

MÓDULO V. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Lección 3. Sujetos pasivos, exenciones, repercusión y devengo

GUÍA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 50 minutos

Lección 3. Sujetos pasivos, exenciones, repercusión y devengo.....	- 2 -
1. Las exenciones en el IVA	- 2 -
2. Las exenciones en operaciones interiores	- 3 -
2.1. La interpretación estricta de las exenciones	- 3 -
2.2. Tipos de exenciones y efecto en la estructura del IVA	- 5 -
2.3. Las exenciones inmobiliarias y la renuncia a la exención	- 8 -
3. Exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas	- 11 -
4. Exenciones en operaciones intracomunitarias	- 12 -
5. Los sujetos pasivos del IVA.....	- 14 -
5.1. La llamada “inversión” del sujeto pasivo	- 15 -
5.2. Sujetos pasivos adquisiciones intracomunitarias e importaciones	- 16 -
5.3. Sujetos pasivos en las importaciones.....	- 17 -
5.4. Los responsables del impuesto	- 17 -
6. El devengo del impuesto	- 18 -
6.1. Regla general en las entregas de bienes	- 19 -

6.2. Regla general en las prestaciones de servicios	- 19 -
6.3. Reglas especiales	- 20 -
7. La repercusión del impuesto.....	- 21 -
7.1. Requisitos formales: la factura.....	- 22 -
7.2. Requisitos temporales	- 22 -
7.3. La rectificación de las cuotas repercutidas	- 22 -

Lección 3. Sujetos pasivos, exenciones, repercusión y devengo

1. Las exenciones en el IVA

Las exenciones típicamente son supuestos en los que el legislador, pese a verificarse el hecho imponible, decide no someter la operación al gravamen. En el IVA, sin embargo, la figura cobra una dimensión peculiar que la separa nítidamente de la exención clásica. De forma resumida, las exenciones típicas en el IVA son un beneficio para el consumidor final, que en caso de operaciones exentas adquiere el bien o servicio sin soportar IVA. Pero no son un beneficio para el sujeto pasivo.

Esto es así por la propia mecánica del impuesto, ya examinada en la lección inicial, pero que conviene recordar brevemente: el IVA no grava las actividades económicas, sino el consumo final. Para ello, opera mediante un sistema de pago repercutido en cada eslabón de la cadena económica, en el que cada empresario o profesional repercute IVA al adquirente y, simultáneamente, deduce el IVA que él mismo soportó (recogiéndolo, como IVA soportado/devengado en su autoliquidación trimestral o mensual). De esa forma, la carga fiscal se traslada, de eslabón en eslabón, hasta llegar al consumidor final, que es quien debe soportar efectivamente el impuesto, porque la suya es la capacidad económica que es pretende gravar.

Cuando el legislador introduce una exención en mitad de esa cadena, rompe el mecanismo: el sujeto pasivo no repercute IVA en su operación, porque la exención es un beneficio para el adquirente final o consumidor. Pero, como no repercute IVA, tampoco puede deducir el IVA soportado/devengado en sus adquisiciones, ya que la deducción está condicionada a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir.

Eso es así en la mayor parte de las exenciones. Así, y con el detalle que se verá a lo largo de esta lección, atendiendo a su impacto en el derecho a la deducción, las exenciones se clasifican en dos grandes categorías:

(1) Las exenciones llamadas “limitadas” (o “sin derecho a deducción”) son aquellas que excluyen la operación del gravamen, pero impiden al sujeto pasivo deducir el IVA soportado.

(2) Las exenciones “plenas” (o “con derecho a deducción”) tienen un funcionamiento radicalmente distinto. La operación queda exenta, de manera que no se repercute IVA,

pero el sujeto pasivo conserva íntegramente el derecho a deducir el IVA que soportó en sus adquisiciones. El resultado es la desaparición efectiva del IVA en la cadena: ni se ingresa por la operación final ni se queda como coste oculto. El operador puede solicitar la devolución del IVA soportado, pues no tendrá cuotas devengadas suficientes para compensar.

Esta es la técnica que el legislador comunitario aplica a las operaciones internacionales: las exportaciones (art. 21 LIVA) y las entregas intracomunitarias (art. 25 LIVA) están exentas con derecho a deducción, son exenciones plenas, lo que asegura que los bienes salgan del territorio nacional, o europeo, sin carga fiscal residual, de acuerdo el principio de tributación en destino.

De acuerdo con el ordenamiento de la Unión Europea, en el IVA español, la regla general de las exenciones internas (art. 20 LIVA) es la de las llamadas *exenciones limitadas*: el empresario o profesional no repercute IVA en sus operaciones, pero, como contrapartida, no puede deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a esa actividad exenta (art. 94.1 LIVA, *a contrario*).

Cuando una cuota de IVA soportada no resulta deducible en el propio IVA (porque se afecta a una actividad exenta limitada, como la odontología del art. 20.1.3.º LIVA), esa cuota deja de ser un crédito frente a la Hacienda y se integra en el coste del bien o servicio adquirido. Y, en tanto que coste o gasto correlacionado con los ingresos de la actividad, será deducible en la base imponible del IS o del IRPF, conforme al art. 15 LIS y a los arts. 28 y 30 LIRPF (estimación directa).

Esa es la regla general de las exenciones del art. 20 LIVA, relativas a operaciones interiores: una clínica dental no repercute IVA por sus servicios sanitarios, pero tampoco puede deducir el IVA del material médico o del alquiler del local.

1. Ejemplos

Un dentista, exento por el art. 20.Uno.5.º LIVA, presta servicios por 10.000 euros. No repercute IVA al paciente. Pero el material dental, el alquiler de la consulta y el equipamiento le suponen un IVA soportado de 1.500 euros, que no podrá deducir en la cadena de IVA.

Una empresa localizada en el TAI exporta maquinaria a Argentina por 100.000 euros. La operación está exenta (art. 21.1.º LIVA), por lo que esa empresa exporta y no repercute IVA en el precio. Pero en este caso es una exención “plena”, por lo que el IVA que soportó en su momento al fabricar la maquinaria sí es deducible, y si no tiene cuotas devengadas suficientes, podrá pedir su devolución. La maquinaria sale de TAI español sin IVA.

2. Las exenciones en operaciones interiores

2.1. La interpretación estricta de las exenciones

La Directiva de IVA impone a los Estados miembros un núcleo obligatorio de exenciones. Los preceptos relevantes se abren con un mandato inequívoco: "*Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes...*". Esta redacción imperativa aparece en los arts. 132 y ss. de la Directiva, que deben examinarse en detalle.

De forma simplificada, se contemplan las siguientes:

- Por "*actividades de interés general*" (como servicios postales públicos, hospitalización y asistencia sanitaria, asistencia médica de profesionales sanitarios, entregas de órganos, sangre y leche humanos, prestaciones de protésicos dentales, enseñanza, prestaciones culturales, deporte sin ánimo de lucro, etc.), art. 132;
- Por razones técnicas, como operaciones financieras y de seguros, juego de azar, entregas de inmuebles edificados (salvo primera entrega), arrendamiento de inmuebles (art. 135) y, finalmente;
- Por operaciones intracomunitarias y exportaciones (arts. 138 y ss.), que son las citadas *exenciones plenas* o con derecho a deducción.

Frente a estas exenciones obligatorias, la Directiva en su art. 137 también recoge supuestos *facultativos*, permitiendo a los Estados miembros conceder a los sujetos pasivos el derecho de optar por la tributación de determinadas operaciones financieras o inmobiliarias. Esta es la base jurídica del art. 20. Dos LIVA que se refiere, como se verá, a la llamada *renuncia a la exención*.

La jurisprudencia del TJUE ha precisado tres ideas clave sobre la regulación de las exenciones:

(i) Son conceptos autónomos del Derecho de la Unión. Los Estados no pueden definir los supuestos y el alcance de las exenciones, sino que deben tener una interpretación uniforme, para salvaguardar la neutralidad del impuesto en su aplicación al mercado interior.

(ii) Los supuestos de exención deben interpretarse de forma estricta, en tanto que son excepciones al principio general de tributación de toda entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (entre otras, *SSTJUE de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-348/87; y *de 28 de octubre de 2010, Axa UK*, C-175/09), sin llevar esta regla al extremo de privar a la exención de efecto útil, ni debe apartarse de los objetivos que la sustentan.

"los términos empleados para designar las exenciones previstas por el art. 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado art. 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos" (STJUE de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann*, C-174/11, ap. 22).

A su vez, las *exclusiones* de las exenciones (los llamados *carve-outs*) son excepciones a una excepción: se interpretan de forma *amplia*, pues su efecto es devolver la operación a la regla general de sujeción (por ejemplo, STJUE de 28 de octubre de 2010, AXA UK, C-175/09, apartado 30; con cita, entre otras de la STJUE de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, apartados 72, 73 y 75)

(iii) Los Estados miembros no pueden ni suprimirlas ni crear exenciones nuevas no previstas en la Directiva. Lo primero porque la armonización quedaría vacía; lo segundo porque vulneraría el principio de neutralidad y la propia base imponible armonizada (art. 113 TFUE), idea reiterada desde la STJUE de 19 de enero de 1982, Becker, C-8/81, que se refiere al posible efecto directo de la exención allí planteada (apartados 24 y siguientes).

Esta idea central de que las exenciones son conceptos autónomos que exigen interpretación estricta se ha reiterado, por poner solo un ejemplo reciente, en relación con las exenciones previstas en el art. 135.1.e), que se refiere a “operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático”.

El caso resuelto en la STJUE de 5 de marzo de 2026, *MB Žaidimų valiuta*, C-472/24, se refiere a un juego (“Runescape”) en el que se opera con compras y venta de oro ficticio, como parte del juego y de forma similar a muchos otros.

Se planteó la pregunta de si “¿Está comprendida en el ámbito de aplicación de las operaciones exentas previstas en el art. 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA la venta de “oro” del juego *Runescape*?” y, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿cuál debe ser la base imponible del IVA del “oro” del juego con arreglo a las disposiciones de la Directiva del IVA: la contraprestación total por la venta de dicho “oro” o únicamente la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, cuando el operador no cobra comisiones añadidas por la transmisión del “oro” de ese juego?”.

La cuestión era si el oro del juego era una moneda virtual. Para ello es clave el análisis de cómo se comporta materialmente como un medio de pago, para lo que se examina la estructura del juego y se comprueba que no constituye una moneda aceptada fuera de este como medio de pago para obtener bienes o servicios reales (STJUE de 5 de marzo de 2026 citada, apartado 28). La respuesta es negativa, concluyéndose que se trata de una ventaja inherente al juego, y consumible dentro de él, por lo que no se aplica la exención, tratándose de una prestación de servicios.

2.2. Tipos de exenciones y efecto en la estructura del IVA

Antes de examinar los tipos de exenciones vigentes y reguladas en la LIVA, dentro de su margen de configuración en los términos de la Directiva, conviene llamar la atención sobre el hecho que España es uno de los países de la Unión Europea que más tipos reducidos, y exenciones, utiliza¹, lo que no necesariamente beneficia a las rentas más bajas según los informes más solventes (Libro blanco para la reforma tributaria, 2022, Informe Lagares sobre la reforma tributaria, 2014).

Las exenciones en operaciones interiores están reguladas, fundamentalmente, en el art. 20 de la LIVA es un precepto largo y detallado, con una complejidad práctica evidente, pues cada exención encierra en si misma un régimen jurídico.

Ello explica que el TJUE haya elaborado una amplia doctrina interpretando el alcance y contenido de estos preceptos de la Directiva (arts. 132 y ss.), en particular haciendo hincapié en la necesidad de aplicar una interpretación estricta de las normas, respetando así la exigencia de neutralidad, que impide tratar de manera distinta operaciones económicamente equivalentes.

Un primer bloque de exenciones (numerales 1.º a 15.º del art. 20.Uno LIVA), responde a la idea proteger o tutelar aquellas actividades cuya prestación se considera socialmente prioritaria y, por ello, merecedora de un tratamiento fiscal más favorable para el consumidor final. El legislador parte de la idea, discutible en la práctica, pero asentada, de que la no repercusión del IVA abarata el acceso a tales servicios. Como hemos visto, esta idea es matizable porque el IVA soportado se incorpora al coste.

De forma necesariamente simplificada y no exhaustiva, se trata de los siguientes:

a) Servicio postal universal (numeral 1.º del art. 20.Uno LIVA).

b) Servicios sanitarios y asistenciales (numerales 2.º a 5.º, 15.º del art. 20.Uno LIVA). Entre otras, deben examinarse la STJUE 14 de septiembre de 2000, D., C-384/98, sobre la distinción entre asistencia médica con finalidad terapéutica (exenta) y peritajes médicos para procedimientos judiciales, como es el caso de los análisis genéticos para determinar la paternidad (no exentos); o la STJUE 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C-91/12, que precisa que las intervenciones de cirugía y tratamientos estéticos solo están exentas si tienen finalidad terapéutica, lo que debe ser apreciado objetivamente por un profesional médico, sin que resulte suficiente la mera voluntad del paciente. Por ejemplo, no estará exenta una clínica privada autorizada presta cirugía estética puramente estética (sin finalidad terapéutica). Tampoco está exenta la venta de un medicamento al público en una farmacia. La exención del núm. 2.º solo alcanza al suministro durante la hospitalización.

¹ Estos datos pueden verse en el informe que publica al respecto la Comisión europea (European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Syntesia, CASE, Intellera, Poniatowski, G. et al., *VAT gap in Europe – Country report 2025 – Spain*, Publications Office of the European Union, 2025, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/6992749>).

c) *Servicios sociales, culturales y deportivos* (numerales 6.º, 11.º, 12.º, 13.º y 14.º del art. 20.Uno LIVA). Se aplica a los servicios de bibliotecas, museos, monumentos, representaciones teatrales o competiciones deportivas, siempre que se organicen por administraciones públicas o por entidades privadas consideradas explícitamente "organismos sin ánimo de lucro". Por ejemplo, el importe de la entrada para visitar una exposición pictórica en un museo nacional, o la cuota que abona un usuario para inscribirse en un torneo organizado por una federación deportiva no lucrativa.

d) *Servicios educativos y de enseñanza* (numerales 9.º y 10.º del art. 20.Uno LIVA). Incluye la enseñanza escolar, universitaria, de postgrado, la formación o reciclaje profesional impartida por entidades de derecho público o centros privados autorizados, así como las clases particulares sobre materias de planes de estudio públicos. Por ejemplo, estarán exentos la matrícula para cursar un grado en una universidad pública o privada homologada, pero también las clases particulares de refuerzo de sintaxis y matemáticas impartidas de forma independiente por un profesor autónomo.

e) *Operaciones inmobiliarias* (numerales 20.º a 23.º del art. 20.Uno LIVA), que se abordan más abajo.

f) *Operaciones financieras y de seguro* (apartados 16.º y 18.º del art. 20.Uno LIVA), que merecen una mención aparte, porque su razón de ser es distinta a las anteriores. Aquí no se trata de proteger el acceso a un servicio prioritario, sino de resolver una dificultad técnica: el cálculo del valor añadido en operaciones financieras es complejo y se ha optado por declarar estas operaciones exentas.

Las exenciones de los servicios financieros tienen la finalidad de paliar las dificultades asociadas a la determinación tanto de la base imponible como del importe del IVA deducible, y de evitar un aumento del coste del crédito al consumo. La dificultad técnica deriva de que, en muchas operaciones financieras (como préstamos, depósitos, transferencias) la remuneración en realidad no consiste en un precio explícito, sino que se integra por el diferencial entre tipos de interés (el spread) o en comisiones implícitas. Por eso, no es fácil determinar qué parte de ese diferencial constituye la "contraprestación" estrictamente, lo que puede dar lugar a asimetrías entre distintos operadores e inseguridad jurídica. Además, la no exención podría tener como consecuencia incrementar coste del crédito y de los servicios bancarios para la ciudadanía y en general, la economía europea (véase, por ejemplo, STJUE de 19 de abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, apartado 24).

g) *Bienes usados y operaciones sin derecho a deducción* (numerales 24.º y 25.º del art. 20.Uno LIVA). Es un supuesto de exención técnica con el que se pretende modular la transmisión de bienes, por ejemplo, si el vendedor lo adquirió exclusivamente para realizar actividades exentas, pues en tal caso no pudo deducirse el IVA cuando los compró. Por ejemplo, un hospital privado vende un aparato de resonancia magnética usado. Como el hospital realiza actividades sanitarias exentas, cuando compró el aparato no pudo deducir el IVA; por lo tanto, su posterior reventa queda exenta para evitar una carga impositiva residual.

h) *Derechos de autor de artistas, escritores y colaboradores* (numeral 26.º del art. 20.Uno LIVA). Se trata de la exención aplicable a los servicios profesionales prestados por artistas plásticos, escritores, compositores musicales, traductores, fotógrafos o periodistas independientes cuando la contraprestación consista puramente en derechos de autor. Por ejemplo, los honorarios de un novelista autónomo que cede los derechos de reproducción de su obra literaria a una editorial para su publicación.

i) *Financiación de Partidos Políticos* (numeral 28.º del art. 20.Uno LIVA). Prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con el fin de obtener un apoyo financiero para el cumplimiento de sus metas específicas, siempre que se organicen en su exclusivo beneficio.

2.3. Las exenciones inmobiliarias y la renuncia a la exención

Las exenciones inmobiliarias (apartados 20.º a 23.º del art. 20.Uno LIVA) son en la práctica española uno de los bloques más complejos y litigiosos del precepto. Su comprensión exige tener presente la articulación entre IVA e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas: las transmisiones inmobiliarias gravadas por el IVA están no sujetas al ITP, mientras que las exentas del IVA pueden quedar sometidas al ITP.

Debe examinarse de nuevo aquí el art. 7.5 de la LITPAJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), que establece que:

“5. No estarán sujetas al concepto ‘transmisiones patrimoniales onerosas’ regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de

exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”

La elección legal de qué operaciones se gravan por uno u otro impuesto responde a criterios de política económica, proteger la primera vivienda, fomentar la rehabilitación, etc., pero también a la coordinación entre ambos tributos:

a) Entregas de terrenos rústicos y no edificables (núm. 20.º). La exención del numeral 20.º se proyecta sobre las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. La calificación urbanística es decisiva: un terreno calificado como urbanizable o solar tributa por IVA al tipo general; un terreno rústico está exento. La distinción se realiza atendiendo al planeamiento urbanístico vigente en el momento del devengo. Existen, además, exclusiones específicas a la exención: terrenos con edificaciones en curso, transmisiones efectuadas por urbanizadores tras la primera entrega tras la urbanización, etc.

b) Segundas y ulteriores entregas de edificaciones (núm. 22.º). Esta es probablemente la exención más relevante en términos cuantitativos. La regla es la siguiente: la primera entrega de una edificación, es decir, la transmisión efectuada por el promotor tras la finalización de la construcción, al tipo correspondiente de IVA (general 21 % o reducido 10 % en viviendas). Las segundas y ulteriores entregas, en cambio, están exentas, y por tanto sujetas al ITP.

La razón es que el legislador asume que el IVA ha quedado ya cobrado en la primera entrega, y no quiere generar tributación en cadena en el mercado de segunda mano.

El concepto de "primera entrega" exige que la edificación esté terminada y haya sido utilizada de manera continuada por el promotor por un plazo igual o superior a dos años. Si una empresa promotora alquila los pisos terminados durante tres años antes de venderlos, esa venta posterior se considera segunda entrega y queda exenta. La doctrina ha matizado el alcance del concepto de "utilización efectiva" para evitar manipulaciones. La exención no opera, sin embargo, en supuestos de rehabilitación. Si se efectúa una obra cuyo coste excede el 25 % del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación, descontando el suelo, se considera rehabilitación y la subsiguiente entrega vuelve a calificarse como primera entrega, sujeta y no exenta.

2. Ejemplos

Una promotora vende un piso recién construido a un particular: primera entrega, sujeta y no exenta; tributa al 10 % (vivienda).

Un particular vende su vivienda usada a otro particular: segunda entrega, exenta del IVA, pero sujeta al ITP (que recae sobre el comprador, generalmente al 6-10 % según comunidad).

Una empresa adquiere una nave industrial usada de otra empresa: segunda entrega, exenta del IVA. Pero si concurren los requisitos del art. 20.Dos, las partes pueden renunciar a la exención y aplicar IVA, evitando el ITP/AJD que en otro caso recaería sobre la operación.

c) Arrendamientos de inmuebles (núm. 23.º)

Los arrendamientos exentos comprenden, en lo esencial, los terrenos, incluidas las superficies para la pesca, la caza, los aparcamientos en superficie y similares, salvo casos específicos, y los edificios o partes de edificios destinados exclusivamente a viviendas. La exención del arrendamiento de viviendas alcanza también a los garajes, anexos y muebles cedidos junto con la vivienda.

Quedan fuera de la exención, es decir, quedan sujetos y gravados, los arrendamientos de locales de negocio, los arrendamientos de plazas de garaje no accesorios a vivienda, los apartamentos turísticos cuando se prestan servicios complementarios propios de la industria hostelera (limpieza periódica, cambio de ropa, recepción), y los arrendamientos para la organización de espectáculos o exposiciones. La distinción entre alquiler vacacional exento y apartamento turístico no exento es uno de los focos de litigio actual: el criterio decisivo, en línea con la jurisprudencia del TJUE, es la prestación o no de servicios accesorios propios del sector hotelero.

El sistema de exenciones inmobiliarias puede producir un efecto contrario al pretendido por el sistema de IVA cuando ambas partes son empresarios o profesionales con derecho pleno a deducir. Piénsese en una transmisión de una nave industrial usada entre dos empresas. La exención del IVA hace que la operación quede gravada por el ITP-AJD, que es un impuesto no deducible y, por tanto, definitivo para el adquirente. En cambio, si la operación estuviese sujeta a IVA, el comprador podría deducir íntegramente la cuota soportada y la operación no tendría coste fiscal real. La exención juega aquí en contra del empresario adquirente.

Para resolver este problema, y salvaguardar la neutralidad del impuesto, el legislador ha previsto la posibilidad de renunciar a determinadas exenciones inmobiliarias. El art. 20.Dos LIVA establece que las exenciones de los numerales 20.º y 22.º (terrenos rústicos y segundas entregas) podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos reglamentariamente establecidos, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado.

La renuncia produce los siguientes efectos: la operación pasa a estar sujeta y no exenta; el adquirente, en lugar del transmitente, se convierte en sujeto pasivo (inversión del sujeto pasivo, art. 84.Uno.2.º.e); el adquirente deduce íntegramente el IVA autorrepercutido, sin coste real. De ese modo, se evita el ITP-AJD, que de no haber renuncia recaería sobre la operación.

3. Ejemplo

Empresa A vende a Empresa B una nave industrial usada por 1.000.000 euros.

Sin renuncia: operación exenta del IVA, sujeta al ITP-AJD al 6 % (60.000 euros no deducibles), y el suelo correspondiente puede tributar por la modalidad de TPO.

Con renuncia: operación sujeta al IVA al 21 %, autorrepercutido por B (210.000 euros), íntegramente deducibles; coste real cero. Diferencia: 60.000 euros a favor de la renuncia.

3. Exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas

Las exenciones de los arts. 21 y 22 de la LIVA son sustancialmente distintas, en su mecánica y en su fundamento, de las exenciones interiores que se acaban de exponer. Su función no es sustraer determinadas operaciones al gravamen por razones de interés general o por dificultades técnicas, sino aplicar de modo coherente el principio de tributación en destino al comercio internacional.

El IVA es un impuesto sobre el consumo, y el consumo se localiza donde el bien o servicio es efectivamente utilizado. Cuando un bien sale de la Unión Europea, su consumo se realizará en un tercer país, y por tanto no debe tributar IVA en el Estado miembro de origen.

Para articular este principio, el legislador de la Unión Europea y, en su transposición, el legislador español, recurren a la técnica de la exención plena. La operación de exportación queda exenta del IVA, no se repercute al adquirente, pero el exportador conserva íntegramente el derecho a deducir el IVA que soportó en sus adquisiciones. Si no tiene cuotas devengadas suficientes para compensar, podrá solicitar la devolución del IVA soportado. El bien sale así del territorio comunitario completamente limpio de IVA español y europeo, y será gravado, en su caso, por el IVA u otro impuesto equivalente del país de destino, conforme a su propia normativa.

El art. 21 declara exentas las exportaciones de bienes en sus diversas modalidades. La exención se condiciona, en general, a que el bien sea efectivamente expedido o transportado fuera de la Comunidad y a que el sujeto pasivo justifique documentalmente la salida (DUA de exportación con marca de salida, declaración de exportación al organismo aduanero, factura comercial, contrato de transporte, etc.).

4. Ejemplo

MAQUINARIAS GÓMEZ, S. L., empresa con sede en Cádiz, vende equipamiento industrial a una empresa argentina por 500.000 euros. El bien sale del puerto de Algeciras hacia Buenos Aires (Argentina) con DUA de exportación. Operación exenta (art. 21.1.º LIVA). La empresa española deduce íntegramente el IVA soportado en la fabricación.

Keiko Koi, una turista japonesa, compra un bolso en Madrid por 1210 euros, incluyendo el IVA. Si solicita el formulario DIVA, presenta el documento en aduana al salir, y la operación se asimila a la exportación: la empresa devuelve el IVA (210 euros) a la turista. La operación queda así exenta vía art. 21.4.º LIVA.

4. Exenciones en operaciones intracomunitarias

En los términos que ya se expusieron al inicio de este módulo, persiste en Europa un régimen transitorio, vigente desde 1993, cuando se suprimieron las fronteras fiscales interiores. Dada la armonización incompleta del impuesto, se articula un sistema que no distorsione el mercado, como se explicó. Para el funcionamiento se articula una exención, de forma que la entrega intracomunitaria queda exenta en el Estado de origen y la adquisición intracomunitaria tributa en el Estado de destino.

El sistema logra así el resultado de una tributación en destino, pero a través de dos operaciones sujetas y complementarias, la entrega y la adquisición, que se mantienen formalmente independientes. Para que este sistema funcione, es imprescindible que la entrega quede exenta del IVA español: en otro caso, el adquirente extranjero soportaría dos veces la carga, una por la repercusión española y otra por la adquisición intracomunitaria en su Estado.

La exención del art. 25 LIVA es, por tanto, condición necesaria del sistema y, además, exención plena, lo que permite al vendedor deducir íntegramente el IVA de sus adquisiciones.

El art. 25 LIVA exime las entregas intracomunitarias en cuatro modalidades. La modalidad principal, apartado Uno (entregas de bienes), exige cinco requisitos cumulativos para la aplicación de la exención, al establecer su aplicación a 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 un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor”.

Por tanto:

1) Debe existir una entrega de bienes en el sentido del art. 8 LIVA, esto es, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

No basta con una transmisión meramente formal o documentada; se exige que el bien salga físicamente del territorio de aplicación del impuesto español y llegue a otro Estado miembro. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reiterado que la exención está vinculada a la efectiva transferencia del bien al adquirente y a su expedición física fuera del Estado miembro de origen (STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, que se refiere al proveedor de buena fe).

2) Transporte intracomunitario (requisito físico-territorial).

Los bienes deben ser expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del IVA español (TAI) al territorio de otro Estado miembro. El transporte puede ser realizado por el transmitente, por el adquirente o por un tercero actuando en nombre de cualquiera de ellos. La prueba del transporte constituye el elemento probatorio central para acreditar la exención, y su ausencia determina su denegación.

3) Condición empresarial o profesional del adquirente (requisito subjetivo).

El adquirente debe ser un empresario o profesional actuando como tal, o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional. Este requisito excluye las entregas a consumidores finales, que quedan sometidas a las reglas de las ventas a distancia (art. 68.Tres y siguientes LIVA).

4) Identificación mediante NIF-IVA válido en el VIES (*VAT Information Exchange System*).

El adquirente debe estar identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición y haber comunicado dicho número de identificación fiscal (NIF-IVA) al transmitente. La verificación de la validez del NIF-IVA del adquirente en el sistema VIES es una condición material de la exención.

5) Presentación de la declaración recapitulativa. El art. 25.Uno LIVA añade que “La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el art. 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente”. Su omisión injustificada puede determinar la denegación de la exención (salvo que regularizase en plazo y demostrase buena fe (STJUE de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona Kft contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, Asunto C-273/11).

Los cinco requisitos descritos son cumulativos: la ausencia de cualquiera de ellos, salvo que concurra causa justificada apreciada por la Administración o los tribunales, determina la inaplicabilidad de la exención y la sujeción de la entrega al tipo general del IVA español.

5. Ejemplo

PURI, S. L. vende muebles a la empresa francesa ALINE, SARL por 50.000 euros. ALINE, SARL comunica a PURI, S. L. su NIF-IVA francés, válido en el VIES. PURI, S. L. transporta los bienes a Lyon y declara la operación como exenta (art. 25.Uno LIVA), por lo que mantiene íntegramente su derecho a deducción.

Si ALINE, SARL no estuviera identificada en el VIES, PURI, S. L. no podría aplicar la exención y debería repercutir IVA español al 21 %. La consecuencia comercial sería la pérdida del cliente.

Por su parte, si PURI, S. L. no incluyera la operación en el modelo de declaración correspondiente (en la actualidad el 349), perdería el derecho a la exención.

Por último, el art. 26 LIVA exime determinadas adquisiciones intracomunitarias cuando lo hubieran estado también en el TAI. La lógica es la coherencia. La regla principal (apartado Uno), exime las adquisiciones intracomunitarias cuya entrega en territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de los arts. 7, 20, 22, 23 y 24 LIVA. Es decir: si la operación, de haberse efectuado en España, hubiera estado exenta, también lo está cuando se realiza desde otro Estado miembro. Esta correlación evita un trato desigual entre operaciones nacionales y operaciones intracomunitarias económicamente equivalentes. El apartado Tres del art. 26 regula la operación triangular intracomunitaria: cuando un empresario establecido en otro Estado miembro adquiere bienes en un tercer Estado miembro y los entrega a un cliente español, su adquisición intracomunitaria “intermedia” en España queda exenta, simplificando enormemente las obligaciones formales que se derivan de la aplicación del impuesto. El régimen, que no se abordará aquí en detalle, es de gran relevancia práctica para los grupos multinacionales y la logística europea.

5. Los sujetos pasivos del IVA

El IVA grava el consumo, pero sabemos que el legislador no convierte al consumidor en obligado tributario. Sigue una técnica indirecta: configura como sujeto pasivo a quien entrega los bienes o presta los servicios, y le impone la obligación de repercutir el impuesto sobre el adquirente. De este modo, el empresario o profesional es una pieza central recaudatoria del tributo, porque es quien traslada la carga económica al destinatario final.

El art. 84.Uno.1.º LIVA dispone que son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. La aplicación de esta regla exige que concurren cuatro notas:

- Naturaleza subjetiva: personas físicas o jurídicas. La forma jurídica concreta no es relevante. Pueden serlo sociedades mercantiles, cooperativas, asociaciones, fundaciones o agrupaciones de interés económico, siempre que dispongan de personalidad jurídica propia.
- Condición de empresario o profesional, en los términos del art. 5 LIVA.
- Realización efectiva de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- Establecimiento en el territorio de aplicación del IVA (en adelante, TIVA). Esta nota cobra relevancia al delimitar los supuestos de inversión.

El art. 84.Tres LIVA extiende la condición de sujeto pasivo a *las herencias yacentes*, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto. La personalidad jurídica no es, por tanto, requisito imprescindible para adquirir la condición de sujeto pasivo del IVA.

6. Ejemplo

Una comunidad de propietarios titular de unos bajos comerciales decide arrendarlos. La comunidad se convierte en sujeto pasivo del IVA por la actividad de arrendamiento, con independencia del régimen de imputación de rentas que opere en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los copropietarios.

5.1. La llamada “inversión” del sujeto pasivo

El art. 84.Uno.2.º LIVA contempla los supuestos en los que la condición de sujeto pasivo recae en el destinatario de la operación y no en quien la realiza. Esta figura recibe el nombre de inversión del sujeto pasivo (reverse charge) y opera, con carácter exclusivo, cuando el destinatario es empresario o profesional.

El fundamento es práctico. Cuando quien entrega el bien o presta el servicio no está establecido en el TAI, ni identificado ante la Administración tributaria española, resulta más eficaz para el control del impuesto que sea el destinatario, sometido a la jurisdicción nacional, quien autoliquide la cuota correspondiente. Lo mismo sucede en otros supuestos en los que el legislador combate el fraude o adapta el régimen a determinadas peculiaridades sectoriales.

De forma sencilla, y como ya se anticipó al inicio de este módulo, en este caso el proveedor no repercute el IVA en factura, si no que es el destinatario quien debe consignar la cuota como IVA devengado en su autoliquidación y, simultáneamente, podrá deducirla como IVA soportado en los términos generales. Cuando el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción íntegra, no resulta cantidad alguna a ingresar por la operación. Se produce, así, una suerte de “autorrepercusión” puramente contable.

7. Ejemplo

Una empresa establecida en Marsella (Francia) presta un servicio de consultoría a una empresa establecida en Málaga. Por aplicación del art. 69.Uno.1.º LIVA, el servicio se localiza en el TAI y queda sujeto al IVA español. No tendría sentido configurar como sujeto pasivo a una empresa no establecida ni identificada en España. El art. 84.Uno.2.º LIVA invierte la regla y atribuye la condición de sujeto pasivo a la empresa madrileña, destinataria del servicio.

El art. 84.Uno.2.º LIVA enumera los supuestos en que opera la inversión:

Letra a): operaciones efectuadas por personas o entidades no establecidas en el TIVA. Es el supuesto prototípico, vinculado al principio de tributación en destino en operaciones transfronterizas.

Letra b): entregas de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, conectadas con el régimen especial del oro de inversión.

Letra c): entregas de determinados materiales de recuperación (desechos, residuos de papel, cartón, vidrio).

Letra d): prestaciones de servicios relativas a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Letra e): determinadas entregas de bienes inmuebles, entre otras las efectuadas en procesos concursales o las exentas en las que el transmitente renuncia a la exención conforme al art. 20.Dos LIVA.

Letra f): ejecuciones de obra inmobiliaria realizadas en virtud de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, cuando tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Letra g): entregas de determinados bienes especialmente vulnerables al fraude: plata, platino y paladio; teléfonos móviles; consolas de videojuegos; ordenadores portátiles y tabletas digitales (con límites cuantitativos cuando los destinatarios son empresarios revendedores u otros empresarios o profesionales cuyas adquisiciones a un mismo proveedor superen los 10.000 euros mensuales).

Conviene retener que la inversión del sujeto pasivo solo opera si el destinatario tiene la condición de empresario o profesional. Si el destinatario es un particular, no procede la inversión, y el sujeto pasivo será el propio prestador o transmitente.

5.2. Sujetos pasivos adquisiciones intracomunitarias e importaciones

El art. 85 LIVA designa como sujeto pasivo a quien realiza la adquisición intracomunitaria de bienes (AIB). El esquema responde al principio de tributación en destino: la entrega intracomunitaria queda exenta en origen y la operación tributa en el Estado miembro de destino, mediante una adquisición intracomunitaria que el adquirente debe declarar. El adquirente declara la cuota como IVA devengado y, simultáneamente, puede deducirla en la misma autoliquidación si concurren los requisitos generales. Cuando el derecho a deducir es total, la operación resulta neutra para él. Pueden ser sujetos pasivos en las AIB no solamente los empresarios o profesionales, sino también las personas jurídicas que no actúen como tales y las personas físicas que adquieran medios de transporte nuevos (art. 13.2.º LIVA).

8. Ejemplo

Una fundación cultural española, sin actividad empresarial, adquiere a un empresario de Lisboa mobiliario para su sede por 25.000 euros. La operación constituye una AIB sujeta al IVA español. La fundación es el sujeto pasivo, pese a no actuar como empresario o profesional.

5.3. Sujetos pasivos en las importaciones

El art. 86 LIVA configura como sujetos pasivos a quienes realizan las importaciones. La condición de importador se atribuye a los destinatarios de los bienes, a los viajeros y, en su defecto, a los propietarios, conforme a la legislación aduanera. La gestión del IVA a la importación se realiza ordinariamente por las Aduanas, sin perjuicio del régimen de diferimiento del art. 167.Dos LIVA, que permite a determinados sujetos pasivos liquidar el IVA a la importación en la autoliquidación correspondiente.

5.4. Los responsables del impuesto

El art. 87 LIVA establece supuestos específicos de responsabilidad tributaria, que se añaden a los regulados con carácter general en la LGT. La finalidad es asegurar el correcto cumplimiento del impuesto y reforzar el control en operaciones especialmente expuestas al fraude.

(1) Responsabilidad solidaria del destinatario por elusión de la repercusión (art. 87.Uno LIVA).

El art. 87.Uno LIVA dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria del sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La responsabilidad alcanza, además, a la sanción que pueda proceder.

El precepto exige una conducta activa u omisiva del destinatario, dotada de elemento subjetivo (culpa o dolo), que provoque que la repercusión no se efectúe correctamente. La Administración deberá acreditar tanto el comportamiento del destinatario como la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse y no declarado o ingresado.

9. Ejemplos

El adquirente de un negocio declara que va a continuar con la actividad del transmitente para beneficiarse del supuesto de no sujeción del art. 7.1.º LIVA, sin tener verdadera intención de hacerlo.

El arrendatario de un inmueble oculta al arrendador que lo destinará total o parcialmente al ejercicio de una actividad económica, con el fin de aprovecharse de la exención del art. 20.Uno.23.º LIVA prevista para los arrendamientos de vivienda.

El comprador de un inmueble entrega al vendedor una declaración firmada de estar acogido al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades de entidades dedicadas al

arrendamiento de viviendas, sin ser cierto, con la finalidad de obtener el tipo reducido del 4 por ciento.

(2) Responsabilidad solidaria en las importaciones (art. 87.Dos LIVA)

En el ámbito aduanero, responden solidariamente:

- Las asociaciones garantes en los casos previstos en los convenios internacionales.
- RENFE, cuando actúe en nombre de terceros conforme a convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

La Ley añade un supuesto específico vinculado a determinados depósitos fiscales de carburantes (Ley de Impuestos Especiales), con el fin de prevenir el fraude en la salida de productos sin que el extractor acredite las condiciones legales (operador económico autorizado, operador confiable o aval suficiente).

(3) Responsabilidad subsidiaria (art. 87.Tres y Cinco LIVA)

El art. 87.Tres LIVA atribuye responsabilidad subsidiaria a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador, esto es, los representantes aduaneros.

El art. 87.Cinco LIVA, contempla un supuesto particular. Serán responsables subsidiarios los empresarios o profesionales destinatarios de operaciones en las que *debieran razonablemente presumir* que el impuesto repercutido (o el que hubiera debido repercutirse) no ha sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso. La Ley presume tal conocimiento cuando el precio satisfecho sea *notoriamente anómalo*, entendido como aquel que resulta sensiblemente inferior al de mercado o al de adquisiciones anteriores de bienes idénticos. La norma se dirige a combatir el fraude carrusel, frecuente en ciertos sectores.

Este supuesto guarda relación con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el conocimiento que debe presumirse al destinatario que participa en una cadena fraudulenta (véase la STJUE de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, sobre la compatibilidad de la responsabilidad solidaria por el IVA con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica).

La responsabilidad de los apartados Dos y Tres del art. 87 LIVA no alcanza a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros (art. 87.Cuatro LIVA).

6. El devengo del impuesto

El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace, en consecuencia, la obligación tributaria principal. La Directiva distingue entre devengo (momento del nacimiento de la obligación) y exigibilidad (momento a partir del cual la

Administración puede reclamar el pago), aunque la LIVA emplea el término devengo con un sentido unitario.

La fecha de devengo determina la normativa aplicable a la operación: tipo impositivo vigente, supuestos de exención, reglas de localización. Toda modificación legal afecta a las operaciones devengadas a partir de su entrada en vigor. Además, establece el momento desde el que debe efectuarse la repercusión y emitirse la factura. Finalmente, en conexión con ello, determina el período de liquidación en el que se computará la cuota devengada a efectos de la autoliquidación.

6.1. Regla general en las entregas de bienes

El art. 75.Uno.1.º LIVA sitúa el devengo en el momento en que tenga lugar *la puesta a disposición del adquirente* o, en su caso, cuando se efectúe la entrega conforme a la legislación aplicable. La fórmula coincide con el art. 339 del Código de Comercio, que liga la perfección de la compraventa mercantil a la puesta a disposición del comprador.

Esta regla general admite las siguientes precisiones:

- En las ventas formalizadas en escritura pública, la puesta a disposición se entiende producida en el momento del otorgamiento, salvo que de la propia escritura se deduzca un momento distinto.
- En las ventas con pacto de reserva de dominio, las efectuadas en virtud de contratos de arrendamiento-venta o de arrendamiento con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante, el devengo se produce cuando los bienes se ponen en posesión del adquirente, aunque la propiedad se transmita en un momento posterior.
- En las expropiaciones forzosas, el devengo se produce en el momento de la ocupación efectiva de la finca por vía administrativa, con independencia de la fecha de publicación en el Boletín Oficial del Estado.
- El devengo provoca la exigencia íntegra del IVA, aunque el precio no se haya cobrado en su totalidad. Existen devengos anticipados, pero no devengos aplazados: los pagos posteriores a la entrega son irrelevantes a efectos del impuesto.

10. Ejemplo

Un empresario entrega diez ordenadores a un cliente el 2 de febrero. Acuerdan que el pago se realizará en tres plazos iguales (marzo, agosto y octubre). No existe pacto de reserva de dominio.

En este caso, el devengo se produce el 2 de febrero. El empresario debe emitir factura por la totalidad de la operación y repercutir el IVA correspondiente al primer trimestre, con independencia de que el precio se cobre íntegramente en octubre.

6.2. Regla general en las prestaciones de servicios

En las prestaciones de servicios, el devengo se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Así, por ejemplo:

- En la asistencia jurídica prestada por abogados y procuradores en el curso de un procedimiento judicial, el IVA se devenga cuando concluye el procedimiento (salvo cobros anticipados).
- En las ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo se produce cuando los bienes se ponen a disposición del dueño de la obra (art. 75.Uno.1.º, párrafo segundo, LIVA).

6.3. Reglas especiales

El art. 75.Uno.7.º LIVA regula el devengo en los arrendamientos, suministros y, en general, operaciones de tracto sucesivo. El IVA se devenga *en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción*.

Si no se hubieran pactado los plazos de exigibilidad, o si dicha exigibilidad se hubiera fijado con una periodicidad superior a un año natural, el devengo se producirá el 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. En el caso de suministros intracomunitarios, el devengo se sitúa el último día de cada mes.

11. Ejemplo

MUEBLES RAMÍREZ, S.L. contrata el arrendamiento de un local desde el 1 de julio de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2026, por un importe total de 20.000 euros pagaderos al vencimiento. Aunque no se realice pago alguno, el 31 de diciembre de 2024 se devenga el IVA correspondiente a los seis meses transcurridos, sobre una base imponible de 4.000 euros.

Cuando concurren tres circunstancias: prestación continuada durante un plazo superior a un año, inversión del sujeto pasivo en el destinatario y ausencia de pagos anticipados durante dicho período, el devengo se produce el 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 (art. 75.Uno.2.º, párrafo segundo, LIVA)

Debe hacerse referencia al devengo anticipado. El art. 75.Dos LIVA establece una regla especial de notable importancia práctica: 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*.

El devengo se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible. La operación gravada sigue siendo la misma (entrega de bienes o prestación de servicios), pero el legislador anticipa la exigibilidad del impuesto al cobro anticipado. La regla no se extiende a las entregas intracomunitarias de bienes exentas.

El devengo anticipado se produce solo cuando se pacta el adelanto del pago, nunca cuando se pacta su aplazamiento. Si el pago se difiere a un momento posterior a la entrega del bien o a la prestación del servicio, la regla general se mantiene: el IVA se devenga en el momento de la operación y por el importe total.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea precisó los requisitos de los pagos anticipados en la STJUE de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals*, C-419/02. Para que un pago a cuenta dé lugar al devengo anticipado, los bienes o servicios a los que se refiere deben estar identificados con precisión en el momento del pago. No basta una previsión genérica de adquisiciones futuras.

12. Ejemplo

Un empresario contrata el 20 de diciembre de 2026 la entrega de diez ordenadores a una sociedad por 30.000 euros. La entrega material se producirá el 2 de enero de 2027. El pago se fracciona en tres plazos iguales: 10.000 euros en el momento del acuerdo, 10.000 euros con la entrega y 10.000 euros seis meses después. El devengo del impuesto se desdobra.

El primer pago (cobrado el 20 de diciembre de 2026) provoca el devengo anticipado del IVA correspondiente, en el último trimestre de 2026.

La puesta a disposición de los ordenadores el 2 de enero de 2027 determina el devengo del IVA correspondiente al precio restante (20.000 euros), en el primer trimestre de 2027. El aplazamiento posterior del pago no afecta a este devengo.

7. La repercusión del impuesto

La repercusión es el mecanismo por el cual el sujeto pasivo traslada al destinatario de la operación la cuota del impuesto correspondiente. Es una de las piezas centrales del IVA, junto con la deducción. A través de la repercusión, la carga económica del tributo se desplaza, eslabón a eslabón, hasta el consumidor final.

El art. 24.2 LGT y los arts. 38 y siguientes de la LGT califican la repercusión como una obligación tributaria entre particulares. Aunque opere entre dos sujetos privados (sujeto pasivo y destinatario), su naturaleza no es de Derecho privado, sino jurídico-tributaria. Las controversias que se susciten sobre la procedencia o la cuantía de la repercusión tienen, por ello, carácter tributario y son susceptibles de reclamación económico-administrativa (art. 88.6 LIVA y art. 227.4.a LGT).

El art. 88.1 LIVA establece que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada,

quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Es clave recordar que la repercusión no es disponible para las partes: no cabe acordar la facturación "con IVA o sin IVA". La repercusión debe ser íntegra: el sujeto pasivo no puede asumir el impuesto como si fuera un coste propio para abaratar el precio nominal. La obligación legal tiene así dos vertientes complementarias: la del sujeto pasivo de repercutir y la del destinatario de soportar la repercusión cuando se ajusta a la Ley.

El incumplimiento de la obligación de repercutir constituye un comportamiento sancionable, con independencia de los acuerdos privados entre las partes. Si el sujeto pasivo no llega a repercutir el impuesto, ello no excusa el cumplimiento de su obligación frente a la Hacienda Pública: deberá ingresar la cuota, sin perjuicio de que pueda reclamar al cliente lo no repercutido en los términos del art. 89 LIVA.

7.1. Requisitos formales: la factura

El art. 88.Dos LIVA exige que la repercusión se efectúe mediante factura, en las condiciones y con los requisitos que establezca el reglamento. El desarrollo no se encuentra en el RIVA, sino en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Real Decreto 1619/2012).

El precepto impone una exigencia mínima: la cuota repercutida debe consignarse separadamente de la base imponible, indicando el tipo impositivo aplicado. La consecuencia de no hacerlo así está prevista en el art. 78.Cuatro LIVA: si las cuotas no se hubieran repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas. La factura es, además, el documento que justifica el derecho a la deducción para el destinatario (art. 97 LIVA).

7.2. Requisitos temporales

El art. 88, apartados Tres a Cinco, LIVA fija el marco temporal de la repercusión:

- Art. 88.Tres LIVA: la repercusión debe efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.
- Art. 88.Cuatro LIVA: el derecho a repercutir se pierde cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.
- Art. 88.Cinco LIVA: el destinatario no está obligado a soportar la repercusión con anterioridad al momento del devengo.

7.3. La rectificación de las cuotas repercutidas

El art. 89 LIVA obliga a rectificar las cuotas repercutidas en dos supuestos: cuando el importe de las cuotas se hubiera determinado incorrectamente (errores de hecho o de derecho) y cuando se hubieran producido las circunstancias que dan lugar a la

modificación de la base imponible previstas en el art. 80 LIVA (devolución de envases, descuentos posteriores, resolución del contrato, impagados, concurso del destinatario, etc.).

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrección, siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el devengo o desde el hecho que motiva la modificación de la base. Se realiza mediante la expedición de una factura rectificativa, en los términos del art. 15 del Reglamento de facturación.

El art. 89.Tres LIVA introduce dos limitaciones importantes para evitar usos abusivos del mecanismo: no procede la rectificación cuando suponga un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales (salvo elevaciones legales de tipos o modificaciones de la base imponible); y no procede tampoco cuando la Administración haya descubierto cuotas no repercutidas y exista acreditación de que el sujeto pasivo participaba en un fraude o debía haberlo conocido empleando una diligencia razonable.

La consideración del IVA como tributo neutral para el empresario, que debe asegurarse incluso frente a errores de los obligados, es doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: por todas, STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, sobre la rectificación del IVA indebidamente facturado y los requisitos exigibles para eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.