeficiente de propiedad de cada uno sobre los gastos de funcionamiento de dicho puerto (DGT 29-3-99);
- la entrega de mercaderías por una **sociedad cooperativa limitada** a los socios que van a causar baja en la misma, en concepto de devolución de sus aportaciones al capital social de la cooperativa (DGT CV 15-6-05);
- la entrega de **energía eléctrica** realizada, de forma gratuita o por un precio bonificado, por una empresa a sus **empleados** (DGT CV 16-12-08);

- las operaciones consistentes en la **selección de candidatos** para trabajar como becarios en las empresas que forman parte del programa de formación de una fundación (DGT CV 19-12-08);
- los servicios de urbanización que el propietario va a recibir como consecuencia de la reversión, si el bien que revierte al propietario no es exactamente el mismo que se expropió, sino que ha sufrido **mejoras** (el bien expropiado era un terreno rústico y el bien que revierte es un terreno urbano) (DGT CV 16-5-08);
- la **refacturación** de la **tasa de basuras** por la cooperativa de viviendas que la soportó, a los ocupantes de las viviendas y locales de la cooperativa, que son los sujetos pasivos de la misma (DGT CV 11-2-10); en el mismo sentido, la refacturación del **IBI** y la tasa de recogida de residuos a los usuarios de un aparcamiento por la comunidad de usuarios (DGT CV 23-4-13) y la refacturación de los gastos de **combustible** por una entidad a sus empleados (DGT CV 25-7-19);
- la prestación de servicios consistentes en la instalación y mantenimiento de **máquinas recaudadoras de donativos**, la gestión de la recaudación y la publicidad de la entidad destinataria de dichos donativos, realizada a cambio de la correspondiente contraprestación (DGT CV 12-12-12);
- la entrega de un **regalo** (robot de cocina) por una **entidad bancaria** a cambio de hacer un depósito de dinero durante un año (DGT CV 29-3-12);
- la venta de una **tarjeta regalo** que da derecho a permanecer un número de días en **establecimientos hosteleros** situados en el territorio de aplicación del impuesto, al tratarse de un pago adelantado de las estancias en ellos (DGT CV 7-5-14);
- la venta del **bonomédico** a los usuarios del servicio médico (DGT CV 8-1-16);
- la venta de **bonos** por una empresa que los emite y distribuye para prestar los servicios subyacentes (**servicios de depilación**) en centros adheridos de terceros situados en el TIVA. Aunque los bonos reúnen las características de los denominados bonos univalentes, suponen el justificante de la contraprestación satisfecha de forma anticipada por su adquirente que va a recibir el servicio de depilación que será efectuado por dicha empresa que entrega el citado justificante. La regulación aplicable a los bonos citada en nº 56 no resulta aplicable en este caso (DGT CV 18-9-19). En el mismo sentido, la venta de un bono no nominativo por una entidad mercantil que presta **servicios de balneario y masajes** para regalárselo a una tercera persona que podrá disfrutar de dichos servicios en el plazo máximo de 2 años, teniendo derecho a la devolución en un plazo máximo de 90 días (DGT CV 9-3-20);
- la **renuncia del arrendatario** a la posesión de una **finca rústica** antes del vencimiento del contrato, y a las inversiones realizadas sobre la misma (transformación de la finca de secano a regadío), recibiendo en contrapartida una indemnización por el arrendador, es una operación sujeta a IVA (DGT CV 21-8-17). En el mismo sentido, la renuncia a sus derechos por parte del arrendatario de un **local** (DGT CV 28-2-18).

## 2) No están sujetas al IVA las siguientes operaciones:

- el desarrollo de **proyectos de investigación** sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, **sin ánimo** de obtener **contraprestación** (DGT CV 29-5-12; CV 15-12-15);
- la **cesión de uso de su nombre y logotipo** a entidades colaboradoras a cambio de una cierta ayuda económica por una asociación a la que le es aplicable el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos (DGT 13-4-04);
- la **adjudicación** de la parte concreta de un **solar** que corresponda a cada **comunero** según sus respectivas cuotas ideales si previamente a la adquisición existe intención manifiesta de explotación individual por cada parte (DGT CV 21-12-07);
- las operaciones por las que una **asociación** recibe cantidades (**donativos**) que le entregan quienes se llevan muebles y enseres restaurados por ella, cuando dichas cantidades no son fijas y no están establecidas previamente, siendo su cuantía totalmente voluntaria (DGT CV 4-6-09);
- la transmisión de la **participación indivisa de un comunero** al no realizarse por quien tiene la condición de empresario o profesional (DGT CV 11-9-09);
- las aportaciones en metálico que una entidad percibe de empresas con las que ha suscrito **convenios de patrocinio**, si la citada entidad no realiza en favor de tales empresas operación alguna a efectos del IVA (DGT CV 19-6-06);

60

- el reembolso del importe del IVA a la importación pagado por el titular de un **depósito distinto del aduanero** por faltas de mercancías ajenas en su depósito, cuando estas mercancías aparecen posteriormente (DGT CV 16-6-06);
- la atribución a los cónyuges de los bienes anteriormente gananciales en el supuesto de **disolución de una sociedad de gananciales** por haber convenido los cónyuges el régimen de separación de bienes. Si uno de los cónyuges cede al otro sus bienes o parte de los mismos para que los utilice en su actividad empresarial o profesional, dicha cesión no está sujeta si es efectuada a título gratuito y el cónyuge cedente no realiza otras actividades empresariales o profesionales (DGT 11-11-94);
- la **emisión de participaciones** por una sociedad, como consecuencia de una ampliación de capital, para entregarlas a cambio de otras o del usufructo sobre acciones (DGT CV 21-5-12; CV 26-11-18; CV 1-10-19); en el mismo sentido, la emisión de nuevas participaciones por una entidad holding (DGT CV 17-3-16; CV 17-1-20); también la emisión de nuevas acciones en una operación de reestructuración con aportación no dineraria (DGT CV 11-12-17) y las **operaciones con títulos valores** (ampliación de capital para sufragar deudas pendientes) que no se realizan con la intención de comerciar con ellos sino con una intención diferente, como es la de captar fondos para el desarrollo de actividades (DGT CV 12-6-14);

61

- las **aportaciones dinerarias**, obligatorias o voluntarias (aportaciones al capital social de una cooperativa), que pueden efectuar los **socios fundadores**, y que no se encuentran referidas o vinculadas a servicios prestados por una cooperativa sin ánimo de lucro que vayan a recibir dichos socios (DGT CV 25-4-12);
- las aportaciones realizadas por los suministradores de un patrono de una **fundación** a dicha fundación efectuadas en cumplimiento de las obligaciones estipuladas en los contratos de suministro firmados por el mencionado patrono (DGT 16-11-99);
- el pago que la sociedad vendedora de una nave realiza a la compradora como compensación por los **gastos de urbanización** que esta debe satisfacer (DGT CV 30-1-07);

**62**

- la venta de una **tarjeta electrónica** personal y recargable que permite el acceso a **servicios varios**, que no están determinados de antemano (DGT CV 24-5-11);
- la **venta de cheques regalo** que posteriormente dan derecho a permanecer un número de días en determinados **hoteles**, si los hoteles pueden estar ubicados fuera del territorio de aplicación del IVA (DGT CV 17-7-13);
- la **venta de una tarjeta regalo** que permite la adquisición de bienes y servicios en un determinado gran almacén con sede en la Península, Canarias, Ceuta y Melilla (DGT CV 21-2-08; CV 25-3-09);
- la venta por internet de **bonos multiuso** que permiten adquirir productos o servicios diversos tales como estancias en hoteles, alquiler de coches, restaurantes, etc. (DGT CV 25-3-09); en el mismo sentido la venta de **cupones de recarga** que permiten adquirir servicios de diversa índole: servicios de telecomunicaciones, de transportes o de viajes (DGT CV 25-5-17);
- la venta de **tarjetas de dinero** «Paysafecard», pues se trata de pagos anticipados de servicios no identificados (DGT CV 19-12-11);
- la venta de unos **vales nominativos** que permiten acceder a una **plataforma en línea** que imparte contenidos educativos de todo tipo, cuyos usuarios son profesores que deseen impartir formación en línea y alumnos que deseen recibirlos. Unos y otros pueden estar establecidos en cualquier parte del mundo (DGT CV 21-5-19);
- la venta de **«derechos a puntos»** que permiten a sus titulares recibir anualmente puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados **servicios de hostelería**, tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del IVA (DGT CV 2-4-12; CV 27-1-14); en el mismo sentido, la adquisición de puntos o **millas aéreas** por parte del usuario es una operación no sujeta al IVA, pues lo que realmente se está entregando al consumidor es un medio de pago de los bienes y servicios concretos a que tiene acceso (DGT CV 18-6-08);
- la **extinción** obligatoria de un **derecho de arrendamiento** de un bien inmueble como consecuencia de un expediente de expropiación forzosa no está sujeta, constituyendo el justiprecio acordado una indemnización (DGT CV 18-1-08);

**65**

- las **aportaciones dinerarias** que uno de los **coproductores** de una película efectúa a la entidad, que se encarga de la producción como parte de su aportación a la coproducción, no son la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA, por lo que no debe repercutirse el impuesto con ocasión de la percepción de los importes (DGT CV 21-12-16; CV 23-5-18; CV 16-4-20);
- en la transmisión de un vehículo que ha estado **afecto** a un patrimonio empresarial o profesional **al 50%**, el otro 50% que se corresponde con la entrega de un activo no afecto (DGT CV 17-3-09; CV 16-2-16; CV 16-12-20);
- las **aportaciones** de los socios de una **cooperativa** agrícola ganadera para **compensar pérdidas** tienen naturaleza de aportación social en metálico (DGT CV 17-2-10);
- las liquidaciones de **pérdidas y ganancias** realizadas en el mercado cuando se refieren a **contratos de futuro** de naturaleza financiera, tanto si se producen durante la vigencia del contrato como durante el periodo de ejecución a su vencimiento (DGT CV 24-5-10);
- la actividad de organización de eventos deportivos realizada por un **club sin ánimo de lucro** en cumplimiento de sus fines efectuadas de modo gratuito (DGT CV 29-9-10);
- las **entregas de donativos** no suponen contraprestación de ninguna operación sujeta al impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y quede su importe a la libre determinación de cada peregrino (DGT CV 1-12-10); las aportaciones y donaciones percibidas por una **fundación**, que no constituyen la contraprestación de un servicio efectuada por la misma a los donantes; lo anterior, no queda desvirtuado por el hecho que la fundación retenga una parte de las donaciones para financiar los costes de su funcionamiento, por lo que no tendrá que repercutir el IVA a los donantes con ocasión de su percepción (DGT CV 15-4-16);
- las **obras de urbanización** llevadas a cabo por una comunidad de bienes en las calles donde se encuentran las parcelas propiedad de los comuneros, que a su terminación se **cederán** de forma gratuita al ayuntamiento (DGT CV 29-5-12);
- las prestaciones de servicios que quien tiene la condición de empresario o profesional efectúa para sí mismo. El **reembolso de costes** entre la **sede central** y su sucursal (DGT CV 14-11-12). Cuando una sucursal no asume el **riesgo económico** de su actividad, sino que lo hace la matriz, no puede calificarse a la sucursal como un sujeto pasivo de IVA distinto de su matriz: los servicios prestados por la matriz a la sucursal no son prestaciones imponibles, por cuanto no existen dos empresarios o profesionales independientes entre los que se establezca una relación jurídica. Por tanto, dichas operaciones no están sujetas al IVA (DGT CV 30-6-17; CV 30-1-18);

70

- la entrega gratuita de dinero en concepto de **premio**, al no constituir un acto de consumo ni tampoco la contraprestación de ninguna operación sujeta (DGT CV 16-4-13);
- las indemnizaciones percibidas por las empresas suministradoras de agua por la gestión recaudatoria del **canon de saneamiento** de la Comunidad Autónoma, al no constituir la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA (DGT CV 17-7-15);
- la actividad de **minado de criptomonedas** (creación de bitcoins, ethers, etc.), aunque sí esté sujeta al IVA la venta de la moneda virtual a cambio de una comisión (DGT CV 31-8-16; CV 2-10-18; CV 6-5-20);
- la transmisión de un **dominio de Internet** que forma parte del patrimonio personal de una persona física (DGT CV 15-7-16). En el mismo sentido, la venta de objetos usados entre particulares a través de una **página web** (DGT CV 22-8-17);
- las cantidades percibidas por los autores y demás sujetos acreedores de la compensación equitativa (**canon digital**), incluso en aquellos casos en los que el pago se efectúe a las entidades de gestión de derechos de la propiedad intelectual por los fabricantes o importadores, deudores principales de la compensación, o lo realice cualquiera de los responsables solidarios legalmente establecidos (DGT CV 21-12-17; CV 17-1-18);

71

- la transmisión de **cuadros** recibidos como legado testamentario del cónyuge, algunos pintados por este y otros adquiridos por el causante en vida (DGT CV 30-1-18); en el mismo sentido, la transmisión por una entidad holding de un cuadro que no está afecto a actividad económica alguna (DGT CV 28-10-19);
- la transmisión de derechos de pago básico de la Política Agraria Común (**PAC**), adquiridos por herencia (DGT CV 30-1-18; CV 10-12-19);
- la cesión de una **embarcación** a una persona física que ostenta la mayoría del capital de una sociedad que no realiza actividad empresarial o profesional, para su disfrute privado (DGT CV 25-4-18);
- las **aportaciones** que realiza la Liga Nacional de Fútbol Profesional (**LNFP**) a una Asociación de futbolistas en cumplimiento del convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (DGT CV 20-8-18). En el mismo sentido, las aportaciones realizadas por una federación autonómica de fútbol a los **equipos de fútbol** aficionado, en ejecución de las obligaciones impuestas por la normativa vigente (DGT CV 28-5-18);
- las **pérdidas de mercancías** que se producen durante su almacenamiento o transporte (DGT CV 13-6-18);
- la mera transferencia de dinero para la constitución de una **fianza** por un empresario o profesional en garantía del cumplimiento de una obligación, sin que la misma resulte remunerada (DGT CV 1-8-18);
- la transmisión de un **derecho de vuelo** por una comunidad de propietarios (DGT CV 2-10-18; CV 8-10-19);
- el cobro del **derecho de participación de autores** de obras gráficas y plásticas (DGT CV 3-10-19);
- el **traspaso** de los fondos de las **donaciones** recibidas por una federación deportiva para la financiación de un campeonato deportivo organizado con otras entidades públicas, a la entidad encargada de la ejecución material de los trabajos necesarios para la celebración de dicho campeonato (DGT CV 15-4-19);
- la prestación de **servicios electrónicos** que realiza la entidad titular de una **red social** que no puede ser calificada como una operación efectuada mediante contraprestación, al no existir una relación directa entre dicha prestación de servicios electrónicos y la cesión de datos personales que percibe del usuario que acepta las condiciones de alta del servicio (DGT CV 7-4-20).

**3) Las prestaciones de servicios recíprocas** que se realicen en cumplimiento de un **Acuerdo de Reparto de Costes** (ARC) en proporción a la participación en el mismo de cada una de las entidades no tendrán la consideración de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y no se encontrarán sujetas al IVA. Por otra parte, en el marco del referido ARC también se producirán pagos compensatorios que, en su caso, se realizarán entre las partes para compensar las diferencias existentes entre el valor de las prestaciones de servicios realizadas o aportadas y su participación correspondiente real en el beneficio. En estas circunstancias, dichos pagos compensatorios constituirían una retribución de los servicios que una de las partes ha prestado en exceso a la otra respecto de su cuota de participación y, por lo tanto, sí puede señalarse la existencia de una relación jurídica entre las partes, el propio ARC, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, en la medida que el precio satisfecho constituye la contraprestación por los servicios prestados en exceso. Dichas prestaciones de servicios se encontrarán sujetas al IVA, en la medida que las mismas se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, la sucursal destinataria de los pagos compensatorios deberá repercutir en factura la prestación de servicios que retribuye, con aplicación del tipo impositivo general, a la otra sucursal (DGT CV 8-9-20).

---

**Ejemplos** **1)** Un empresario establecido en Valladolid **entrega** bienes a un empresario de Sevilla.  
 ⇨ Dicha entrega de bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA), estando sujeta a dicho tributo.

72