

Unidad Didáctica 2

**Sujeto Pasivo,
repercusión y devengo**

Contenido

1. Sujeto pasivo (LIVA Art. 84 a 89)
2. Repercusión del impuesto (LIVA Art. 88; RIVA Art. 25)
3. Devengo del impuesto

1. Sujeto pasivo (LIVA Art. 84 a 89)

Sujeto pasivo es la persona obligada al cumplimiento de las obligaciones formales y al pago del impuesto. Con carácter general, en el IVA suele ocurrir que el sujeto pasivo es la misma persona que realiza la entrega o presta el servicio, es decir, el empresario o profesional respectivamente. Pero en determinados supuestos, empresario o profesional no coinciden con el sujeto pasivo.

Como **regla general**, serán sujeto pasivo del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, según se establece en el art. 84 de la LIVA, quienes **realicen la entrega de bienes o prestaciones de servicios**, tales como:

- **Personas físicas o jurídicas**, que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.
- **Entidades sin personalidad jurídica** a que se refiere el art. 35.4 de la LGT, tales como: herencias yacentes, comunidades de bienes..., y se realicen operaciones sujetas al impuesto.



Ejemplo

Son sujetos pasivos del IVA:

- Una comunidad de propietarios que promueve la construcción de un edificio para los distintos comuneros integrantes de la comunidad.
 - Dos o más personas que ejerzan en común una actividad profesional repartiendo los ingresos.
 - Dos o más personas propietarias proindiviso de bienes inmuebles que alquilan, constituyen una comunidad de bienes a efectos del IVA que serán sujeto pasivo del impuesto.
-

Tal y como ya se ha comentado, existen una serie de supuestos donde empresario y sujeto pasivo no coinciden, por lo tanto nos encontramos con la **regla especial de inversión del sujeto pasivo**, según la cual, es sujeto pasivo

el empresario o profesional que recibe los bienes o los servicios, es decir, el destinatario. Esta regla es aplicable en los casos siguientes:

- Operaciones efectuadas por personas o entidades **no establecidas** en el territorio de aplicación del IVA, salvo en los siguientes casos:
 - Cuando se trate de ventas a distancia sujetas al IVA español (arts. 68.3 y 5 de la LIVA).
 - Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el TAI, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el art. 69.Uno.1º de la LIVA.
 - Cuando se trate de entregas intracomunitarias de bienes (art. 25 de la LIVA) o de entregas de bienes con destino a la exportación (arts. 21. 1º y 2ª de la LIVA), exentas en ambos casos del IVA.



Ejemplo

Los servicios prestados a una empresa española por un abogado alemán no establecido en España, estarán sujetos al IVA en España y la empresa española es sujeto pasivo, por inversión.



Ejemplo

No se produce la inversión en el sujeto pasivo en el arrendamiento de un inmueble situado en España cuyo propietario reside en el extranjero ya que, en este caso, al extranjero se le considera establecido en el territorio de aplicación del impuesto, siendo el establecimiento permanente el propio edificio objeto de arrendamiento; por lo tanto el sujeto pasivo del impuesto es el propietario del inmueble aunque no resida en el territorio.

- Operaciones de **entregas de oro** sin elaborar y de productos semielaborados de oro.
- Se entenderán realizadas en el TAI las entregas de gas y electricidad, así como las entregas de calor o de frío que se realicen a través de las redes de calefacción o de refrigeración. Para ello se debe dar que el proveedor no se encuentre establecido y el destinatario haya facilitado un NIF/IVA español.
- Operaciones relacionadas con los **materiales de recuperación**, tales como: entregas de desechos, desperdicios, papel, cartón, etc.; prestaciones de servicios tales como: selección, corte, fragmentación y prensado de los citados materiales; entregas de productos semielaborados, etc.
- Prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de **emisiones de gases de efecto invernadero** a que se refieren la Ley 1/2005.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI:
 - Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangula (art. 26.3 de la LIVA) cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el NIF/IVA asignado por la Administración española.
 - Las prestaciones de servicios a las que se hacen referencia en los arts. 69 y 70 de las LIVA.
- Cuando se trate de la entrega de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos (art. 84.UNO. 2º letra e de la LIVA):
 - Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
 - Las entregas exentas reguladas en el art. 20.Uno en sus apartados 20.º y 22.º de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. Según art. 24.quater.1 de la RIVA, el empresario o profesional que realiza la entrega deberá comunicar expresa y fehacientemente, con carácter previo o simultáneo, al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada. Para llevar a cabo la renuncia a la exención cuando el adquirente acredite su

condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles. Según art. 24.quater.2 de la RIVA, los destinatarios de dichas operaciones deberán comunicar expresa y fehacientemente, con carácter previo o simultáneo, al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

- Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones y sea consecuencia de:
 - Contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. Por ello el art. 24.quater.3 de la RIVA, establece que los promotores deberán comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales, que están actuando en condición de empresarios o profesionales y que dichas operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
 - Contratos donde los destinatarios sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas, y según art. 24.quarter.4 de la RIVA, establece que los destinatarios deberán comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, que las operaciones que se realizan son en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilita.

- Desde el 1.4.2015 serán sujetos pasivos quienes reciban los productos definidos en el apartado décimo del anexo de la LIVA, tales como plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado (art. 84.Uno.2º e) LIVA); se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. Dichos productos no provendrán del ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

También serán sujetos pasivos quienes reciban teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Para ellos se requiere que el destinatario sea:

- Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- Un empresario o profesional distinto al anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, exceda de 10.000 € (excluido IVA).

Por ello el art. 24. quarter.5 de la RIVA, establece que los destinatarios deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realiza la entrega que está actuando en su condición de empresario o profesional y en la condición de revendedor para lo que aportará un certificado emitido a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria.

A los efectos anteriores, se entenderá que **un sujeto pasivo se encuentra establecido**, cuando los mismos dispongan dentro del territorio su domicilio fiscal, la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente, que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.



Ejemplo

El ayuntamiento de Torremolinos, efectúa una adquisición de varios ordenadores, contrata a un empresario francés no establecido el transporte de los ordenadores desde Francia hasta España, comunicándole su NIF/IVA español. El servicio de transporte intracomunitario de bienes está sujeto al IVA español siendo sujeto pasivo el ayuntamiento de Torremolinos.

1.1. Responsables del impuesto (LIVA Art. 87)

El art. 87 de la LIVA recoge los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria en relación con las deudas tributarias.

De esta forma recaerá la **responsabilidad solidaria** en las siguientes personas:

- Los **destinatarios** de las operaciones que mediante acción u omisión culposa o dudosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. La responsabilidad también alcanzará a la sanción que pueda proceder.
- En caso de **importaciones** de bienes:
 - Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.
 - La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios Internacionales.
 - Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Mientras que la **responsabilidad subsidiaria** del pago de la deuda tributaria recaerá en:

- Los agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.
- Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de operaciones en las que debieran razonablemente **presumir** que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no haya sido ni vaya a ser objeto de ingreso.

Dicha presunción podrá venir determinada por que se haya satisfecho un **precio notoriamente anómalo**, en supuestos tales como:

- El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o el satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

- El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado la entrega.

No se considerará precio notoriamente anómalo el que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración Tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

1.2. Representante fiscal (LIVA Art. 164.1.7º; RIVA Art. 82 redacción R. D. 192/2010)

Los sujetos pasivos no establecidos en el TAI están obligados a nombrar y poner en conocimiento de la Administración Tributaria, con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas, a un representante fiscal ya sea una persona física o jurídica con domicilio en dicho territorio para que les represente en relación con el cumplimiento de sus obligaciones formales y de pago del impuesto.

Dicha obligación no será exigida a los sujetos pasivos que:

- **Se encuentren establecidos** en Canarias, Ceuta o Melilla, en otro Estado miembro de la Comunidad Europea o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad Europea.
- Se acojan al **régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.**

2. Repercusión del impuesto (LIVA Art. 88; RIVA Art. 25)

Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto a las personas para quienes se realizan las operaciones gravadas (destinatario), mientras que el destinatario estará obligado a soportar el impuesto.

Para repercutir el impuesto se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- **Emisión de factura o factura simplificada:** la repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante la emisión de la factura o factura simplificada, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente y reflejándose la cuota de IVA de forma separada de la base imponible. Quedarán exceptuadas de estos requisitos aquellas operaciones que se determinen reglamentariamente.
- **Plazo de repercusión:** la repercusión del IVA deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o factura simplificada correspondiente, perdiéndose el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

El destinatario de la operación gravada no estará obligado a soportar la repercusión del mismo cuando:

- Cuando la repercusión no se realice con arreglo a la ley.
- Cuando la repercusión se realice antes del devengo del impuesto.



Ejemplo

Una empresa constructora ha recibido un pago anticipado de uno de sus clientes que le encargó la construcción de una nave industrial. Además la citada empresa acaba de finalizar la construcción de un pequeño garaje anexo a un chalet.

La repercusión del IVA debe efectuarse en el momento de expedición de la correspondiente factura.

Producido el devengo del IVA, por el pago anticipado correspondiente a la nave industrial, la empresa constructora deberá repercutir el IVA que proceda, documentado la repercusión por dicho pago en una factura.

En el caso de la entrega del garaje se deberá repercutir cuando, una vez finalizada la obra, se entregue el mismo al cliente.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.



Ejemplo

Una empresa de reparaciones ha contratado con un Ayuntamiento el mantenimiento del mobiliario urbano mediante un contrato de duración anual. La propuesta económica contenida en el referido contrato asciende a 9.000 €. La operación se considera sujeta y no exenta al IVA aplicándose el tipo del 21 %.

La factura que debe girarse al Ayuntamiento será la siguiente:

Base imponible: $9.000 / (100 + 21) \times 100 =$	7.438,02 €
IVA al 21 % =	1.561,98 €
	<hr/>
Total:	9.000,00 €

2.1. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas (LIVA Art. 89)

Los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas en los siguientes supuestos:

- Cuando el **importe de la cuota repercutida se hubiese determinado incorrectamente**, por ejemplo por errores en el tipo aplicado, en la aplicación de exenciones, en el cálculo de la base, incorrecta determinación del sujeto pasivo, etc.

- Cuando se produzca las circunstancias mencionadas en el art. 80 de la LIVA, que darán lugar a la **modificación de la base imponible**, tal como se estudiará en la siguiente unidad didáctica. Dichas circunstancias son:
 - **Devolución de envases** y embalajes susceptibles de reutilización.
 - **Descuentos y bonificaciones** otorgados con posterioridad al momento de realizarse la operación.
 - **Resolución o cancelación de operaciones**, cuando por **resolución firme**, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio **quede sin efecto**, total o parcialmente, las **operaciones**.
 - **Alteraciones del precio** de la operación.
 - **Concurso de acreedores**.
 - **Créditos incobrables**.
 - Por **determinación definitiva de la base imponible** cuando esta no se corresponda con la fijada provisionalmente en el momento del devengo.

También procede la rectificación de las cuotas repercutidas cuando no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o factura simplificada correspondiente a la operación.

El **plazo** para rectificar las cuotas repercutidas es de **cuatro años**, a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado art. 80 de la LIVA, y deberá efectuarse, en los casos y términos regulados por la norma.

Será el sujeto pasivo el encargado de modificar la repercusión de las cuotas en los citados supuestos y los destinatarios se encontrarán obligados a soportar dicha modificación.

No procederá la rectificación de cuotas repercutidas en los siguientes casos:

- Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el art. 80 LIVA, implique un aumento de las mismas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales, es decir, se traten de **consumidores finales**, salvo en supuestos de **elevación legal de tipos**, en que

la rectificación puede efectuarse en el mes en que entren en vigor los nuevos tipos y en el siguiente.

- Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

La modificación de la cuota repercutida puede determinar tanto un aumento como una minoración de su importe.

En los supuestos de **aumento** de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, se podrán dar los siguientes supuestos:

- La rectificación de la cuota se produzca por alguna de las **causas de modificación de la base imponible establecidas en el art. 80 de la LIVA**, o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.
- La rectificación se produzca por una **causa distinta**, el sujeto pasivo debe ingresar la diferencia en una autoliquidación complementaria, aplicándose en ella el recargo y los intereses de demora que correspondan.

En los supuestos de **minoración** de la cuota requerida, el sujeto pasivo puede optar entre:

- Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones de acuerdo a lo establecido en el art. 120.3 LGT y su norma de desarrollo.
- **Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente** al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.



Ejemplo

El 19-03-200X se venden 100 unidades de un producto por 100.000 € más 21.000 € de IVA, se expide la correspondiente factura y el Impuesto se ingresa en la declaración del 20-04-200X. Por revisión de precios, realizada el 16-09-200X, resulta que el precio total es 110.000 e y el IVA 23.100 €. Se expide un nueva factura y la diferencia del IVA (2.100 €) se ingresa en la autoliquidación del 20-10-200X.

3. Devengo del impuesto

El devengo del impuesto hace referencia al momento en que se entiende realizada la operación sujeta al impuesto.

La ley establece una regla general para las entregas de bienes y prestaciones de servicios así como unas reglas especiales las cuales son objeto de estudio a continuación.

3.1. Entrega de bienes y prestaciones de servicios (LIVA Art. 75.Uno 1º y 2º)

El **devengo de las entregas de bienes** se produce cuando tenga lugar **la puesta a disposición** del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Aquellas operaciones donde existan **pagos anticipados**, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

El **devengo en las prestaciones de servicios** se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.



Ejemplo

En los servicios prestados por un abogado el IVA se devengará cuando concluya el servicio, excepto los pagos anticipados.

La ley establece que en **determinadas prestaciones de servicios** su devengo se producirá cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Se traten de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto, es decir, que supongan la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2º y 3º de la LIVA).
- Que se traten de servicios que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año.
- Que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período.

Los servicios que cumplan dichos requisitos, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

3.2. Reglas especiales

Además de la regla general, el art. 75 de la LIVA recoge una serie de reglas especiales en la determinación del devengo del impuesto, que son objeto de estudio a continuación.

Entregas sin transmisión de la propiedad

Las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia

Aplicación del IVA

de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

En estas operaciones, el IVA se devenga cuando los bienes objeto de la entrega se ponen en **posesión del adquirente**, aunque en ese momento no se produzca la transferencia de la propiedad.

Ejecuciones de obra

El art. 75.Uno.2º establece que, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

Si la ejecución de obra no conlleva aportación de materiales por parte del empresario entonces el devengo se producirá cuando se realice el servicio.

Autoconsumo

En los supuestos de autoconsumo el IVA se devengará cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los supuestos de afectación de bienes como bienes de inversión (art. 9.1.d) apartado 3º), el impuesto se devenga con arreglo a estas reglas especiales:

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



Ejemplo

Una empresa comercial entrega como obsequio a sus empleados una cesta de Navidad. Pueden darse dos alternativas.

- Si se trata de bienes que la propia empresa comercializa, existe autoconsumo sujeto que se devenga el día en que se realiza la entrega.
 - Si los bienes que son objeto de entrega se adquieren especialmente para la ocasión, y no están relacionados con la actividad desarrollada, no habría podido deducir las cuotas soportadas con lo que no existiría autoconsumo sujeto con ocasión de realizar las entregas citadas a los empleados.
-

Operaciones de tracto sucesivo

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

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



Ejemplo

D. Emilio Gómez constituye un derecho de arrendamiento sobre un solar de su propiedad a favor de D. José Martos, durante tres años, a cambio de un renta mensual de 15.000 €. Se trata de una prestación de servicios, sujeta y no exenta del IVA, devengándose el impuesto cuando resulte exigible cada uno de los pagos mensuales y por importe de cada uno de los mismos.

Entregas entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio

En las operaciones entre comitente y comisionista, el art. 75.Uno en sus apartados 3º y 4º de la LIVA recoge los siguientes supuestos:

- En los contratos de **comisión de venta**, en las que se transmite bienes entre el **comitente y comisionista**, actuando el comisionista en nombre propio, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que el comisionista entregue los bienes.
- En los contratos de **comisión de compra**, en las que se transmite bienes entre el **comisionistas y comitente**, actuando el comitente en nombre propio, el devengo del impuesto se producirá en el momento que el comisionista recibe los bienes.



Ejemplo

La empresa “ALDALUX” acuerda un contrato de comisión de venta con D. Juan Montoso, profesional que venderá, en nombre propio, a sus clientes las mercancías que “ALDALUX” le entregue. El 02-05-200X, “ALDALUX” entrega al Sr. Juan mercancías fabricadas por ella y dicho profesional las entrega a sus cliente el día 15-07-200X.

En este ejemplo, el IVA correspondiente tanto a la entrega de la empresa al profesional como de las entregas del profesional a los clientes se devengará el 15-07-200X.

Contratos estimatorios

Se caracterizan porque se realiza una entrega de bienes muebles a quien debe procurar su posterior venta en un plazo determinado, devolviendo posteriormente el valor de lo vendido, así como la mercancía no vendida. En estos supuestos el devengo del impuesto se produce en el momento que el adquirente final recibe el bien.



Ejemplo

Un fabricante de coches entrega tres vehículos en depósito a un concesionario. Cuando este último los vende a terceros se produce el devengo simultáneo de las dos operaciones, la entrega del fabricante al concesionario y la de éste al cliente.

Pagos anticipados

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, excepto en el supuesto de entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la UE (art. 25 de la LIVA).



Ejemplo

Un fabricante vende una máquina por un total de 60.000 €. 10.000 euros se cobran el 18 de octubre de 200X; otros 20.000 €, el 1 de diciembre de 200X, fecha de entrega de la máquina, y el importe restante se cobra en tres plazos anuales iguales.

El 18 de octubre de 200X se devenga el IVA sobre el importe satisfecho en concepto de anticipo, es decir $10.000 \times 21\% = 2.100$ €.

El resto se devenga el 1 de diciembre, esto es, $50.000 \times 21\% = 10.500$ €.



Ejercicios de repaso y autoevaluación

1. Determinar el sujeto pasivo de las siguientes operaciones:

- a. La empresa “PLAYASOL”, cadena hotelera, establecida en la Costa del Sol, acude al despacho del abogado D. Jaime Peña, establecido en Sevilla, para que le asesore sobre un problema fiscal. D. Jaime percibe de la empresa 2.200 € por su asesoramiento.

- b. La empresa “PROMOESA” establecida en Barcelona, entrega muebles por importe de 8.000 € a la empresa “INTELASA” establecida en Valladolid.

- c. Una empresa establecida en Lugo, “LURESA”, adquiere el 1 de noviembre una maquinaria a la empresa “RONEX”, establecida en Londres. La maquinaria es transportada el 7 de noviembre de Londres a Lugo.

2. Un asesor fiscal con sede en Málaga presta servicios de asesoramiento a una empresa establecida en Portugal. Identificar el sujeto pasivo en dicha operación.

3. La empresa “DONNA”, establecida en Roma, adquiere el 15 de noviembre de 20X0 material de oficina a la empresa OFITEX, establecida en París, por importe de 15.000 €. Este material es enviado el 22 de noviembre de París a Lepe (Huelva) a los locales del Ayuntamiento de Lepe, no actuando como empresario el citado Ayuntamiento y comunicando su NIF/IVA, que abona a “DONNA” 18.500 €. Determinar el sujeto pasivo de la operación.

4. La empresa “AGROTEX” tiene dos clientes. A uno le alquila una máquina durante tres meses a razón de 6.000 € mensuales y al otro le vende mercancía por el mismo importe. En ambos casos el cliente no paga y resulta insolvente ¿Se produce rectificación de las cuotas repercutidas en ambas situaciones? ¿Cuánto tiempo dispone para su rectificación?

5. Determinar cuándo se produce el devengo de las siguientes operaciones:

a. La empresa inmobiliaria MEJISUR vende a la empresa “CASTRIL” un local comercial. El contrato se efectúa en la notaría del Sr. Gómez el 13 de julio de 20X0. En dicho contrato se determina que el pago del local se llevará a cabo cuando se entregue el mismo, lo cual se realiza el 27 de septiembre de 20X0, día que CASTRIL abona a “MEJISUR” 320.000 €, que es el precio del local.

b. La empresa “MANISA” contrata con la empresa “COLOMAR” la entrega de una maquinaria el 3 de noviembre de 20X0, por importe de 65.000 €. La entrega de dicha máquina se efectúa el 3 de diciembre siguiente. La factura es emitida y remitida a “COLOMAR” el 15 de diciembre y en ella se indica que el pago se hará efectivo a los 30 días de la emisión de la factura. El pago se efectúa el 15 de enero de 20X1.

6. En un contrato de arrendamiento de un local se pacta que el cobro se haga el día 3 de cada mes. Presentada la factura al cobro el mes de noviembre, el inquilino no ha realizado el pago. ¿Cuándo se produce el devengo de dicha operación?

7. Un fabricante encarga a un comisionista, que actúa en nombre propio, la venta de una máquina. La mercancía es entregada por el fabricante al comisionista el 9 de noviembre de 20X0. El 13 de marzo de 20X1, el comisionista vende la máquina a un empresario de Coslada. El 8 de mayo de 20X1 se verifica la entrega al adquirente. ¿Cuándo se devenga dichas entregas?
