



**universidad
de león**



Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de León
Curso 2015/2016

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SU
INCIDENCIA EN LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS
VETERINARIOS**

**THE VALUE ADDED TAX AND ITS IMPACT ON VETERINARY
PRODUCTS AND SERVICES**

Realizado por la alumna D^a Nerea Yugueros Prieto

Tutorizado por el Profesor D. Antonio Vaquera García

ÍNDICE

ÍNDICE	1
ABREVIATURAS	5
RESUMEN	6
OBJETIVOS DEL TRABAJO	8
I. OBJETIVOS GENÉRICOS	8
II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
METODOLOGÍA	10
<i>CAPÍTULO PRIMERO. ASPECTOS CONCEPTUALES EN TORNO AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</i>	12
I. POSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	13
1. Principios rectores del Sistema Tributario	13
A. Cuestiones preliminares	13
B. Análisis de los principios rectores	14
a. Principio de Generalidad.....	14
b. Principio de Igualdad	15
c. Principio de Capacidad Económica	16
d. Principio de Progresividad.....	16
e. Principio de no Confiscatoriedad.....	17
f. Principio de Reserva de Ley.....	17
2. Poder Tributario	19
A. Cuestiones preliminares	19
B. Regímenes dentro del Estado Español	20
a. Régimen Común	20
b. Régimen Foral	20
a.1. Régimen Tributario del País Vasco	22
a.2. Sistema Tributario de Navarra	24
c. Regímenes Especiales.....	26

a.1. Impuesto General Indirecto Canario	26
a.2. Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla	27
II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. CONCEPTO Y CARACTERES	28
1. El proceso de la armonización fiscal	28
A. Cuestiones preliminares	28
B. La repercusión fiscal sobre las circulaciones de comercio, capital y trabajo	28
C. Concepto de armonización fiscal.....	32
D. Objetivos de la armonización fiscal.....	34
2. Armonización en el Impuesto sobre el Valor Añadido.....	36
A. Antecedentes	36
B. Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1996.....	38
a. Características principales	39
b. Elementos clave del sistema común	40
c. Armonización de los tipos impositivos.....	41
C. Transición al nuevo sistema común de IVA	42
a. Fase preparatoria.....	43
b. Comunicación de las principales resoluciones y del Programa de Trabajo....	43
c. Principios generales del IVA. Propuestas formales	44
d. Ámbito de aplicación y lugar de imposición. Propuestas formales.....	44
e. Reasignación de ingresos entre Estados Miembros y ultimación del régimen en su conjunto. Medidas formales	45
3. Sistema de compensación (clearing).....	46
A. Traslado del IVA en destino al IVA en origen.....	46
B. Importancia de gozar de un sistema de compensación	47
4. El Impuesto sobre el Valor Añadido	48
A. Naturaleza.....	48
B. Hecho imponible.....	50
a. Definición	51

a.1. Entregas de bienes y Prestaciones de servicios	51
a.1.1. Entregas de bienes	52
a.1.2. Prestaciones de servicios	53
a.2. Realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica	54
a.3 Operaciones realizadas a título oneroso	55
C. Supuestos de no sujeción	57
D. Exenciones.....	59
E. Sujeto pasivo	61
F. Devengo y repercusión del IVA.....	64
a. Devengo	64
b. Repercusión	66
<i>CAPÍTULO SEGUNDO. AFECTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS VETERINARIOS.</i>	68
I. ASPECTOS GENERALES DE LOS MEDICAMENTOS VETERINARIOS ..	69
1. Cuestiones preliminares. Motivos	69
2. El Impuesto sobre el Valor Añadido en los productos veterinarios	71
A. Productos veterinarios	71
a. Organización Mundial de Sanidad Animal	71
b. Concepto legal de medicamento veterinario.....	72
c. Concepto de medicamento de uso veterinario	74
B. Tipos impositivos aplicables en los distintos productos sanitarios	75
C. Tipos impositivos aplicables a los distintos servicios veterinarios.....	77
II. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LOS DISTINTOS PRODUCTOS SANITARIOS.....	79
1. Cuestiones preliminares	79
2. La sanidad animal	80
A. Obligaciones de los propietarios de animales domésticos.....	81
3. Medicamentos destinados a humanos vs medicamentos veterinarios	82

4. Aspectos veterinarios a los que afecta la subida del IVA	86
A. Proliferación de las zoonosis	86
B. Abandono	87
C. No identificación.....	88
D. Sacrificio innecesario y masivo	88
5. Movimientos colectivos	89
CONCLUSIONES	90
BIBLIOGRAFÍA	92
ANEXO 1	97
ANEXO 2	99

ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española de 1978
CCLL	Corporaciones Locales
DGT	Dirección General de Tributos
EFSA	Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
Ley 5/1997	Ley 5/1997, de 24 de abril de protección de los animales de compañía
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
OIE	Organización Mundial de Sanidad Animal
PCSIV	Plataforma contra la Subida del IVA Veterinario
RDL 20/2012	Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFG	Trabajo Fin de Grado
VICH	Cooperación Internacional sobre Armonización de Requisitos Técnicos para Registrar los Productos Medicinales Veterinarios

RESUMEN

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de bienes. Al ser un impuesto que recae sobre el consumo, quien resulta gravado por tanto es el consumidor final, por los bienes entregados o servicios prestados. El empresario o profesional actúa como un mero intermediario entre la Hacienda Pública y el consumidor final.

En la actualidad se ha considerado necesaria la subida del IVA en una serie de productos o prestaciones, quedando gravemente afectados los productos y servicios veterinarios, debido a que no se considera que las labores que llevan a cabo los mismos, sean dirigidas a la protección de la sanidad pública.

La decisión de la subida del impuesto, lleva consigo la disminución del cuidado de los animales (ni desparasitación, ni tratamiento de enfermedades). Teniendo como consecuencia la proliferación de epidemias, el abandono de animales, la no identificación de los mismo, entre otras.

Palabras Clave: IVA, productos, prestaciones, veterinarios, epidemias, abandono.

ABSTRACT

VAT is an indirect tax levied on consumption and gravel supplies of goods and services supplied by entrepreneurs or professionals, intra-Community acquisitions of goods and imports of goods. Being a tax levied on consumption, which is taxed is therefore the final consumer, for goods delivered or services rendered. The businessman or professional acting as a mere intermediary between the Treasury and the final consumer.

It has been considered necessary, at present the increase the VAT in a number of products or services, being severely affected products and veterinary services, because it is not considered that the work carried out by them, are aimed at protecting public health.

The decision of the tax increase, carries decreased animal care (or worming, or treatment of diseases). And results in the proliferation of epidemics, animal abandonment, failure to identify the same, among others.

Keywords: VAT, products, services, veterinarians, epidemics, abandonment.

OBJETIVOS DEL TRABAJO

I. OBJETIVOS GENÉRICOS

En la actualidad nos encontramos en una situación problemática, debido a la subida del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), sobre todo en lo concerniente a los servicios y productos veterinarios. Todo ello es más visible gracias al actual contexto de crisis económica que está viviendo el país.

El 6 de agosto de 2012, apareció en el Boletín Oficial del Estado (en adelante BOE), con número 187, Sección III, lo siguiente: *“Tipo impositivo aplicable a la asistencia sanitaria, dental y curas termales. A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios que no consistan en el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluido análisis clínicos y exploraciones radiológicas, que se encuentren exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 37/1992”*.

De ello se puede desgranar que los servicios veterinarios, al igual que los demás sanitarios, quedarían fuera de la aplicación del tipo general del 21%, pero en el mismo documento se establece que *“También tributan al tipo general los servicios prestados por veterinarios al margen de los efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas”*.

Por tanto se pueden sacar dos conclusiones:

-Por un lado, que el actual gobierno estima que los veterinarios clínicos no son un servicio sanitario, al parecer la misión de prevención de enfermedades como la rabia, control de parásitos (pulgas, garrapatas,...), entre muchas otras labores, es considerado como un servicio de lujo.

-Por otro lado, que los servicios asociados a las clínicas veterinarias, así como productos veterinarios empleados en las mismas, en la actualidad están tributándose al tipo general del 21%.

Con este Trabajo de Fin de Grado (en adelante TFG) no se pretende enjuiciar las actuaciones llevadas a cabo por el actual gobierno, sólo poner en conocimiento que

debido a los tiempos que corren, tener que hacer frente a una subida de IVA del 13% es muy complicado, llevando aparejada, por tanto, la pérdida o reducción de servicios veterinarios.

Asimismo, el análisis que pretendemos llevar a cabo debe poner el foco de atención en el planteamiento de propuestas de mejora en aquellos aspectos que presenten lagunas o aparezcan regulados deficitariamente, a fin de lograr la plena eficacia y adecuación de esta figura a los principios tributarios que deben regir nuestro ordenamiento fiscal y que, sin lugar a dudas, inspiran la regulación que se realice de una materia tan sensible como ésta.

II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

De los anteriores objetivos genéricos se derivan los siguientes objetivos específicos a desarrollar en el presente TFG:

1. Analizar el concepto de IVA veterinario desde una perspectiva jurídica.
2. Estudiar las repercusiones de la subida del IVA veterinario en el ordenamiento tributario español.
3. Analizar las diferencias jurídicas entre la sanidad humana y animal, así como las similitudes en la finalidad de las mismas.
4. Determinar los problemas que se derivan de la subida del IVA veterinario e identificar aquellos aspectos a modificar en su regulación.

METODOLOGÍA

Para lograr los objetivos marcados en este TFG, la metodología de investigación empleada se ha dividido en varias fases.

La primera consistió en la elección del tema del trabajo, en concreto, una materia de Derecho financiero y tributario que, tanto el tutor de trabajo como yo, considerásemos interesante y actual. Fundamentalmente la búsqueda se centró en aquellas cuestiones relacionadas con el ámbito de la fiscalidad y que, a nuestro parecer, estaban deficitariamente regulados o necesitaban un estudio en mayor profundidad. Finalmente optamos por el estudio del IVA de los productos y servicios veterinarios, el cual aparece específicamente relacionado con la parte especial del Derecho financiero y tributario, por tratarse de una cuestión escasamente

La segunda fase consistió en la fijación de las directrices a seguir y los objetivos a lograr en el presente trabajo. Para ello, en primer término fijamos las pautas que guiaran la investigación, estableciendo como base de la misma la normativa fiscal general que informa todo nuestro sistema tributario. Una vez realizada esta tarea y establecidas las bases sobre las que el trabajo se debería conformar, convenimos que, una vez estudiado con más detalle el tema, lo más adecuado sería dividir la investigación en dos grandes bloques:

a. Un primer bloque lo conformaría el estudio de la naturaleza jurídica del IVA. Para ello nos remitimos a la legislación vigente en la materia, así como a la abundantísima jurisprudencia y doctrina científica.

b. El segundo bloque, por su parte, se centraría en el estudio concreto de la afectación del IVA en los productos y servicios veterinarios. Concretamente, dividimos esta parte de nuestra investigación en dos grandes partes: por un lado en atención a los aspectos generales de los medicamentos veterinarios; y por otro lado el análisis de los aspectos veterinarios a los que afecta la subida del IVA.

Para desarrollar todo este trabajo de documentación hemos acudido a los diversos cuerpos normativos que, desde el punto de vista del Derecho financiero, regulan este Impuesto. Para ello hemos tenido siempre como base los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución (en adelante, CE), así como la Ley General Tributaria de 2003(en adelante, LGT), pilar de todo nuestro sistema fiscal.

En concreto, hemos realizado la recogida de información acudiendo a diversos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, tratados, artículos de revistas especializadas en Derecho financiero y tributario, comentarios a las diversas leyes tributarias con las que hemos trabajado, así como múltiples sentencias de diversos órganos jurisdiccionales, a lo que hay que añadir las importantes Consultas Vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT). Estas fuentes de información nos han servido para interpretar y analizar la normativa tributaria de aplicación en el tema que nos ocupa.

Sumamente importantes han resultado los artículos doctrinales, que han complementado nuestro conocimiento y han arrojado luz sobre aquellos aspectos más problemáticos ofreciendo asimismo distintos puntos de vista sobre cuestiones controvertidas que nos ha permitido generar una opinión propia respecto a cada cuestión.

También merece ser destacada la abundante jurisprudencia consultada, obtenida a través de distintas bases de datos electrónicas de las que dispone la ULE, entre las que destacan Aranzadi Digital, Lex Nova; así como también Dialnet.

Por último, debido a la gran relevancia de la que goza esta materia, consultamos con el Propietario de una farmacia, situada en la ciudad de Zaragoza, dónde nos resolvieron algunas dudas en torno a esta materia y nos ofrecieron un enfoque práctico de expedición de medicación para uso animal.

Una vez realizada esta labor de estructuración e información, he procedido a redactar el presente trabajo, considerando todo lo estudiado, pero aportando, asimismo, nuestro criterio personal, a fin de no desarrollar un trabajo meramente descriptivo. La redacción del trabajo fue acompañada de las correcciones del tutor hasta alcanzar una versión plenamente satisfactoria.

Finalmente, debemos destacar que el presente trabajo ha sido tutorizado por D. Antonio Vaquera García, profesor titular del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, aunque en un primer momento fue tutorizado por D. Agustín Turiel Martínez. Así como también he contado con la ayuda de D^a Marta González Aparicio. A todos ellos les quiero agradecer su esfuerzo, apoyo y dedicación a lo largo de toda la realización de este trabajo.

-CAPÍTULO PRIMERO-
ASPECTOS CONCEPTUALES EN TORNO AL IMPUESTO SOBRE
EL VALOR AÑADIDO

I. POSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. Principios rectores del Sistema Tributario

A. Cuestiones preliminares

La CE de 1978 en sus artículos 9.1¹ y 117.1², deja claro que no sólo cuenta con un valor programático, sino que también goza de un valor normativo. Ese valor normativo, en la materia fiscal, se plasma en los Principios que inspiran al ordenamiento tributario³, regulados en el artículo 31⁴ de la CE, en el que se establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, atendiendo a la capacidad económica de cada sujeto, como necesidad para el mantenimiento del Estado.

Para el desarrollo y delimitación de estos Principios se deberá atender a las interpretaciones que realiza el Tribunal Constitucional (en adelante TC) sobre los mismos. Dichas interpretaciones vinculan⁵ a todos los ciudadanos; a su vez, sus pronunciamientos deben ser tenidos en cuenta por los Tribunales de Justicia, la Administración, así como el legislador también deberá respetarlos a la hora de dictar las normas⁶.

¹ El art. 9.1 CE señala: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

² El art.117.1 CE indica: “La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley”.

³ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 2000. Pág. 100.

⁴ El art. 31 CE establece:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

⁵ En el artículo primero de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, se establece:

“1. El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica.

2. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional.

⁶ En caso de vulneración de los principios, las interpretaciones llevadas a cabo por el TC podrán ser alegadas ante los Tribunales de Justicia, llegando incluso al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, (en caso de tener rango de Ley) ante el TC; y en caso de no gozar de dicho rango, los Tribunales de Justicia podrán declarar su inconstitucionalidad”.

Así mismo, los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, también se encuentran regulados en la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, concretamente en su artículo 3⁷.

B. Análisis de los principios rectores

a. Principio de Generalidad

El artículo 31.1 de la CE establece que todos deberán contribuir al sostenimiento de las cargas, eso sí, en todo momento atendiendo a la capacidad económica de cada sujeto, así como deberán contribuir aquellos sujetos que realicen actos dentro de un territorio del ente público impositor⁸.

En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), se definen cuatro tipos de sujetos pasivos:

-El empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio⁹.

-En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, es el empresario situado en el Estado que adquiere el bien¹⁰.

-En las importaciones de bienes, es el importador del bien y por lo tanto, es el que pagará el IVA en la aduana correspondiente¹¹.

-En las prestaciones de servicio que se entienden realizadas en España, pero que el prestador del servicio está situado fuera de España, el contribuyente será el que reciba el servicio¹².

La correcta adaptación del principio de generalidad se encuentra estrechamente unida al problema de la instauración de exenciones, deducciones, bonificaciones o

⁷El art. 3 LGT indica: Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

⁸ CALVO ORTEGA, R.: *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, en VV.AA., *La ley de Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991. Pág. 31.

⁹Se recomienda acudir al artículo 84.2 de la LIVA.

¹⁰ Se recomienda consultar el artículo 85 de la LIVA.

¹¹ Se recomienda acudir al artículo 86 de la LIVA.

¹² Se recomienda consultar al artículo 84.3 b) de la LIVA.

La LIVA (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, puede ser consultada en la siguiente página web: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740> (Consultada el 05 de abril de 2016).

reducciones. La existencia de exenciones o beneficios fiscales, no deben suponer un error, siempre y cuando con las mismas se pretenda conseguir una serie de objetivos o fines que estén amparados constitucionalmente; en este caso no se podría hablar en sentido estricto de privilegio. Así ocurre en el caso del IVA, con la existencia de tipos superreducidos en determinados productos, los cuales se entienden de primera necesidad (el tipo será del 4%) y también hay tipos reducidos al 10%, que afectan, por ejemplo, al transporte de viajeros, hostelería,...

b. Principio de Igualdad

El principio de igualdad según el artículo 1.1 de la CE¹³, se constituye como un verdadero valor superior del ordenamiento, que se enlaza con el artículo 14 de la CE¹⁴, es decir, igualdad en y ante la Ley; así como con el artículo 9.2 de la CE¹⁵, ya que ordena a los poderes públicos promover condiciones para hacerla efectiva.

Se define el principio de igualdad¹⁶ como el trato equitativo ante la Ley fiscal, de modo que el reparto de la carga tributaria se deba hacer por igual entre todos los contribuyentes¹⁷. Eso sí, a la hora de establecer la cuantía que corresponde a cada sujeto, se atenderá a la teoría hacendística del sacrificio¹⁸, es decir, aquel sujeto que obtenga más renta, deberá pagar en concepto de impuestos, una proporción mayor, que aquel sujeto que obtenga menos ingresos¹⁹.

¹³ Art. 1.1 de la CE: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.”

¹⁴ Art. 14 de la CE: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

¹⁵ Art. 9.2 de la CE: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

¹⁶ MATA SIERRA, M. T.: *El principio de igualdad tributaria*, 1º ed., Madrid, Aranzadi, 2009. Pág. 72.

¹⁷ PATON GARCIA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, 1º ed., Lima, Sunat, 2012. Págs. 58-62.

¹⁸ John Stuart Mill (Filósofo, político y economista inglés, siglo XIX) consideraba que el impuesto es un sacrificio para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Además decía que se debía ser el sacrificio menor posible y está en función de dos variables:

-La igualdad de repartición entre los ciudadanos.

-El obstáculo puesto a la producción.

¹⁹ BÜLCHER, O.: *Principios de Derecho internacional tributario*, trad. Esp. EDF, Madrid, 1968, Págs. 49 y ss.

En el caso del IVA, quien lleva a cabo el pago del mismo, realmente es el cliente final, debido a que se trata de un impuesto que grava el consumo de productos y servicios, y no la renta del contribuyente. Por ello, aquellos consumidores deberán contribuir de la misma forma; dependiendo del producto que adquieran, harán frente a un mayor o menor tipo.

c. Principio de Capacidad Económica

Según establece la jurisprudencia²⁰, la capacidad contributiva ordena, en cierto modo, al legislador a indagar dónde se encuentra la riqueza, para escoger los presupuestos de hecho que indiquen capacidad económica, acotándose de ese modo todos aquellos hechos que sean susceptibles de contribución²¹.

El IVA al tratarse de un impuesto de naturaleza indirecta, grava la capacidad económica de una manera indirecta, debido a que no grava la renta sino el gasto de la misma.

d. Principio de Progresividad

Según la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ4)²², el principio de progresividad se define como: *“la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de “la progresividad global del sistema tributario”*.

El carácter progresivo²³ no afecta a cada uno de los tributos, sino al conjunto del sistema tributario. Esto no quiere decir que todos los tributos deban ser progresivos, sino

²⁰ Para mejor comprensión consultar las siguientes sentencias:

-STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ13.

-STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ6

²¹ ROMERO GARCIA, F.: *El valor sistema tributario: Acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Cádiz, Servicio de Publicaciones Universidad de Cádiz, 2005. Págs. 128-133.

²² Se puede acudir para su consulta a la siguiente página web:

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-T-1981-18420.pdf> (Consultado el 31 de marzo de 2016)

²³ Los tipos de gravamen progresivos van aumentando conforme se incrementa la capacidad económica sometida a tributación, esto acordará un grupo de bases imponibles y de tipos de gravamen aplicables. De este modo, cuando incrementa la base, se establecerá un tipo más alto, suponiendo un incremento en la capacidad para contribuir.

que sólo serán aquellos que sean necesarios para la consecución de la progresividad del sistema en su conjunto²⁴.

e. Principio de no Confiscatoriedad

Según la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ9²⁵, dicho principio trata de eludir que el sistema impositivo tenga alcance confiscatorio, esto sucederá cuando se hallen varios impuestos que ordenan sus hechos imposables en torno a una misma declaración de riqueza. Por ello, se deberá *“reflexionar si es confiscatorio un sistema tributario en el que la totalidad de los impuestos que un ciudadano paga supera el 50% de sus ingresos”*²⁶.

f. Principio de Reserva de Ley

El hecho de que se deba llevar a cabo mediante Ley es consecuencia del carácter coactivo de las prestaciones patrimoniales de carácter público que son impuestas a los ciudadanos, las demás que no son impuestas no precisan la intervención de la Ley²⁷.

En el ámbito tributario, según lo establecido en los artículos 31.3²⁸ y 133.1y2²⁹ de la CE, el TC en su STC 185/1995, de 14 de diciembre³⁰, determina lo siguiente: *“...la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal*

²⁴ ALBI IBAÑEZ, E.: *Sistema Fiscal Español: Imposición directa: Doble imposición internacional: Hacienda local*, 24º ed., Madrid, Ariel Economía, 2010. Pág. 4.

²⁵ Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1575> (Consultado el 31 de marzo de 2016)

²⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*, 2º ed, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015. Pág. 137.

²⁷ RESCIA DE LA HORRA, C.: *Doctrina Judicial Tributaria Comentada*, Tomo 3, Argentina, Juris, 1997, Págs. 173 y ss.

²⁸ Art. 31.3 CE: *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*.

²⁹ Art 133 CE:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

³⁰ Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3039> (Consultada el 31 de marzo de 2016).

del ciudadano”. En virtud del artículo 133.3 de la CE³¹, todo beneficio fiscal que atañe a los tributos del Estado deberá ser blindado con una norma con rango de ley, impidiendo su regulación a través de un reglamento. Eso sí, si acudimos a la STC 106/2000, de 4 de mayo (FJ2)³², nos establece que: *“La reserva de ley de los artículos 31.3 y 133 CE no es absoluta, de manera que es admisible la colaboración del reglamento”*.

El Impuesto objeto de estudio, se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado recientemente en la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.³³ Así mismo, se encuentra desarrollado en el Real-Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido³⁴. Pese al título del artículo 8 de la LGT³⁵ “reserva de ley tributaria”, no contiene una reserva de ley como tal, sino que establece una preferencia de ley, por lo que no es obligatorio que esas cuestiones se deban regular por ley, sino que es preferible que así sea.

³¹ El artículo 133.3 CE: *“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*.

³² Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4090> (Consultada el 31 de marzo de 2016).

³³ Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12329 (Consultado el 05 de abril de 2016).

³⁴ Se puede acceder al mismo en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925> (Consultado el 05 de abril de 2016).

³⁵ El mencionado precepto indica: *“Se regularán en todo caso por ley:*

a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.*

b) *Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*

c) *La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.*

d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*

e) *El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.*

f) *El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.*

g) *El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*

h) *La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*

i) *Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.*

j) *Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.*

k) *La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.*

l) *La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.*

m) *Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”*

2. Poder Tributario

A. Cuestiones preliminares

El Estado goza del poder o de capacidad para poder exigir tributos. Ello es debido a la existencia de potestad de imperio que fundamenta la imposición. Tradicionalmente se habla de poder financiero³⁶ y de poder tributario³⁷ a consecuencia de la concepción clásica de Estado.

En la actualidad, el germen del poder financiero y del poder tributario se encuentra en la CE de 1978. El primero es el poder que estructura y distribuye las distintas potestades y competencias; y el segundo, es el poder que establece el deber de contribuir regulado en el artículo 31 de la CE, teniendo en cuenta la capacidad para fijar tributos entre Estado, Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) y Corporaciones Locales (en adelante CCLL) (art. 133 de la CE), fijando en cada uno de los referidos entes públicos una serie de límites a la hora de su ejercicio.

Cada ente posee autonomía política para llevar a cabo el ejercicio de sus potestades, eso sí, la distribución de las mismas estará condicionado por las decisiones políticas que se adopten, no sólo a nivel nacional o autonómico, sino también a nivel europeo.

Hay que tener presente que tras la reforma constitucional del artículo 135 de la CE³⁸, sufrida el 27 de septiembre de 2011, todas las Administraciones Públicas deberán

³⁶ Capacidad de ordenar jurídicamente la actividad financiera, de aprobar sus normas reguladoras, tanto desde la perspectiva de los ingresos como la de los gastos.

³⁷ Capacidad normativa para crear tributos.

³⁸El art. 135 CE indica lo siguiente:

“1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros.

Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.

3. El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

adecuar sus actuaciones al *principio de estabilidad presupuestaria*³⁹, ello avalado por la STC 198/2011, de 13 de diciembre⁴⁰, no pudiendo ni el Estado ni las CCAA “*incurrir en un déficit estructural*⁴¹ que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros”. Ella fue desarrollada en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera⁴².

Es competencia exclusiva del Estado la hacienda general, eso sí, teniendo presente los principios constitucionales que aparecen en el artículo 31 de la CE. Sin olvidar que el Estado deberá respetar en todo momento la autonomía política y financiera de los demás entes territoriales.

El sistema de financiación de las distintas CCAA, constituye un pilar fundamental para la perfecta organización del Estado Autonómico.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se modifican determinadas normas tributarias⁴³, incrementándose el número de impuestos estatales cedidos a las CCAA.

4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.

5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

6. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias.

³⁹ Situación de equilibrio o de superávit computada, a lo largo del ciclo económico, en términos de capacidad de financiación”.

⁴⁰ BOE Núm. 103, de 30 de abril de 2012, págs. 32653 a 32675. Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/22658> (Consultada el 31 de marzo de 2016).

⁴¹ Déficit estructural que no debe superar el 0,5% de la PIB y, en aquellos países en los que la deuda es inferior al 60% del PIB, 1%.

⁴² Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-5730 (Consultada el 31 de marzo de 2016).

⁴³ BOE Núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375> (Consultada el 01 de abril de 2016)

En el momento de entrar a analizar el poder tributario de las CCAA, es preciso diferenciar la existencia de dos sistemas de financiación: por un lado, el Sistema Foral que se aplica en las CCAA del País Vasco y Navarra; y por otro lado, el Régimen Común que se preocupa del resto de las CCAA⁴⁴.

B. Regímenes dentro del Estado Español

a. Régimen Común

En éste grupo, el Estado es quien regula, gestiona y recauda los principales impuestos, cediendo a las CCAA parte de la recaudación obtenida de los mismos, para que así puedan hacer frente a sus competencias. De todos modos, en algunos casos, el Estado puede delegar la gestión o concede una limitada capacidad normativa⁴⁵.

El Impuesto objeto de estudio, el IVA, no queda su gestión en manos de las CCAA, sino que es el Estado quien se reserva todas las potestades. El Estado sólo transfiere a las CCAA el 50% de lo recaudado por el mismo.

b. Régimen Foral

Las CCAA que integran este sistema, cuentan con su propia regulación y gestión, recaudando prácticamente la totalidad de los tributos para después transferir al Estado una cantidad económica conocida como “cupo” (en caso del País Vasco) o “aportación” (en caso de Navarra)⁴⁶. El cual deberá ser suficiente para sufragar los gastos que el Estado ha tenido que costear por estos territorios; así como para contribuir al “fondo de solidaridad entre las CCAA⁴⁷”.

⁴⁴ CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil español: común y foral*, ed. , Reus, Madrid, 1974. Pág. 16.

⁴⁵ Se recomienda acudir al ANEXO 1, para mejor comprensión.

⁴⁶ La aportación anual que realiza el País Vasco y Navarra al Estado en concepto de gastos generales que éste asume por las competencias no transferidas, como Defensa o Casa Real, así como la representación exterior, mantenimiento de las instituciones comunes (Congreso, Senado, ministerios) e infraestructuras (puertos, aeropuertos, AVE).

⁴⁷ El artículo 138 de la CE garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la misma, “*velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español y, tras reconocer la peculiaridad del que llama hecho insular enfatiza que, las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales*”. Se puede consultar en la siguiente página web: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=138&tipo=2> (Consultado el 01 de abril de 2016).

a.1. Régimen Tributario del País Vasco

Viene regulado en la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*⁴⁸. Se puede diferenciar entre tributos concertados de normativa autonómica (regulados en las Leyes Forales) y tributos concertados de normativa común (se rigen por la normativa aprobada por el Estado)⁴⁹.

En estos últimos, encontramos el IVA. De acuerdo con los artículos 26, 27, 28 y 29 del Concierto Económico, el IVA se regirá, dentro del territorio vasco, por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos por el Estado. Las únicas normas que difieren de las establecidas por el Estado, son las relativas a los plazos de ingreso y la aprobación de los modelos de declaración e ingreso.

En el artículo 53 de la Ley 12/2002, se establece un mecanismo de ajuste a consumo en el IVA. El ajuste será el resultante de la aplicación de la siguiente expresión matemática:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + a * RR_{AD} + (a - b) * H$$

Siendo:

H =	RR _{PV}	si	RR _{PV}	≤	b
	b		RR _{TC}		1 - b
H =	RR _{TC}	si	RR _{PV}	≥	b
	1 - b		RR _{TC}		1 - b

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones.

a =	Consumo Residentes País Vasco
	Consumo Residentes Estado ⁵⁰

⁴⁸ BOE Núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969> (Consultado el 05 de abril de 2016)

⁴⁹ Se recomienda acudir al ANEXO 2 para completar la información.

⁵⁰ Sin contar con Canarias, Ceuta y Melilla.

$$b = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

v =	Valor añadido bruto al coste de los factores del País Vasco.
V =	Valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
f =	Formación bruta de capital del País Vasco.
F =	Formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
e =	Exportaciones del País Vasco.
E =	Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
i =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en el País Vasco.
I =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

El País Vasco una vez que recauda la totalidad de los ingresos que derivan de los distintos Impuestos, realizará una aportación, denominada Cupo⁵¹, como contribución a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco; todo ello viene regulado en el artículo 52 de la Ley 12/2002⁵².

⁵¹Para establecer el cupo vasco, se calculan los gastos que figuran en los presupuestos del Estado y se resta el coste de las competencias asumidas por la comunidad autónoma. A la diferencia se le aplica un índice que refleja el peso relativo de la economía vasca respecto de la española. Ahí radica el sesgo del modelo. Ese porcentaje se fijó en 1981 en el 6,24%.

⁵² El art. 52 de la Ley 12/2002 establece: “Cargas del estado no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, las siguientes:

a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo.

b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la Ley de Cupo.

Cuatro. La imputación a los distintos Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación de los índices a que se refiere el artículo 57 siguiente”.

a.2. Sistema Tributario de Navarra

Viene regulado en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra⁵³, así como en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra⁵⁴. Cuentan con una Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁵, por la que se regula todo lo referente al IVA en Navarra.

Así mismo, el artículo 65.1 de la misma, establece los ajustes que se deben llevar a cabo en el IVA. A la recaudación real de Navarra por el IVA, se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = c \text{ RR}_{AD} + (c \cdot d) H$$

Siendo:

H =	RR _N	si	RR _N	≤	d'
	d		RR _{TC}		1 - d'
H =	RR _{TC}	si	RR _N	≥	d'
	d''		RR _{TC}		1 - d'

RR_{TC} = Recaudación anual del territorio común por el IVA, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

RR_N = Recaudación real anual Navarra.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones.

a =	Consumo Residentes Navarra
	Consumo Residentes Estado ⁵⁶

$$d = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

⁵³ Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<http://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=87> (Consultada el 05 de abril de 2016).

⁵⁴ BOE Núm. 310 de 27 de diciembre de 1990. Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-31117> (Consultado el 05 de abril de 2016)

⁵⁵ Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/na-lf19-1992.html (Consultado el 05 de abril de 2016).

⁵⁶ Sin contar con Canarias, Ceuta y Melilla.

v=	Valor añadido bruto al coste de los factores de Navarra.
V=	Valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
f =	Formación bruta de capital de Navarra.
F=	Formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
e =	Exportaciones de Navarra.
E=	Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
i =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en Navarra.
I =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$$d' = \frac{v - f - e + i}{V' - F' - E' + I'}$$

V' =	Valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
F' =	Formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
E' =	Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
I' =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$$d'' = \frac{V'' - F'' - E'' + I''}{V - F - E' + I'}$$

V'' =	Valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
F'' =	Formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
E'' =	Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).
I'' =	Adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

Dicha Comunidad llevará a cabo una aportación anual como participación de la misma en la financiación de las competencias generales del Estado por las cargas no asumidas (Artículo 54 de la Ley 28/1990)⁵⁷.

c. Regímenes Especiales

Junto al Régimen General se encuentran un conjunto de Regímenes especiales. Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte del territorio de aplicación del IVA. Por ello, en dichos territorios se deberán aplicar el Impuesto General Indirecto Canario y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

a.1. Impuesto General Indirecto Canario

El Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC) grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se lleven a cabo por empresarios y profesionales dentro del territorio de las Islas Canarias.

Tiene un funcionamiento y estructura similar al de IVA. Se estableció este Impuesto a través de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias⁵⁸.

⁵⁷ El art. 54 de la Ley 28/1990, establece: “*Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral.*

1. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral todas las que correspondan a competencias que no sean ejercidas efectivamente por la misma.

Para la determinación del importe de dichas cargas, se deducirá del total del Presupuesto de Gastos del Estado el importe íntegro, a nivel estatal, de los créditos que se refieran a competencias ejercidas por la Comunidad Foral, tanto en virtud de los correspondientes reales decretos de traspaso de servicios como al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias.

2. En cualquier caso, se considerarán como cargas no asumidas por la Comunidad Foral, entre otras, las siguientes:

a) Las cantidades con que se doten los Fondos de Compensación Interterritorial, a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución.

b) Las transferencias o subvenciones que figuren en los Presupuestos Generales del Estado en favor de entes públicos, en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no sean ejercidas por la Comunidad Foral.

c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado”.

⁵⁸ BOE Núm. 137 de 8 de junio de 1991, pág. 18795 a 18820. Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14463> (Consultada el 06 de abril de 2016).

Los tipos impositivos son los siguientes, tras la modificación sufrida por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales⁵⁹:

-Tipo de los productos de primera necesidad: 0%

-Tipo reducido: 2,75% - 3%

-Tipo general: 7%

-Tipo incrementado: 9,5% - 13,5%

-Tipo especial: 20%

a.2. Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla

El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (en adelante IPSI), grava la producción, elaboración e importación de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en Ceuta y Melilla.

Este impuesto es de carácter municipal, exigiéndose únicamente en dichas ciudades autónomas. Su regulación se encuentra en la Ley 8/1991, de 25 de marzo⁶⁰. En la actualidad está modificada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre⁶¹.

Los tipos impositivos de la misma, se fijan por las Ordenanzas de las Ciudades con los límites mínimo y máximo, estableciéndose de 0,5% al 10%. Pero existen una serie de gravámenes complementarios al IPSI:

-Gravamen complementario sobre las labores del tabaco.

-Gravamen complementario sobre carburantes y combustibles petrolíferos.

⁵⁹ BOE Núm. 166, de 12 de julio de 2012, pág. 49815 a 49963. Se puede consultar la misma en la siguiente página web, centrándose en los artículos 52 y ss. de la misma::

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-9282 (Consultada el 06 de abril de 2016).

⁶⁰ BOE Núm. 73, de 26 de marzo de 1991, págs. 9418 a 9420. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-7645> (Consultada el 06 de abril de 2016).

⁶¹ BOE Núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, Págs. 38974ª 39064. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1996-29117 /Consultada el 06 de abril de 2016).

II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. CONCEPTO Y CARACTERES

1. El proceso de la armonización fiscal

A. Cuestiones preliminares

El proceso de integración económica en el ámbito de la Unión Europea⁶², ha pasado por distintas etapas, en cada una de ellas presentando diversos objetivos.

Uno de los aspectos más relevantes es el proceso de armonización fiscal, con especial protagonismo de la imposición indirecta, concretamente del Impuesto que grava el consumo por antonomasia, el IVA⁶³.

Es por ello que este proceso de integración y armonización incide de manera directa en el Derecho tributario de los distintos Estados Miembros, estableciendo una coordinación de las políticas fiscales existentes en cada uno de ellos⁶⁴.

Con los siguientes apartados se expandía el desarrollo y objetivos de este proceso, a fin de encuadrar la figura del IVA en nuestro sistema impositivo.

B. La repercusión fiscal sobre las circulaciones de comercio, capital y trabajo

La Unión Europea está compuesta por distintos Estados, cada uno de los cuales gozan de un sistema tributario propio, dificultando en gran medida la integración económica de todos ellos, debido al funcionamiento del mercado que genera una serie de alteraciones que afectan las condiciones de competencia en el mercado. Para intentar subsanar estas dificultades, se necesita una política de armonización fiscal.

Según el profesor Fuentes Quintana⁶⁵, una distorsión fiscal puede entenderse como la “*existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en*”

⁶² PÉREZ CAMPANERO, J.: *España y la Unión Europea. Las consecuencias del Tratado de Maastricht*, ed., Barcelona Plaza y Janés, 1992. Pág. 227.

⁶³ MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1º ed., Valladolid, Lex Nova, 1996. Págs. 46-68.

⁶⁴ FALCON Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiera y tributario de las Comunidades Europeas*. ed., Madrid, Civitas, 1988, Pág. 44.

⁶⁵ Prof. Don Enrique Fuentes Quintana: Economista español de la segunda mitad del siglo XX. Gran influencia académica y social, sobre todo en el campo de la Hacienda Pública.

las corrientes normales de tráfico. Debe notarse la necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; la perturbación que la discriminación introduce requiere delimitar la situación de la que se parte o a la que se quiere llegar, y que se ve alterada u obstaculizada por la heterogeneidad de los programas de ingresos y gastos públicos”⁶⁶.

En numerosas ocasiones se ha definido a Europa como un procedimiento de convergencia⁶⁷ de los sistemas fiscales de los distintos Estados para reparar las distorsiones de naturaleza tributaria que obstaculizan la obtención de un mercado único.

La armonización fiscal muestra numerosos focos de actuación relativos a los aspectos tributarios principales, que recaen sobre la circulación del comercio, capital y trabajo dentro de la Unión Europea, que se expondrán con detalle a continuación.

A) Circulación de comercio.

El primer aspecto que incide sobre la libertad de comercio entre los distintos Estados Miembros, son las figuras impositivas propias de cada uno de estos territorios, que puedan perjudicar la libertad de comercio entre los mismos.

Partiendo de la inexistencia de los aranceles intracomunitarios, la atención recae

⁶⁶ MENENDEZ MORENO, A.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, 1 ed., Barcelona, Cedecs Editorial S.L., 1997. Págs. 128-130.

⁶⁷ El artículo 121.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, establece:

“La Comisión y el IME presentarán informes al Consejo acerca de los progresos que hayan realizado los Estados miembros en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones en relación con la realización de la unión económica y monetaria. Estos informes incluirán un examen de la compatibilidad de la legislación nacional de cada Estado miembro, incluidos los Estatutos de su banco central nacional, con el artículo 108 y el artículo 109 del presente Tratado, así como con los Estatutos del SEBC. Estos informes examinarán también la consecución de un alto grado de convergencia sostenible, atendiendo al cumplimiento de los siguientes criterios por parte de cada uno de los Estados miembros:

- el logro de un alto grado de estabilidad de precios, que deberá quedar de manifiesto a través de una tasa de inflación que esté próxima a la de, como máximo, los tres Estados miembros más eficaces en cuanto a la estabilidad de precios,

- las finanzas públicas deberán encontrarse en una situación sostenible, lo que quedará demostrado en caso de haberse conseguido una situación del presupuesto sin un déficit público excesivo, definido de conformidad con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 104,

- el respeto, durante dos años como mínimo, sin que se haya producido devaluación frente a la moneda de ningún otro Estado miembro, de los márgenes normales de fluctuación que establece el mecanismo de tipos de cambio del sistema monetario europeo,

- el carácter duradero de la convergencia conseguida por el Estado miembro y de su participación en el mecanismo de tipos de cambio del sistema monetario europeo deberá verse reflejado en los niveles de tipos de interés a largo plazo.

Los cuatro criterios mencionados en el presente apartado y los períodos pertinentes durante los cuales deberán respetarse dichos criterios se explicitan más en un Protocolo anejo al presente Tratado. Los informes de la Comisión y del IME deberán tomar en consideración asimismo la evolución del ecu, los resultados de la integración de los mercados, la situación y la evolución de las balanzas de pagos por cuenta corriente y un estudio de la evolución de los costes laborales unitarios y de otros índices de precios.”

en los impuestos que gravan el consumo, y en el Impuesto sobre Sociedades, sobre todo cuando éste se convierta en un equivalente de los impuestos sobre las ventas.

Cuando nos referimos al Impuesto sobre las Ventas, estamos hablando del Impuesto sobre el Valor Añadido. Analizando dicho Impuesto, diferenciamos su efecto en función de su exigencia en origen o en destino. Un Impuesto sobre Ventas exigido en destino no distorsiona, en general, los costes comparativos, bien el resultado final dependerá de las hipótesis que se lleven a cabo sobre la estructura del impuesto, la traslación del mismo y el régimen de tipos de cambio. No obstante, con carácter general la posibilidad de competencia entre dos Estados no se ve afectada por fórmula en destino, llevando consigo el mismo trato entre productos propios e importados.

Por el contrario, si el impuesto se exige en origen, los tipos impositivos entre los distintos Estados Miembros, no tienen por qué ser coincidentes, introduciendo distorsiones en la competencia.

El problema se suscita cuando un producto no está sujeto a gravamen en ninguno de los Estados miembros, llevando consigo de manera inmediata distorsiones en la competencia.

De todo ello, es posible extraer una conclusión, y es que en determinadas circunstancias se puede estimar que el principio de origen goza de prelación sobre el de destino, especialmente cuando se suscite la inexistencia de fronteras fiscales entre Estados. En cambio, si coexisten distintos ratios entre distintos bienes de distintos Estados, el principio de origen distorsionará la circulación de comercio.

En resumen, podríamos decir que hay que elegir entre renunciar el objetivo de revocar las fronteras fiscales o constituir los impuestos de origen. En la realidad, lo primero puede ser arriesgado o despreciable, y lo segundo es poco viable o incluso imposible⁶⁸.

⁶⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, 1º ed., Barcelona, Cedecs Editorial S.L., 1997. Pág. 46.

B) Circulación de capital.

Antes de entrar a analizar de manera más detallada el apartado, es recomendable recordar que, si bien los impuestos sobre rentas del capital son fundamentales a este respecto, los impuestos sobre productos pueden modificar la rentabilidad de los mismos en los distintos países, por consiguiente la circulación de los mismos.

El impuesto más representativo en este sentido, es el Impuesto sobre Sociedades, si bien hay que tener en cuenta las retenciones sobre los dividendos que se realizan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No es fácil, lograr la armonización, debido a la existencia de muchos factores importantes en la estructura interna de dicho tributo, como serían: la medida correcta de los beneficios, la determinación de las fórmulas de armonización fiscal, la valoración de inventarios o el ajuste de la inflación. Otro asunto significativo estriba en la coordinación entre el gravamen de los beneficios en la sociedad y el de los dividendos percibidos por los accionistas.

En relación a la combinación internacional del Impuesto⁶⁹, aparecen una serie de aspectos problemáticos, debido a que hay que rehuir de la doble imposición de las circulaciones internacionales de capital, por lo que se plantean dos posibilidades:

- 1) Adoptar el principio de neutralidad⁷⁰ para la exportación de capital.
- 2) Adoptar el principio de neutralidad para la importación de capital.

Los dos principios pueden respaldar la neutralidad fiscal con respecto a los movimientos de capital, eso sí, como nada es absoluto, pueden frustrarse en determinadas circunstancias. Hay que tener en cuenta, asimismo la tributación de los beneficios sociales, así como el tratamiento de dividendos, intereses y

⁶⁹ CALVO VERGEZ, J.: La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2007, Núm 45. Pág. 29.

⁷⁰ Para una mayor comprensión del principio de neutralidad, se recomienda consultar: MACARRO OSUNA, J.M.: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, 1º ed., Madrid, Aranzadi, 2015. Pág. 85.

royalties⁷¹ a través de fronteras, los precios de transferencia, la regulación de fusiones y escisiones, entre otras.

C) Circulación de trabajo.

Es posible encontrar diversas causas fiscales que pueden entorpecer la movilidad de los trabajadores. Los trabajadores en el momento en el que cruzan la frontera para llevar a cabo su labor, de manera regular, pagan impuestos en el Estado donde prestan sus servicios, y tal contribución a las arcas del país receptor debe ser compensada de algún modo en el Estado de residencia. De no ser así, se vulneraría el principio de equidad horizontal⁷², generándose distorsiones en la movilidad laboral entre fronteras.

Este tipo de problemas, también son comunes entre los trabajadores que prestan sus servicios de manera temporal en el extranjero.

C. Concepto de armonización fiscal

El hecho de que la Unión Europea esté compuesta por distintos Estados, los cuales gozan de un sistema tributario particular, genera una ristra de distorsiones que constituyen un impedimento para la obtención de un mercado común, tal y como se ha indicado previamente⁷³. Para intentar solucionar dicho problema, se presentan varias alternativas:

1.-Mecanismos de compensación o neutralización fiscal:

Intervienen para eludir las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero sin perjudicar a sus causas. Podemos asegurar que es la alternativa menos ambiciosa.

⁷¹ Royalties/Regalías: pagos que se deben dar al poseedor de derechos de autor de un producto a cambio de su explotación. Podemos encontrarnos con distintos tipos de royalties: fijos, variables, sobre compras o sobre ventas.

Para el cálculo del porcentaje que corresponde, se deberán tener una serie de factores propios del negocio en cuenta:

- Territorio donde se aplica.
- Volumen potencial del negocio.
- Necesidad de inversión.
- Innovación y originalidad de la propuesta.

⁷² Criterio que tiene como finalidad buscar un tratamiento igual entre los individuos en circunstancias similares.

⁷³ En este sentido se pronuncian ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización...* ob. cit. Pág. 43.

2.-Consecución de una armonización fiscal:

Se llevará a cabo a través de la práctica de medidas que vayan dirigidas a la eliminación de las distorsiones existentes⁷⁴, a través de una integración parcial de la actividad financiera⁷⁵ de los Estados miembros.

3.-Integración financiera plena:

No se suscitan las distorsiones fiscales. Ésta última, es la solución más óptima, si nos centramos en el punto de vista de la Unión.

Entrando a analizar cada una de las alternativas, se puede afirmar que la primera de ellas es la menos deseable, por ello se descarta desde el primer momento. Por otro lado, respecto a la tercera alternativa, plantea complicaciones económicas y políticas, siendo ésta poco viable. Por todo ello, hay cierto acuerdo en que se lleve a cabo la armonización, por lo menos como una medida transitoria, para así llegar en algún momento a una integración plena.

Una vez delimitada la cuestión de la integración, el siguiente paso es averiguar el objetivo real de la integración para graduar la necesidad y ventajas e inconvenientes de un procedimiento de armonización fiscal.

No es posible encontrar una definición única de armonización fiscal. En opinión del profesor S.C.Shoup⁷⁶, la armonización fiscal radica en cualquier modificación en los sistemas tributarios de los Estados miembros de un mercado común, con la intención de alcanzar los objetivos de una unión económica.

En cambio, según el Informe Neumark⁷⁷, la armonización fiscal reside en medidas que establecen condiciones de tributación y gastos públicos similares a los que se encuentran en una economía unida.

⁷⁴ MARTINEZ LAGE, S., y SAINZ VICUÑA, A.: *El ordenamiento jurídico comunitario*, en *Aspectos económico-financieros de las Comunidades Europeas*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1985, Pág. 81.

⁷⁵ Para mejor comprensión acudir a SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones del Derecho Financiero*, 2º ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1987, Pág. 1.

⁷⁶ Para una mejor comprensión se recomienda acudir: APARICIO PÉREZ, A. y ALVAREZ GARCÍA, S.: *Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas*, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2001, Doc, nº 6/09, Pág.15.

⁷⁷ El informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 Y 8 de julio de 1962, conocido como Informe Neumark, es la base teórica de la estructura fiscal europea actual. El informe Neumark reconocía la desigualdad de las situaciones fiscales nacionales y renunciaba a la reunificación de las mismas, centrándose en los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal, para la creación de un mercado común.

Shibata⁷⁸ nos proporciona una definición más detallada, donde establece que “*la unión fiscal es un acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes acuerdan llevar a cabo una serie de acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna*”. Cuando Shibata habla de reorientación, hace referencia al cambio de impuestos sobre el consumo, Estado de residencia, Estado de pago, entre otras cuestiones, las cuales sólo serán aplicables a Estados que pertenezcan a la Unión Europea.

Es necesario distinguir en todo momento el concepto de unión fiscal con el de armonización o coordinación fiscal, debido a que la unión fiscal demanda el abandono de una parte importante de la soberanía de los Estados miembros en asuntos fiscales⁷⁹. En cambio, la armonización fiscal, hace referencia a la aceptación a que los Estados mantengan una autonomía en asuntos fiscales.

Por todo ello, es posible concluir que la armonización de impuestos, es un aspecto de la armonización fiscal, y por ello, cuando se logra la armonización de impuestos mediante un acuerdo entre los Estados miembros, ineludiblemente se produce una unión de impuestos.

D. Objetivos de la armonización fiscal

De acuerdo con el artículo 3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea⁸⁰, de 1957 (Tratado de Roma)⁸¹, el objetivo principal en materia fiscal en la

⁷⁸ Para una mejor comprensión, se recomienda que se consulte: SHIBATA, H. (1968): "A note on the equivalence of tariffs and quotas", *American Economic Review* 58, 1968, Págs.137-142.

⁷⁹ FALCON Y TELLA, R.: *La protección jurídica del contribuyente ante las eventuales violaciones del Derecho Comunitario*, Impuestos, núm 7, 1987. Pág. 90.

⁸⁰ CUBERO TRUYO, A.: *Los regímenes especiales en la Sexta Directiva de la CEE*, Noticias/C.E.E., n°69, 1990, Págs. 65-81.

⁸¹ El art. 3 del Tratado de Roma indica: “*A los fines enunciados en el artículo anterior, la acción de la Comunidad llevará consigo, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente tratado:*

a)La supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente;

b)El establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados;

c)La supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales;

d)El establecimiento de una política común en el sector de la agricultura;

e)El establecimiento de una política común en el sector de los transportes;

Unión Europea es coordinar los sistemas fiscales de los Estados miembros para incorporar un mercado único fundado en la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales entre los diferentes Estados pertenecientes a la Unión Europea, eso sí, estableciendo un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Para que los objetivos planteados sean cumplidos, es necesario implantar una serie de cambios en los sistemas fiscales de los Estados miembros, los cuales afectan a las cuestiones que se desarrollarán a continuación:

1.-Abolición de los aranceles de aduana.

Los aranceles sobre bienes que fueran transportados por los distintos Estados miembros, fueron abolidos en el año 1968, a través de la instauración de un Arancel Aduanero Común, más conocido como Tarifa Exterior Común⁸², que afectaban a las importaciones de terceros estados. En la actualidad, siguen conservándose medidas que tienen efectos equivalentes, que reciben el nombre de “barreras técnicas”⁸³, las cuales disminuyen la circulación de comercio.

2.-Armonización de los impuestos indirectos.

Para evitar las distorsiones en la competencia es necesario implantar medidas fiscales que sean uniformes en todo el ámbito comunitario⁸⁴. Para ello, se debe establecer una base imponible uniforme en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA). Así se hizo en 1977 con la Sexta Directiva del IVA⁸⁵. Su establecimiento supuso el surgimiento del primer impuesto verdaderamente armonizado dentro del espacio comunitario europeo.

3.-Desaparición de las fronteras fiscales.

f)El establecimiento de un régimen que garantice que las competencias no será falseada en el mercado común;

g)La aplicación de procedimientos que permiten coordinar las políticas económicas de los Estados miembros y superar los desequilibrios de sus balanzas de pagos;

h)La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común;

i).....”

⁸² Derechos de aduana comunes, aplicables por los miembros de la Comunidad Económica Europea a la importación de mercancías procedentes de terceros países. Equivale al Arancel Aduanero Común.

⁸³ Se recomienda para mejor comprensión acudir al Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio., al cual se puede acceder en la siguiente página web: <https://www.wto.org/indexsp.htm> (Consultado el 28 de marzo de 2016).

⁸⁴ RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C.: El ordenamiento jurídico de las Comunidades Europeas. Caracteres generales y elementos constitutivos, *Revista de las instituciones europeas*, mayo-julio 1964, Pág. 598.

⁸⁵ Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE).

El objetivo de esta medida es la consecuencia de un mercado único europeo. Si éste quiere funcionar como un mercado interno nacional, es necesario suprimir la presencia de fronteras fiscales. Para lograr la desaparición total de las mismas, es necesario alinear los impuestos indirectos, incluyendo los tipos impositivos del IVA y las accisas⁸⁶.

4.-Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso del capital.

Para favorecer la libre circulación de capitales en el interior de la Unión, es necesaria que se lleve a cabo la armonización de los impuestos que gravan los movimientos de capitales, tanto indirectos como directos, como por ejemplo el Impuesto sobre Transacciones Financieras. Éste grava las *“transacciones relacionadas con la mayoría de activos financieros en las que al menos una de las partes sea una institución financiera establecida en la Unión Europea, ya sea actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros. Se aplicaría en mercados tanto organizados como no organizados”*⁸⁷.

5.-Aproximación de la tributación de las personas físicas.

En el ámbito de la imposición directa, es importante la coordinación en los impuestos sobre la renta personal para asegurar la libertad de circulación de los trabajadores, a fin de evitar la doble tributación de las rentas del trabajo.

2. Armonización en el Impuesto sobre el Valor Añadido

A. Antecedentes

El proceso de armonización del IVA fue complejo y extenso, lo que obliga a la realización de un análisis profundo sobre cuáles fueron sus puntos más relevantes.

⁸⁶ Impuestos especiales en su denominación comunitaria.

⁸⁷ Para mejor comprensión se recomienda acudir al artículo redactado por MARTÍNEZ CARRASCAL, C., la cual pertenece a la Dirección General del Servicio de Estudios del Banco de España. Se puede acudir al mismo en la pág. web siguiente:
<http://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/Publicaciones/InformesBoletinesRevistas/RevistaEstabilidadFinanciera/12/Nov/Fic/ref20122313.pdf> (Consultado el 28 de marzo de 2016).

En primer lugar, destacan la Primera⁸⁸ y Segunda Directiva⁸⁹, aprobadas en 1967, las cuales establecieron los principios básicos de cómo se debía llegar a una armonización adecuada. La aprobación de éstas llevó consigo uno de los primeros pasos para conseguir un sistema común de IVA. Estas medidas se pueden agrupar en tres bloques:

1.-Eliminación de los sistemas de imposición en cascada.

Cuando un producto se elaboraba, en sus distintas fases de fabricación y comercialización, se iban incorporando considerables distorsiones al proceso económico y a la libre circulación de mercancías.

El efecto en cascada sólo se puede llevar a cabo en los impuestos plurifásicos⁹⁰ y en su comienzo no juega ningún papel el modo en que los empresarios marquen sus precios. El sector público recauda una cifra mayor de la supuesta, lo que lleva consigo en encarecimiento del producto para el consumidor sin que el empresario se lucre de ello.

La imposición en cascada comienza con la Primera Guerra Mundial, debido a que países como Francia y Alemania establecieron formas de imposición, las cuales guardaban relación con el volumen de negocios o las ventas. En cambio, según iban creciendo los tipos impositivos, fueron aumentando las consecuencias, las cuales se intentaron mitigar todas aquellas distorsiones inherentes a la naturaleza del tributo, provocando la introducción de mecanismos de desgravación y regímenes suspensivos, que únicamente incorporaban nuevas complicaciones a la hora de aplicar el impuesto.

2.-Adopción de un IVA comunitario.

Se fijó la estructura básica del mismo, la cual con posterioridad sería completada o mejorada.

⁸⁸ Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios. DOUE-X-1967-60005. Disposición actualmente derogada

⁸⁹ Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido. (67/228/CEE). Disposición actualmente derogada.

⁹⁰ Impuestos que someten a tributación todas las fases por las que atraviesa un bien en su proceso de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. Constituyen la forma más frecuente de imposición sobre las ventas.

3.-Aproximación a la estructura de tipos impositivos y desgravaciones.

En relación al ámbito temporal para la implantación de estas medidas, las Directivas Primera y Segunda, establecieron que los Estados Miembros, gozaban de un plazo máximo hasta el 1 de enero de 1970 para reemplazar los sistemas que cada uno de ellos tenía e introducir el nuevo sistema de IVA normalizado, con las excepciones de Bélgica e Italia a los que se les otorgó un plazo mayor⁹¹.

Un segundo momento destacado en este proceso de armonización del IVA, tuvo lugar el 1970, gracias a la aprobación por la Comunidad Económica Europea de una medida que estableció las bases del sistema de recursos propios presupuestarios de la Comunidad, en la que se instauraban porcentajes que debían ir destinados a dicha finalidad, teniendo en cuenta la capacidad de recaudación del IVA de los distintos Estados miembros. Todo ello, llevaba consigo que cada Estado aportara cuantías distintas, por lo que era necesario una normalización plena del sistema⁹².

Este paso condujo a la aprobación de la Sexta Directiva del IVA de 17 de mayo de 1977, en la cual se estableció una base imponible uniforme para todos los Estados integrantes. El objetivo principal de la misma era la consecución de neutralidad fiscal en las transacciones intracomunitarias imposibilitando a los Estados Miembros que arbitrarán medidas de protección a la producción interior.

B. Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1996

La situación más reciente del estado actual del proceso de armonización del IVA, así como los pasos para la consecución de los objetivos previstos, se encuentran recogidos en el documento elaborado por la Comisión⁹³ denominado *Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único*, presentado el 22 de julio de 1996 (Com (96) 328).

⁹¹ Inicialmente la entrada en vigor del sistema común de IVA debía producirse antes del 1 de enero de 1970; no obstante, el plazo general fue prorrogado hasta el 1 de enero 1972 por la Tercera Directiva, 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969; la Cuarta Directiva, 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971 y la Quinta Directiva, 72/250/CEE, del consejo, de 4 julio de 1972, ampliando el plazo para Italia hasta el 1 de enero de 1973.

⁹² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización...* ob. cit. Págs. 89-96.

⁹³ Para una mayor comprensión del funcionamiento de la Comisión europea, se recomienda consultar: GUTIÉRREZ ESPADA, C; CERVELL HORTAL, M.J.; PIERNAS LÓPEZ, J.J.; GARCIANDÍA GARMENDIA, R.: *La Unión Europea y su derecho*, Trotta, 2012, Págs.129-144.

a. Características principales

El sistema que recoge el documento objeto de estudio, contiene dos medidas fundamentales:

1.-Supresión de la distinción entre operaciones interiores e intercomunitarias.

Este sistema común busca por un lado, la supresión de toda distinción entre las operaciones interiores y las intracomunitarias, reduciéndola hasta tal punto, que sólo haya dos clases de regímenes fiscales: operaciones comunitarias y las relativas a terceros países.

Con todo ello lo que se intenta asegurar es que ningún tipo de actividad sea más dificultosa a la hora de llevarla a cabo en un Estado miembro en comparación con otro, pudiéndose ejecutar cualquier tipo de adquisición con las mismas características en toda la Comunidad. A su vez, lo que se pretende es que una transacción que se lleve a cabo entre distintos Estados miembros no ocasione más obligaciones que las que se generen dentro de un mismo Estado.

En definitiva, lo que busca el documento de la Comisión es que se produzcan considerables beneficios tanto para las empresas, como para los consumidores y las administraciones fiscales⁹⁴.

2.-Imposición de todas las operaciones efectuadas en la Comunidad.

Esta medida implica la aplicación de un verdadero IVA comunitario, asegurando la imposición de las operaciones llevadas a cabo en el interior de la Comunidad de acuerdo con el principio de origen y conservando las dos particularidades primordiales:

- Mecanismos de pagos fraccionados (asegurar el autocontrol del sistema).
- Reparto de responsabilidades entre proveedor y comprador (facturación correcta y justificación de cuotas deducidas).

⁹⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización...* ob. cit. Pág. 57.

b. Elementos clave del sistema común

Una vez analizadas las características principales del sistema común, es necesario examinar los mecanismos que deben tenerse en cuenta para su aplicación, que se centran en dos fundamentos básicos:

1.-Único lugar de imposición.

En la situación actual, se deben separar las ventas, en términos de IVA, teniendo en cuenta el lugar de la Comunidad en la que se hayan efectuado las operaciones, llevando consigo importantes complicaciones administrativas y de aplicación. En este sentido, la Comisión establece que las ventajas⁹⁵ derivadas de la unificación en términos impositivos son las siguientes:

- Mayor simplicidad para los operadores que pueden ejecutar los trámites y ejercer sus derechos.
- Mayor facilidad para los consumidores que pueden llevar a cabo sus compras sin limitaciones.
- Mayor sencillez y efectividad para las administraciones fiscales.

Por todo ello, la Comisión estima que en el nuevo sistema de IVA, los operadores deberían gravar todas las transacciones en un solo lugar de la Comunidad, sin constituir discriminación alguna, en función del Estado miembro en el que se desarrolle.

2.-Renuncia a la atribución directa de los ingresos del IVA por el sistema de imposición.

El cambio de un sistema asentado en el empleo del principio de destino en el que cada Estado percibe los ingresos fiscales provenientes del IVA repercutido, por operaciones que se llevan a cabo en el interior del mismo, a un sistema que se centra en el principio de origen, tal y como pretende el régimen previsto, constituye una modificación en la concesión de los ingresos tributarios que necesita la aplicación de mecanismos compensatorios.

⁹⁵ *Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único*, presentado el 22 de julio de 1996 (Com (96) 328). Se puede acudir al mismo en la página web: <http://aei.pitt.edu/4035/1/4035.pdf> (Consultado el 28 de marzo de 2016).

El sistema planteado por la Comisión, sugiere la producción de un área fiscal común, terminando con el sistema de atribución directa de los ingresos del IVA en consonancia con el sistema impositivo nacional.

c. Armonización de los tipos impositivos

El sistema actual se rige por el criterio de destino, es decir, se considera el tipo impositivo del lugar donde se consume el bien o el servicio, con independencia del lugar de origen del producto o servicios llevados a cabo.

Existen numerosas diferencias entre los tipos impositivos de los distintos Estados miembros de la Unión Europea. Por ello, la Comisión entiende que es necesario para mantener la neutralidad del Impuesto, un cierto grado de armonización de los tipos impositivos, tal y como ya se ha indicado.

Esta falta de neutralidad afecta a las decisiones de localización de las empresas, por lo que el grado de armonización constituye una pieza muy importante en la configuración de un mercado único.

Por ello, el objetivo de la Comisión fue establecer una diferencia en los niveles de consecución del proceso armonizador de acuerdo con las dos categorías de tipos impositivos⁹⁶:

-Tipo normal:

⁹⁶ En los artículos 93 a 130, así como en su anexo III de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347 de 11.12.2006, p1), establece el marco jurídico para la aplicación de los tipos impositivos del IVA en todos los Estados integrantes de la Unión Europea. Las normas principales son las siguientes:

- Los Estados miembros deben aplicar un tipo normal, como mínimo, del 15%.
- Pueden adoptar por establecer uno o dos tipos reducidos del 5%, como mínimo, a una serie de bienes y servicios.
- Todos aquellos servicios prestados por vía electrónica están excluidos del ámbito de aplicación de los tipos reducidos de IVA (art. 98.2 de la Directiva del IVA).

Pero no sólo establece lo anterior, sino que además añade una serie de exenciones, que resumiremos en las siguientes:

- Los Estados miembros que aplicaban estos tipos superreducidos, antes del 1 de enero de 1991, podrán seguir llevándolos a cabo. Los Estados miembros que, a 1 de enero de 1993, tuvieron que aumentar su tipo normal más de un 2%, podrán establecer un tipo reducido inferior al 5%.
- Numerosos artículos de la Directiva del IVA, dejan abiertas las posibilidades a que cualquier Estado miembro, pueda aplicar un tipo reducido a las entregas de gas natural, electricidad o calefacción; eso sí, previamente será necesario consultar al Comité del IVA.
- Así como también, los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido a la importación de obras de arte, objetos de colección y antigüedades, plantas vivas, productos de floriculturas y de madera para leña.

La Comisión expone que se requiere una decisión de naturaleza política en la que se tenga en cuenta la necesidad de los distintos Estados miembros respecto a las siguientes cuestiones:

- Suficiencia de los ingresos.
- Reparto de la carga tributaria⁹⁷.
- Orientación de la política fiscal.

No sólo se trata de instaurar una armonización de tipos impositivos en el IVA que asegure la recaudación, sino que va más allá, implantando un amplio proceso de redistribución de las cargas impositivas, en los que los Estados Miembros pueden incrementar determinados gravámenes, así como reducir otros.

-Tipo reducido:

En este sentido la Comisión únicamente se limita a apuntar la necesidad técnica de una armonización en el número de tipos y de su ámbito de aplicación a fin de hacer compatible la existencia de éste tipo con el objeto de simplificación del IVA.

C. Transición al nuevo sistema común de IVA

La Comisión estableció un Plan de Trabajo⁹⁸ para llevar a cabo la transición hacia el nuevo sistema, el cual se va a exponer a continuación de manera detallada:

- Fase preparatoria.
- Comunicación de las principales resoluciones y del programa de trabajo.
- Principios generales del IVA. Propuestas formales.
- Ámbito de aplicación y lugar de imposición. Propuestas formales.
- Reasignación de ingresos entre Estados Miembros y ultimación del régimen en su conjunto. Medidas formales.

⁹⁷ Porcentaje de los ingresos fiscales en relación con el Producto Interno Bruto (PIB) del país, es decir, en consonancia con el conjunto de bienes y servicios producidos en el país durante un espacio de tiempo, que normalmente es de 1 año.

⁹⁸ Véase IP (96) 618, de 10 de julio de 1996. Se puede acudir al mismo en la página web: <http://europa.eu/rapid/search.htm> (Consultado el 29 de marzo de 2016).

a. Fase preparatoria

La Comisión, el 20 de diciembre de 1995, presentó al Consejo⁹⁹ la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido*¹⁰⁰. En la cual se establece el nivel del tipo normal, fijándose un tipo mínimo del 15% y un tipo máximo del 25%.

A su vez, se presentaron unas propuestas concernientes a tres aspectos:

*-Cambio del estatuto jurídico del Comité del IVA*¹⁰¹.

Se propuso el cambio de un Comité de carácter consultivo por un Comité de Reglamentación. Su función primordial siendo la de asistencia a la Comisión, “mediante la aprobación de dictámenes por mayoría cualificada, en el ejercicio de ejecución de la normativa comunitaria sobre el IVA¹⁰²”.

-Mejoras para la recuperación del Impuesto. Centrándose en la cooperación entre los distintos Estados Miembros.

-Instauración de un nuevo sistema de cooperación administrativa.

Para su consecución, se propuso la creación de un marco adecuado para el desarrollo de instrumentos y actividades necesarias para convertir la cooperación en una realidad.

b. Comunicación de las principales resoluciones y del Programa de Trabajo

En esta fase se llevó a cabo la presentación del Programa de Trabajo por parte de la Comisión, al Consejo y al Parlamento Europeo¹⁰³ de las líneas generales del nuevo sistema común de IVA y del programa de trabajo.

⁹⁹ Para una mayor comprensión del funcionamiento del Consejo Europeo, se recomienda consultar: GUTIÉRREZ ESPADA, C; CERVELL HORTAL, M.J.; PIERNAS LÓPEZ, J.J.; GARCÍANDÍA GARMENDIA, R.: *La Unión Europea...* ob. cit. Págs.108-127.

¹⁰⁰ Véase Com (95) 731 final DOCE C/73 de 13 de marzo de 1996. Se puede acudir al mismo en la página web: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:51995PC0731> (Consultado el 29 de marzo de 2016).

¹⁰¹ Para mejor comprensión acudir a la página web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/valuation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm (Consultado el 29 de marzo de 2016).

¹⁰² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, 1 ed., Barcelona, Cedecs Editorial S.L., 1997. Pág. 62.

¹⁰³ Para una mayor comprensión de la organización del Parlamento Europeo, se recomienda consultar: GUTIÉRREZ ESPADA, C; CERVELL HORTAL, M.J.; PIERNAS LÓPEZ, J.J.; GARCÍANDÍA GARMENDIA, R.: *La Unión Europea...* ob. cit. Págs.145-152.

c. Principios generales del IVA. Propuestas formales

La Comisión presentó, a mediados de 1997, un paquete de medidas formales en las cuales se regularon los siguientes matices:

- Determinación del ámbito de aplicación de Impuesto.
- Definición del concepto de sujeto pasivo.
- Determinación de la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto.
- Las exenciones.
- El derecho a deducción.

Así como en una segunda fase, que se llevó a cabo a finales de 1997, se propusieron medidas de aproximación de los tipos de IVA entre los distintos Estados Miembros.

d. Ámbito de aplicación y lugar de imposición. Propuestas formales

En esta fase es donde realmente se encuentra el aspecto más importante de la nueva configuración del sistema común del IVA, debido al cambio que llevó consigo la concepción del término, lugar de imposición; desde este momento dicho término no delimitaba el *“ámbito de aplicación territorial del Impuesto, ni tampoco se tendría en cuenta para la determinación de la cuota impositiva a percibir por cada uno de los Estados Miembros”*¹⁰⁴. La Comisión presentó lo siguiente en lo que respecta al lugar de imposición:

- Definición del ámbito de aplicación del IVA.
- Lugar de imposición de las operaciones.
- Controles de los sujetos pasivos que realicen operaciones imponibles.

¹⁰⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización...* ob. cit. Pág. 63.

e. Reasignación de ingresos entre Estados Miembros y ultimación del régimen en su conjunto. Medidas formales

En esta etapa la Comisión presentó el mecanismo para la asignación de los ingresos procedentes del IVA, todo lo relevante a los regímenes especiales así como las medidas de transición.

Finalmente cabe señalar que la Comisión estuvo pendiente para que las nuevas disposiciones no entraran en vigor antes de que transcurrieran 2 años¹⁰⁵ desde su adopción por el Consejo, para así conceder un plazo adecuado tanto a los operadores como a las propias administraciones fiscales, para llevar a cabo las modificaciones oportunas.

¹⁰⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización...* ob. cit. Pág. 64.

En la siguiente tabla se reflejan los distintos tipos impositivos del IVA en el año 2015:

Tabla 1.- Cuadro comparativo de los tipos impositivos del IVA (2015)

Cuadro comparativo de los Tipos impositivos del IVA			
Situación 2015			
	<i>Tipo normal</i>	<i>Tipo reducido</i>	<i>Tipo superreducido</i>
Hungría	27%	18%	5%
Dinamarca	25%	NO ¹⁰⁶	NO
Suecia	25%	12%	6%
Finlandia	24%	13%	9%
Portugal	23%	13%	6%
Irlanda	23%	13,5%	9%
Grecia	23%	13%	6%
Italia	21%	10%	4%
Eslovenia	21%	10%	4%
España	21%	10%	4%
Francia	20%	7%	2,1%
Reino Unido	20%	5%	NO
Alemania	19%	7%	NO
Luxemburgo	15%	12%	3%

Fuente: Comisión Europea **Elaboración:** Propia

3. Sistema de compensación (clearing)

A. Traslado del IVA en destino al IVA en origen

La aplicación del IVA a la exportación pasa del principio de destino al principio de origen, por lo tanto, no se practican diferenciaciones fiscales en función de lugar geográfico de destino del bien o servicio.

¹⁰⁶ Los Estados miembros que aparecen con un NO en sus casillas, se debe a que no se llevan a cabo tipos reducidos o superreducidos.

Aquí podemos encontrar el objetivo primordial para poder conseguir un verdadero mercado común, es decir, suprimiendo las formalidades fronterizas de carácter fiscal en lo que concierne al IVA.

El hecho de querer conseguir un mercado interior, evidencia los intercambios comerciales que tienen lugar entre los Estados miembros de la Unión Europea. Por ello, se entiende que deben recibir el mismo trato que las transacciones que se pueden llevar a cabo dentro de un Estado miembro.

En la actualidad, un producto fabricado en el interior de un Estado y destinado a la venta y posterior consumo en lugar distinto pero perteneciente al interior de dicho Estado, será gravado con una repercusión en origen o gravamen por concepto de IVA. En cambio, si el producto es vendido fuera del Estado en el que ha sido fabricado, dicha operación se encuentra exenta de IVA en origen, manteniendo el derecho a deducción de los IVAs soportados. Cuando el producto atraviesa las fronteras y llega a su lugar de destino, se le repercute el IVA atendiendo a la legislación nacional del Estado de destino, el cual puede ser igual, superior o inferior al IVA que le hubiera correspondido en el Estado de procedencia.

Ese mecanismo tiene como finalidad lograr igual trato a las ventas intracomunitarias y las ventas que se llevan a cabo dentro de un mismo Estado, pues el IVA deberá ser facturado por el sujeto pasivo que lleva a cabo la venta en el Estado miembro de exportación y deducido por el sujeto pasivo que obra la compra en el Estado miembro de importación.

B. Importancia de gozar de un sistema de compensación

El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, por ello, el total del IVA facturado corresponde al Estado en el que tiene lugar el consumo final del bien, sin tener en cuenta el lugar de fabricación.

Tal y como ya se ha indicado, en un sistema en el que predomina el principio de imposición, el IVA facturado en la exportación se aplica en el lugar y al tipo correspondiente al Estado de destino final de la misma. La modificación trata en la sustitución del principio de destino por el de origen, el lugar donde se repercute el IVA a

la exportación no coincide con el lugar de consumo del bien y por ello, tampoco coincide con el lugar donde corresponde la recaudación por dicho impuesto.

Por todo lo anteriormente expuesto, es necesario establecer un sistema de compensación o *clearing* que permita que las cuotas repercutidas e ingresadas en un Estado miembro en concepto de exportación, sean devueltas al resto de los Estados miembros en los que las cuotas impositivas van a ser deducidas y en los que va a tener lugar el consumo final del bien o servicio.

4. El Impuesto sobre el Valor Añadido

A. Naturaleza

El IVA se caracteriza como un impuesto *indirecto*¹⁰⁷, *real, objetivo, proporcional e instantáneo*. A continuación se desarrolla cada característica:

1.- *Impuesto indirecto*¹⁰⁸: El IVA grava una manifestación de capacidad económica, ya sea el gasto o el consumo.

A su vez, es indirecto, debido a que no llega al fisco a través de quien soporta la carga, sino gracias a la mediación de otros sujetos colaboradores¹⁰⁹, que venden los bienes o prestan los servicios.

Por el contrario, un impuesto directo es cuando el mismo, se encuentra asociado directamente con una persona física o jurídica, calculándose y aplicándose sobre el capital total de la misma, es decir, “*manifestación directa de la riqueza como es la obtención de renta por el sujeto pasivo*¹¹⁰”.

¹⁰⁷ Así lo establece el art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA): “*El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:*

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

c) Las importaciones de bienes”.

¹⁰⁸ ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*. 3º ed. Las Rozas, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, 2006. Pág. 112

¹⁰⁹ Hace referencia a empresarios o profesionales que venden los bienes o prestan sus servicios.

¹¹⁰ ALVAREZ GARCIA, S.: *Introducción al Impuesto sobre la Renta de Sociedades*. 1º ed. Oviedo, Servicio de Publicaciones. Universidad de Oviedo. 1995. Pág. 11.

2.- *Impuesto real*: Para que se comprenda el elemento objetivo del hecho imponible, no es necesario hacer referencia a un determinado sujeto. Mediante el IVA se gravan operaciones, con independencia de la persona que las realiza.

Sin embargo los impuestos personales son aquellos que gravan la manifestación económica de un sujeto pasivo en su conjunto, atendiendo a las circunstancias personales y familiares del mismo. No se grava cada rendimiento o manifestación de riqueza por separado, sino el rendimiento en su conjunto¹¹¹.

3.- *Impuesto objetivo*: Para la determinación de la cuota del impuesto, no se tienen en cuenta las circunstancias personales del contribuyente. Para así cumplir con el principio de generalidad e igualdad¹¹².

Por el contrario, un impuesto es subjetivo¹¹³ cuando la concreción del montante de la deuda del impuesto se hace por la ley, teniendo en cuenta las circunstancias personales o familiares de los sujetos pasivos.

4.- *Impuesto proporcional*: Según establece el artículo 31.1 de la CE, España cuenta con un sistema tributario justo. Por ello, el IVA debe ser proporcional y no progresivo, es decir, se debe mantener el tipo aunque aumente la base imponible. Sin perjuicio de la existencia de tipos reducidos para productos de primera necesidad, mostrando pequeños indicios de progresividad.

Por el contrario, un impuesto es progresivo¹¹⁴ cuando el tipo de gravamen aumenta a medida que aumenta la base, generando así una distorsión en la actividad económica.

¹¹¹ ARGENTE ALVAREZ, J.; ARVERAS ALONSO, C.; GIL DEL CAMPO, M.; MARQUEZ RABANAL, A.; MARTIN FERNANDEZ, J.; MELLADO BENAVENTE, F. y RODRIGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 3º ed. Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007. Pág. 50

¹¹² Sin perjuicio de la existencia de exenciones o tipos reducidos, atendiendo a circunstancias especiales del contribuyente o de su familia.

¹¹³ MENENDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANIBARRO PEREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PEREZ DE VEGA, L. y VILLARIN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 9º ed., Lex Nova, 2008. Pág. 160

¹¹⁴ GUTIERREZ JUNQUERA, P.: *Curso de Hacienda Pública*, 2º ed., Salamanca, Ediciones Universidad Salamanca, 2006. Pág. 376.

5.- *Impuesto instantáneo*: El IVA se agota con su propia realización, con el simple hecho de la entrega de un bien o la realización de una prestación de servicios. Por tanto, habiendo un impuesto por cada operación.

Por el contrario, los impuestos periódicos¹¹⁵ son los que el hecho imponible se prolonga de manera indefinida en el tiempo. Por ello, el legislador fracciona su duración en el tiempo, en diferentes períodos impositivos.

B. Hecho imponible

El hecho imponible hace referencia a la delimitación del presupuesto fijado por la ley para conformar el tributo y cuya ejecución produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. Para ello, se deben tener presentes una serie de factores:

1.- El hecho imponible se detalla como algo distinto a lo que se presupone que pretende gravar el impuesto, es decir, lo que no grava es la adquisición de los bienes o servicios, sino la entrega de bienes o la prestación de servicios.

2.- Algunos de los elementos sustanciales del hecho imponible, como serían los conceptos de empresario o profesional, así como la onerosidad.

3.- Para la correcta apreciación del impuesto, se necesita completar a través de la delimitación negativa tanto de supuestos de no sujeción¹¹⁶ como de exenciones¹¹⁷, alterando de ese modo la figura del impuesto.

La LIVA diferencia el hecho imponible desarrollando su contenido en tres capítulos:

-Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

-Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.

¹¹⁵ ARGENTE ALVAREZ, J.; ARVERAS ALONSO, C.; GIL DEL CAMPO, M.; MARQUEZ RABANAL, A.; MARTIN FERNANDEZ, J.; MELLADO BENAVENTE, F. y RODRIGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del Impuesto...* ob. cit. Pág. 52.

¹¹⁶ El sujeto pasivo no realiza el hecho imponible, pues su conducta o actividad no se centra dentro de la categoría configurada como hecho imponible por la ley reguladora del impuesto, por lo que no se aplica ningún tipo de gravamen.

¹¹⁷ La exención implica la realización por el sujeto pasivo de un hecho imponible sujeto al impuesto y la aplicación del correspondiente tipo de gravamen, lo que en condiciones normales generaría el nacimiento de la obligación tributaria, pero sobre el que legalmente se ha establecido una exención, total o parcial, liberatoria para el deudor tributario.

-Capítulo III. Importaciones.

Por lo tanto, se podría defender la idea de la existencia de tres hechos imponibles en el IVA. En opinión de Pérez Royo, F.; García Berro, F.; Pérez Royo, I.; Cubero Truyo, A. y Carrasco González, F.M.¹¹⁸, defienden la existencia de un único hecho imponible en el IVA, aunque con grandes especialidades dentro del sector internacional. Por el contrario, defiende la existencia de un único hecho imponible la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de abril de 2006¹¹⁹, que señala: “*En el IVA no existen tres hechos imponibles diferentes, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones, sino que se trata de las operaciones que van a integrar el único hecho imponible del impuesto, por lo que las actuaciones inspectoras con liquidación provisional, interrumpieron la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación definitiva por los mismos períodos y conceptos impositivos para todas las operaciones*”.

a. Definición

El hecho imponible se encuentra definido en el artículo 4.1 de la LIVA¹²⁰.

Para que se lleve a cabo el hecho imponible, se deben cumplir los siguientes requisitos que a continuación se desarrollan:

- 1.-Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- 2.-Ejecutadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica.
- 3.-A título oneroso.

a.1. Entregas de bienes y Prestaciones de servicios

¹¹⁸ PÉREZ ROYO, F.; GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I.; CUBERO TRUYO, A. Y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3º ed, Madrid, Tecnos, 2009. Pág. 644

¹¹⁹ Se puede consultar en la siguiente página web:

<http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/detalle.asp?button1=00/2538/2004> (Consultada el 08 de abril de 2016).

¹²⁰ El art. 4.1 de la LIVA establece: “*Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*”.

Este impuesto grava tanto las adquisiciones de bienes como las prestaciones de servicios. Aunque ambas operaciones están sujetas al IVA del mismo modo, es recomendable tratarlos de manera separada, del mismo modo que lo hace la Ley.

Hay que tener claro que se puede encontrar junto a la prestación o entrega de bienes principal, se pueden encontrar prestaciones o entregas de bienes accesorias. Como por ejemplo cuando un veterinario presta sus servicios a animales de compañía, cuyos servicios comprenden no sólo un tratamiento desparasitario inmediato, sino que también la entrega de medicación para la continuación del mismo. Según establece la Consulta Vinculante V0512-13, de fecha de 19 de febrero de 2013¹²¹, *“el tipo impositivo se aplicará al importe total de la contraprestación percibida por el sujeto pasivo incluyendo en la misma cualquier crédito efectivo a favor de quien preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma”*.

a.1.1. Entregas de bienes¹²²

La entrega de bienes es la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Los caracteres de esta entrega para estar gravada por el IVA, son los siguientes:

1.-En primer lugar, debe tratarse de una transmisión del “poder de disposición del bien”¹²³. Si se entrega la posesión de un bien por cualquier título, pero no el poder de disposición, se tratan de prestaciones de servicios.

Asimismo, la Ley establece que se consideran entregas de bienes las transmisiones de bienes corporales incluso si se llevan a cabo mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes¹²⁴.

¹²¹ Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=V0512-13> (Consultada el 30 de junio de 2016).

¹²² MERINO JARA, I., LUCAS DURAN, M., CALVO VERGEZ, J., FERNANDEZ AMOR, J.A., GARCIA CALVENTE, Y., GARCIA LUIS, T., MANZANO SILVA, E., y VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial*, 1º ed., Madrid, Tecnos, 2013.

¹²³ El poder de disposición hace referencia a una potestad reconocida al sujeto con relación al objeto de una concreta relación jurídica, para actuar dicho objeto con eficacia jurídica. No es la disposición una potestad autónoma, sino que viene determinada por una especial situación en que se encuentra el sujeto con relación al objeto de la disposición.

¹²⁴ El art. 8 de la LIVA indica: *“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.*

2.-En segundo lugar, deben ser “bienes corporales”¹²⁵, ya que si se tratase de bienes incorporeales o intangibles¹²⁶ no se encontraría dentro del grupo de entrega de bienes, sino se encontraría en el de prestaciones de servicios.

a.1.2. Prestaciones de servicios¹²⁷

La LIVA en su artículo 11.1¹²⁸ define las prestaciones de servicios de forma residual, como cualquier operación llevada a cabo por un empresario o profesional que no se pueda calificar como una entrega de bienes.

El en apartado 2¹²⁹ del mismo artículo, se establece una enumeración detallada de lo que se entiende por prestación de servicios. De las mismas, se puede deducir que se trata de actividades económicas que no producen bienes materiales de forma directa.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía”.

¹²⁵ Todo objeto susceptible de ser percibido por nuestros sentidos y que tiene un cierto valor pecuniario.

¹²⁶ Bienes que no pueden apreciarse por los sentidos, no se pueden tocar, ver ni probar si no que solo se pueden distinguir por la inteligencia, ya que se trata de cosas inmateriales. Entre los bienes intangibles podemos encontrar los derechos sobre patentes, marcas, concesiones, renombre comercial y otros.

¹²⁷ SOLANA VILLAMOR, F.: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, CISS grupo Wolters Kluwer, Valencia, Págs. 80 y ss.

¹²⁸ El art. 11.1 de la LIVA, establece: “*A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.*

¹²⁹ El art. 11.2 de la LIVA indica: “*En particular, se considerarán prestaciones de servicios:*

- 1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.*
- 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*
- 3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.*
- 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.*
- 5.º Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.*
- 6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.*
- 7.º Los traspasos de locales de negocio.*
- 8.º Los transportes.*
- 9.º Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.*
- 10.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.*
- 11.º Las prestaciones de hospitalización.*
- 12.º Los préstamos y créditos en dinero.*
- 13.º El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.*
- 14.º La explotación de ferias y exposiciones.*
- 15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.*

a.2. Realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica

Se trata de una característica esencial del IVA. Para poder ser sujeto pasivo del Impuesto, se debe gozar de la condición de empresario o profesional, aun cuando el Impuesto está dirigido a gravar el consumo de los particulares.

El IVA es un impuesto de los empresarios y profesionales que desarrollan actividades económicas, así lo establece la definición de hecho imponible. Por ello, como norma general, las ventas que efectúen los particulares no están sujetas al IVA, sino que estarán sujetas a otro impuesto indirecto, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas¹³⁰.

Por ello, es esencial delimitar el concepto de empresario, pues en este ámbito, no coincide con el concepto de empresario que se recoge en otros impuestos, así como tampoco coincide con el concepto de empresario usual.

De este modo el artículo 5 de la LIVA establece que se consideran empresarios y profesionales, a aquellas personas físicas o jurídicas que efectúen actividades empresariales o profesionales, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Se tienen en consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluyéndose las de artesanía, agrícolas forestales, ganaderas, pesqueras,... entre otras. Para mejor comprensión se deberán llevar a cabo una serie de matizaciones:

16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

¹³⁰ El artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley de Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece: *“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas 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 la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

-Se consideran empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

-Se entenderán como actividades empresariales o profesionales, las recogidas en el artículo 3 del Código de Comercio¹³¹; así como cuando se efectúe la realización de las operaciones, se obligue a contribuir al Impuesto sobre Actividades Económicas¹³².

Asimismo, para encajar dentro del hecho imponible del IVA, es necesario que además de tratarse de un empresario o profesional, la entrega de bienes o la prestación de servicios que se lleve a cabo en el seno de la actividad empresarial o profesional.

En caso de sociedades mercantiles, el artículo 4.2 a) de la LIVA¹³³, indica que se tendrán en consideración, las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas por las mismas, siempre y cuando tengan la condición de empresario o profesional. Por tanto, se debe entender que todas aquellas operaciones que realice fuera del desarrollo de su actividad económica, quedarían excluidas del ámbito del IVA.

En caso de empresarios o profesionales que sean personas físicas, es notorio que pueden llevar a cabo operaciones que estén fuera de su actividad económica empresarial o profesional, quedando dichas actividades fuera del margen del Impuesto, como por ejemplo la entrega gratuita de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

a.3 Operaciones realizadas a título oneroso

Estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso¹³⁴. Sin embargo, aunque la propia Ley así lo establezca en sus

¹³¹ El artículo 3 del Código de Comercio indica: “Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”.

¹³² En el Impuesto sobre Actividades Económicas, son sujetos pasivos todas las personas físicas, personas jurídicas y entidades que define el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, siempre que realicen una actividad empresarial, profesional o artística en el territorio nacional, de entre las que originan el hecho imponible.

¹³³ El art. 4.2 a) de la LIVA establece: “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional”.

¹³⁴ Beneficio, pago, contraprestación que se genera de una relación jurídica. La etimología nos lleva “Onerosus” un término latino que significa “pesado”, podemos deducir de este origen que es todo aquello que se gana por la prestación de un servicio.

Disposiciones, también se encuentran otras que desmienten esa condición de onerosidad de las entregas de bienes o de prestaciones de servicios¹³⁵:

-Según el artículo 5.1 a) de la LIVA, “*no tendrán consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito*”.

-Según el artículo 4.3 de la LIVA, “*la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación particular*”.

-Por otro lado, el artículo 9.1 de la LIVA, se refiere al autoconsumo¹³⁶, el cual queda gravado por el IVA aunque no se perciba cantidad alguna. El autoconsumo se clasifica en dos grandes grupos¹³⁷, tal y como señala el mencionado precepto:

“1.-Autoconsumo externo:

Los bienes y servicios objeto de autoconsumo que salen del patrimonio empresarial o profesional del sujeto con destino al patrimonio

¹³⁵ MERINO JARA, I., LUCAS DURAN, M., CALVO VERGEZ, J., FERNANDEZ AMOR, J.A., GARCIA CALVENTE, Y., GARCIA LUIS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M. y VAQUERA GARCIA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial*, 1º ed., Madrid, Tecnos, 2013. Pág. 236.

¹³⁶ El Art. 9, 1º LIVA establece que se considerarán operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso:

“a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere este párrafo c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza”.

¹³⁷ PÉREZ ROYO, F.; GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I.; CUBERO TRUYO, A. Y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3º ed, Madrid, Tecnos, 2009. Pág. 655.

particular o al consumo del propio empresario o bien al patrimonio o consumo de un tercero, sin contraprestación.

2.-Autoconsumo interno:

Los bienes objeto de la operación permanecen en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto, aunque cambiando de un sector a otro la actividad o cambiando de un destino a otro dentro de la misma actividad.”

C. Supuestos de no sujeción

La LGT, establece en su artículo 20¹³⁸ que se podrá llevar a cabo la delimitación del hecho imponible mediante la figura de supuestos de no sujeción, es decir, casos en los que no se ha realizado el hecho imponible. A delimitar tales supuestos se dedica el artículo 7 de la LIVA¹³⁹, que establece una enumeración ponmerizada de los mismos, siendo los

¹³⁸ El art. 20 de la LGT indica: “*Hecho imponible:*

1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.”

¹³⁹ El art. 7 de la LIVA establece: “*No estarán sujetas al impuesto:*

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial

apartados 6 y 8 los de interés que no estarán sujetas los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas, así como tampoco lo

del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependen o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a) Telecomunicaciones.

b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c) Transportes de personas y bienes.

d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h) Almacenaje y depósito.

i) Las de oficinas comerciales de publicidad.

j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k) Las de agencias de viajes.

l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m) Las de matadero”.

estarán las entregas de bienes y servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas.

De ello habla la Consulta Vinculante V2839-15, de 30 de septiembre de 2015¹⁴⁰, debido a que se prestan servicios veterinarios a explotaciones ganaderas, por una cooperativa de trabajo asociado de la misma CA. La Consulta se dirige a lo establecido en el artículo citado.

D. Exenciones

Las exenciones¹⁴¹ aparecen recogidas en el artículo 22 de la LGT¹⁴², que las define como entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la realización del hecho imponible del Impuesto, pero que la LIVA en su artículo 20 establece que no deben ser sometidas a gravamen.

En el IVA se diferencian dos tipos de exenciones, por un lado, las exenciones plenas y por el otro, las exenciones limitadas.

1.-Exenciones plenas:

Al empresario o profesional que lleva a cabo la entrega o la prestación de servicios y que no repercute¹⁴³ el Impuesto, se le permite deducir el IVA soportado¹⁴⁴ en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta, siempre que cumpla los requisitos exigidos para la deducción¹⁴⁵, que son de tres tipos, subjetivos, objetivos y temporales:

-Requisitos subjetivos:

Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que tengan la condición de empresarios o profesionales, conforme al artículo

¹⁴⁰ Se puede consultar la misma en la siguiente página web:

[http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECHA-SALIDA+\(01%2F07%2F2015..30%2F09%2F2015\)&Pos=789](http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECHA-SALIDA+(01%2F07%2F2015..30%2F09%2F2015)&Pos=789) (Consultada el 30 de junio de 2016).

¹⁴¹ SIMON ACOSTA, E.: ¿Qué es una exención tributaria?, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2003, Núm. 598, Pág. 3.

¹⁴² El art. 22 de la LGT indica: “*Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*”.

¹⁴³ Cantidad porcentual que no se añade al coste neto del producto o servicio que el empresario o profesional está ofreciendo, y por el cual pagan sus clientes

¹⁴⁴ El comprador tiene la obligación de soportar el IVA que le repercute el vendedor.

¹⁴⁵ Parte del IVA soportado que por cumplir con los requisitos, establecidos por la Ley, puede restarse del IVA devengado. A su vez, el devengo del IVA, hace referencia a que cuando una empresa realiza una venta o prestación de servicios nace, en ese mismo momento, la obligación para el vendedor de llevar a cabo el ingreso del importe del Impuesto en la Hacienda Pública.

5 de la LIVA, así como los sujetos pasivos ocasionales que transmitan medios de transporte nuevos.

-Requisitos Objetivos:

-Cuotas deducibles: El artículo 92¹⁴⁶ declara que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en el interior del país, como consecuencia de las operaciones que realicen en el citado territorio, siempre que se hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, importaciones de bienes, autoconsumos internos,....

-Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción:
Es necesario que las cuotas cuya deducción pretende el sujeto pasivo hayan sido soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan destinados a la realización de las siguientes operaciones:

- Entregas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.
- Prestaciones de servicios exentas por incluirse en la base imponible de las importaciones.
- Las exportaciones.
- Las entregas intracomunitarias de bienes.
- En el caso de las entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del impuesto, es decir, las entregas intracomunitarias y exportaciones, las cuotas deducibles lo son hasta el límite de las que se hubiesen repercutido en caso de no estar exenta la operación.

¹⁴⁶ El art. 92 de la LIVA indica: “*Cuotas tributarias deducibles:*

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley”.

-Requisitos temporales:

-Nacimiento del derecho a deducir: Se produce en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles.

-Ejercicio del derecho a deducción: Las deducciones se practicarán en la declaración correspondiente al periodo de liquidación en el cual se soportaron las cuotas deducibles o en los sucesivos, siempre que no hubiesen transcurrido más de cuatro años contados desde el nacimiento del referido derecho.

-Caducidad: El derecho a la deducción caduca cuando el titular no hubiese ejercitado su derecho en el plazo de cuatro años.

Como exenciones plenas encontramos las aplicables a las exportaciones y operaciones asimiladas, regímenes aduaneros y fiscales, entre otras.

2.- Exenciones limitadas:

Se lleva a cabo la exención de la entrega del bien o de la prestación de servicio, pero no se puede realizar la deducción del IVA soportado por el empresario o profesional en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta. Entre ellas se encuentran: operaciones médicas y sanitarias; actividades educativas, sociales, culturales y deportivas; operaciones de seguro y financieras; inmobiliarias y técnicas entre otras.

E. Sujeto pasivo

El artículo 36 de la LGT, define los sujetos pasivos como *“el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”*.

Según el artículo 84.1 de la LIVA¹⁴⁷, los sujetos pasivos del IVA son aquellas personas que ostentan la condición de empresarios o profesionales que realicen entregas

¹⁴⁷ El art. 84.1 de la LIVA establece: *“Sujetos pasivos:*

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1º y 2º, o 25 de esta Ley.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c) Cuando se trate de:

-Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.

-Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.

-Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el Anexo de esta Ley.

d) Cuando se trate de 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, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22.º del artículo 20. Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:

– Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; 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. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

– Teléfonos móviles.

de bienes o prestaciones de servicios, que estén sujetos al Impuesto. Pueden ser tanto personas físicas como personas jurídicas, siempre y cuando cumplan con el requisito de llevar a cabo actividades empresariales o profesionales¹⁴⁸. Pero además, pueden ser sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica susceptible de imposición, cuando lleven a cabo operaciones sujetas al impuesto¹⁴⁹.

Se debe tener en cuenta, que no siempre el sujeto pasivo es un empresario, sino que también nos podemos encontrar con personas que pertenecen a ONGs o a protectoras de animales. Acudiendo a la Consulta Vinculante V1085-15, de 9 de abril de 2015¹⁵⁰, la entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro que tiene entre sus fines promover la acogida, apadrinamiento y adopción de animales domésticos abandonados,

– Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

3.º 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 territorio de aplicación del mismo:

a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado Tres, de esta Ley, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española.

b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.

4.º Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado siete del artículo 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan asignado por la Administración española”.

¹⁴⁸ DE MIGUEL CANUTO, E.: El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA, *Revista de información fiscal*, 2012, Núm. 110, Págs. 11-32.

¹⁴⁹ CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial*, 18º ed., Pamplona, Aranzadi, 2014.

¹⁵⁰ Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=33857&Consulta=no+e+s+una+asociaci%F3n+declarada+de+utilidad+p%FAblica&Pos=101> (Consultada el 30 de junio de 2016).

maltratados y en situaciones de dificultad. En el proceso de adopción, no se cobra un precio por el animal, que deja de ser propiedad de la protectora o de su anterior propietario. El animal en si es gratuito, pero sí se cobra una cantidad por la formalización del contrato. Por tanto se debe tener en cuenta si se trata de una asociación sin ánimo de lucro que haya sido declarada de utilidad pública. Por tanto se entenderá dicha asociación como un empresario, debiendo de aplicar el Impuesto referido. No obstante, el artículo 20.1 12º de la LIVA establece que *“Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”*. Por tanto, se entiende que quedarán exentos de dicho Impuesto.

F. Devengo y repercusión del IVA

Se deben distinguir dos vertientes en el funcionamiento del IVA, por un lado, la relación del empresario o profesional con los clientes que adquieren sus bienes o servicios, y por otro lado, la relación del empresario o profesional con la Hacienda Pública, al quedar obligado a liquidar el Impuesto.

a. Devengo

El IVA se devenga en el momento en que se realicen las entregas de bienes¹⁵¹ o prestaciones de servicios,¹⁵² tal y como señala el artículo 75 de la LIVA¹⁵³. Pero no

¹⁵¹ Se efectúan cuando el bien se pone a disposición del adquirente.

¹⁵² Se realizan cuando el servicio se presta o se ejecuta materialmente.

¹⁵³ El art.75 de la LIVA establece: *“Devengo del Impuesto*

Uno. Se devengará el Impuesto

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

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en 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 de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a

pagos anticipados durante dicho período, 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.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

3.º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4.º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5.º En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d), párrafo tercero de esta Ley, el Impuesto se devengará:

a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.

b) 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.

c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general.

e) (sic) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

6.º (Suprimido)

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

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

Cuando los referidos suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de esta Ley, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente.

8.º En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”

siempre se produce así, ya que hay una serie de excepciones a la regla general, como serían los casos de pagos anticipados, es decir, cuando el devengo se produce antes de la realización del hecho imponible. En estos casos, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos¹⁵⁴.

b. Repercusión

Mediante la repercusión lo que se obtiene es que la carga tributaria efectiva, recaiga sobre el consumidor final, cumpliéndose así con el objetivo principal del Impuesto, así lo establece el artículo 88.1 de la LIVA¹⁵⁵. Una vez que transcurra un año desde la fecha de devengo del Impuesto, se perderá el derecho a la repercusión¹⁵⁶.

La repercusión del Impuesto deberá realizarse en el mismo momento al de expedición y entrega de la factura o documento sustitutivo. El precio debe reflejarse en la factura de forma desglosada:

1.-Por un lado, la *base imponible*¹⁵⁷:

Es la cantidad sobre la que se debe aplicar el tipo, es decir, la valoración monetaria del hecho imponible. La base imponible es el importe de la contraprestación. Cuando no se conoce el importe de la contraprestación en el momento del devengo, se debe aplicar una base de manera provisional, aplicando para ello criterios fundados; pero con posterioridad deberán ser rectificadas cuando el importe se conozca.

¹⁵⁴ FRANCISCO DELGADO, A., y REINA TORRES, D.: El devengo del IVA en la entrega de bienes, *Quincena fiscal*, 2013, Núm. 10, Pags. 77-83.

¹⁵⁵ El art. 88.1 de la LIVA indica: “*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.*”

En 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”.

¹⁵⁶ CABRERA FERNANDEZ, J.M.: Repercusión incorrecta del IVA, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 1992, Núm. 15, Págs. 53-58.

¹⁵⁷ EREÑO GARCIA, O.: La modificación de la base imponible en el IVA, *Forum fiscal de Gipuzkoa*, 2012, Mes 179, Págs. 27-38.

2.-Por otro lado, el *tipo impositivo*¹⁵⁸:

El tipo es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible, para así llevar a cabo la obtención de la cuota. La Ley establece un tipo general, del 21% y dos tipos reducidos, del 4% y del 10%, para dar un especial tratamiento a determinadas operaciones.

El tipo aplicado a los medicamentos de uso veterinario, es del 10%¹⁵⁹, pero en las sustancias medicinales y principios activos utilizados para su obtención, el tipo impositivo establecido es del 21%,¹⁶⁰ el general. Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado para suplir deficiencias físicas de los animales o con fines de prevención, diagnóstico o tratamiento de enfermedades de los animales, son gravadas a un tipo impositivo de 21%.

A continuación se muestra mediante un ejemplo, el funcionamiento general del Impuesto.

Tabla 2.- Funcionamiento del IVA

	Precio sin Impuesto	IVA repercutido (21%)	Precio de venta	IVA soportado	IVA a ingresar
Materias primas	100	21	121	0	21-0=21
Transformación	200	42	242	21	42-21=21
Mayorista	400	84	484	42	84-42=42
Venta por minorista	500	105	605	84	105-84=21
				TOTAL	105

Fuente: Manual práctico del IVA (Agencia Tributaria) **Elaboración:** Propia

¹⁵⁸ LOPEZ ESPADADOR, C.: Los discutibles componentes impositivos dentro de la base del IVA, *Crónica tributaria*, 2015, Núm. 154, Págs. 69-91.

¹⁵⁹ El art. 91.1.5 de la LIVA establece que: “Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1.Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

5.Los medicamentos de uso veterinario”.

¹⁶⁰ Para mejor comprensión se recomienda acudir a la siguiente página web:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2014/Nuevos_tipos_IVA.pdf (Consultada el 11 de mayo de 2016).

-CAPÍTULO SEGUNDO-
AFECTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN
LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS VETERINARIOS.

I. ASPECTOS GENERALES DE LOS MEDICAMENTOS VETERINARIOS

1. Cuestiones preliminares. Motivos

La Comisión Europea ha venido manteniendo en distintos informes la necesidad de que España eleve los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido y amplíe la base del tributo, a fin de buscar el alineamiento de nuestro país con la del resto de socios europeos, donde el tipo medio del impuesto se sitúa en una franja comprendida entre un 15 y un 25 por ciento, frente al tipo medio en España que se sitúa en el 12,2 por ciento. Al objeto de aproximar los tipos de gravamen a los aplicados en la Unión Europea, se procede a la elevación de los tipos impositivos general y reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido. El incremento de los mismos se llevó a cabo a través del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (en adelante RDL 20/2012)¹⁶¹.

Dicha subida de tipos se ve acompañada con otras medidas adicionales por las que determinados productos y servicios pasan a tributar a un tipo impositivo distinto; tal es el supuesto de ciertos productos y servicios que venían tributando al tipo reducido y pasan a hacerlo al tipo general, como es el caso de sustancias medicinales y los principios activos utilizados en la elaboración de medicamentos de uso veterinario, así como los equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado con fines veterinarios.

El origen de esta modificación hay que buscarlo en un dictamen de la Comisión Europea de noviembre de 2010 en el que se instaba a España a ajustarse a lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁶², aplicado a todos los estados miembros, pero España reiteró su convicción de que la Ley española era conforme con lo establecido por la norma comunitaria.

¹⁶¹ BOE Núm. 168, de 14 de julio de 2012, págs. 50428 a 50518. Se puede consultar en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-9364> (Consultada el 12 de abril de 2016)

¹⁶² BOE NÚM 347, de 11 de diciembre de 2006, págs. 1 a 118. Se puede consultar en la siguiente página web:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=DOUE-L-2006-82505 (Consultada el 12 de abril de 2016)

Ante ello, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹⁶³ (en adelante TJUE), mediante Sentencia¹⁶⁴, estableció que la aplicación de tipos de IVA reducido en España no se ajusta a la normativa comunitaria, debido a que incorpora más categorías de bienes de las previstas por la Directiva europea en el ámbito de los productos farmacéuticos y equipos médicos.

Según el Tribunal, la Directiva sólo permite aplicar un tipo de IVA reducido a los productos acabados, susceptibles de ser utilizados directamente por el consumidor final, y excluye los productos que pueden emplearse para la obtención de medicamentos. Además, sostiene que la Directiva IVA no permite la aplicación de un tipo de IVA reducido a los *"productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales"* como hace España.

El Tribunal admite que el concepto de producto farmacéutico es más amplio que el de medicamento, pero desestima la alegación formulada por España de que este concepto puede englobar todo producto, material, equipo o instrumental médico de uso general. A este respecto, el Tribunal de Justicia destaca que la finalidad de la aplicación de los tipos de IVA reducido es, en particular, disminuir el coste para el consumidor final de determinados bienes esenciales.

Ahora bien, el coste de los productos, instrumental y material y de los equipos médicos y veterinarios rara vez será soportado directamente por el consumidor final, *"dado que estos artículos son principalmente utilizados por profesionales de la sanidad para la prestación de servicios que, por su parte, pueden quedar exentos del IVA"*, argumenta la sentencia. También sostiene que la aplicación de un tipo de IVA reducido a los aparatos y complementos utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales es contraria a la Directiva IVA.

¹⁶³ Para mejor comprensión acudir a: VALLE LOPEZ, J.M.: *La Unión Europea y su política educativa: La integración europea*, Madrid, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Ministerio de Educación y Ciencia, 2006, Pág. 253

¹⁶⁴ Sentencia TJUE de 17 de enero de 2013 - Asunto C-360/11. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web: <http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/186104/sentencia-tjue-de-17-de-enero-de-2013-iva-tipo-impositivo-reducido-tipo-aplicable-a-los-produ> (Consultada el 14 de mayo de 2016).

Por último, el Tribunal de Justicia afirma que no puede aplicarse un tipo de IVA reducido sobre los aparatos y complementos esenciales o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados.

Por tanto, el Gobierno llevó a cabo la subida del Impuesto sobre el Valor Añadido sanitario 11 puntos, es decir, del 10% al 21%. El Ministerio de Hacienda aclaró que la subida no iba a afectar a las medicinas ni al material sanitario para discapacitados, pero sí a las sustancias utilizadas por los laboratorios para fabricar medicamentos, cuyo tipo se incrementaría del 4% al 21%.

2. El Impuesto sobre el Valor Añadido en los productos veterinarios

A. Productos veterinarios

a. Organización Mundial de Sanidad Animal

Los productos veterinarios, según la Organización Mundial de Sanidad Animal (en adelante OIE)¹⁶⁵, son *“herramientas importantes para prevenir y controlar las enfermedades de los animales”*¹⁶⁶.

Su definición puede ser objeto de variaciones según los países, pero la OIE incluye las vacunas, los medicamentos veterinarios como los agentes antimicrobianos¹⁶⁷, y los kits de diagnóstico. Todos ellos empleados para llevar a cabo un control sanitario efectivo y duradero, para así reducir los riesgos tanto de las personas como de los animales.

¹⁶⁵ Se trata de una organización intergubernamental, creada mediante convenio internacional el 25 de enero de 1924.

Entre sus objetivos se encuentran a que cada país firmante del convenio, se comprometen a declarar todas aquellas enfermedades, afectantes tanto a humanos como a animales, detectadas en el seno de su país.

Sus funciones primordiales son:

- Recopilar, analizar y difundir la información científica veterinaria.
- Asesorar y estimular la solidaridad internacional para el control de las enfermedades animales
- Garantizar la seguridad sanitaria del comercio mundial mediante la elaboración de reglas sanitarias aplicables a los intercambios internacionales de animales y productos de origen animal

Para mayor información se recomienda acudir a la siguiente página web: www.oie.int (Consultada el 14 de mayo de 2016).

¹⁶⁶ Se puede consultar el mismo en la siguiente página web: <http://www.oie.int/es/nuestra-experiencia-cientifica/productos-veterinarios/> (Consultada el 20 de junio de 2016).

¹⁶⁷ Sustancia que mata o inhibe el crecimiento de microbios, tales como bacterias, hongos o parásitos.

Se entiende que son los propios gobiernos de los distintos países quienes deben regular de manera completa y apropiada, la autorización, fabricación, distribución y el uso de los distintos productos, en sus respectivas legislaciones veterinarias¹⁶⁸.

Por ese motivo, la OIE elabora para sus Países Miembros, normas, directrices y recomendaciones internacionales sobre los productos veterinarios. Dichos documentos de referencia están recogidos en cinco publicaciones¹⁶⁹:

- 1.- *Código Sanitario para los Animales Terrestres.*
- 2.- *Código Sanitario para los Animales Acuáticos.*
- 3.- *Manual de las Pruebas de Diagnóstico y de las Vacunas para los Animales Terrestres.*
- 4.- *Manual de Normas para las Pruebas de Diagnóstico de Enfermedades de Animales Acuáticos,*
- 5.- *Normas de calidad y directrices para laboratorios: enfermedades infecciosas.*

Asimismo, la OIE promueve las actividades destinadas a armonizar las legislaciones veterinarias, promoviendo de esa manera la *Cooperación Internacional sobre Armonización de Requisitos Técnicos para Registrar los Productos Medicinales Veterinarios*¹⁷⁰ (en adelante VICH).

b. Concepto legal de medicamento veterinario

Se entenderán como medicamentos veterinarios, los legalmente reconocidos en el Real Decreto 109/1995, de 27 de enero, sobre medicamentos veterinarios¹⁷¹, los cuales se detallan a continuación¹⁷²:

¹⁶⁸ Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y Uso Racional de los Medicamentos y Productos Sanitarios. BOE Núm. 178, de 27 de julio de 2006, págs. 28122 a 28165. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-13554> (Consultada el 26 de junio de 2016)

¹⁶⁹ Se pueden consultar las mismas en la siguiente página web:

<http://www.oie.int/es/normas-internacionales/presentacion/> (Consultada el 14 de mayo de 2016).

¹⁷⁰ Se puede consultar el mismo en la siguiente página web: <http://www.oie.int/doc/ged/D7144.PDF> (Consultada el 14 de mayo de 2016).

¹⁷¹ BOE Núm. 53, de 3 de marzo de 1995, págs. 7353 a 7409. Se puede acudir a la misma en la siguiente página web:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1995-5653 (Consultada el 14 de mayo de 2016).

¹⁷² MORENO VALDERREY, C.: *Dispensación de Productos Farmacéuticos*, Madrid, Ediciones Paraninfo S.A., 2014 Pág. 409 y ss.

1.- Especialidades farmacéuticas de uso veterinario.

Medicamento veterinario de composición e indicación definidas, de forma farmacéutica y dosificación determinadas, preparado para su uso medicinal inmediato, dispuesto y acondicionado para su dispensación al público, con denominación, embalaje, envase y etiquetado uniformes, al que la Administración General del Estado otorgue autorización sanitaria e inscriba en el Registro de Especialidades Farmacéuticas como medicamentos de uso veterinario.

2.- Medicamentos prefabricados de uso veterinario.

Sustancia medicinal y sus asociaciones o combinaciones destinadas a su utilización en los animales que se presente dotada de propiedades para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias o para modificar las funciones corporales.

3.- Premezclas medicamentosas y los productos intermedios elaborados con las mismas con destino a piensos.

Preparados que contengan vitaminas, minerales, aminoácidos u otros micronutrientes, con excepción de los destinados a cubrir las necesidades nutritivas con la ración diaria, se entenderán de uso terapéutico y, por tanto, como medicamentos¹⁷³.

4.- Fórmulas magistrales destinadas a los animales.

Las prescrita por un veterinario y destinada a un animal individualizado o a un reducido número de animales de una explotación concreta, bajo el cuidado directo de dicho facultativo, y preparado por un farmacéutico, o bajo su dirección, en su oficina de farmacia

5.- Preparados o fórmulas oficinales.

Medicamento elaborado y garantizado por un farmacéutico, o bajo su dirección, dispensado en su oficina de farmacia, enumerado y descrito

¹⁷³ Piensos medicamentosos: para el tratamiento de animales con trastornos de salud, y únicamente en los casos estrictamente necesarios, los piensos pueden estar formulados para llevar algún tipo de medicamento. En este caso se utiliza el pienso exclusivamente como vía de suministro de la medicación. Su elaboración necesita autorización administrativa y su utilización debe estar prescrita por un veterinario.

por el Formulario Nacional como de uso veterinario para entrega previa prescripción veterinaria.

6.- *Autovacunas de uso veterinario.*

Medicamento veterinario inmunológico individualizado, elaborado a partir de organismos patógenos y antígenos no virales, obtenidos de un animal o animales de una misma explotación, inactivos y destinados para el tratamiento de dicho animal o explotación.

c. Concepto de medicamento de uso veterinario

Los medicamentos de uso veterinario han sido considerados como el hermano pequeño de los medicamentos de uso humano, debido a su baja rentabilidad económica, lo cual conlleva a una serie de consecuencias como: recursos escasos para investigación en el estudio de nuevos fármacos, fuentes de información limitadas,....

Anteriormente la única preocupación en el empleo de los mismos se limitaba a su eficacia en la resolución de las dificultades para los que habían sido constituidos¹⁷⁴. Sin embargo, en la actualidad el uso de estos medicamentos, no sólo se centra en ello, debido a su conexión con la salud pública, ya sea por el control de las zoonosis¹⁷⁵ o por su trascendencia dentro de la seguridad alimentaria.

Actualmente las exigencias sobre la calidad de los medicamentos veterinarios han llegado al nivel requerido para los medicamentos de uso humano, aumentándose las cotas

¹⁷⁴ CATELLANA PERELLO, C.: *Oficina de Farmacia*, 1º ed., Madrid, Ediciones Paraninfo S.A., 2014, Pág. 78 y ss.

¹⁷⁵ Actualmente hay descritas cerca de 200 enfermedades zoonóticas que el ser humano puede padecer. Los mecanismos de transmisión son muy variados y en ocasiones complejos. En función de éstos, se pueden agrupar en:

Zoonosis no alimentarias:

- Por contacto con el animal, como por ejemplo:
 - Rabia: por la agresión o mordedura de un animal (mamífero) infectado.
 - Hidatidosis: por relación con perros enfermos.
 - Psitacosis: a través de las aves enfermas.
- Transmitidas a través de vectores, como por ejemplo:
 - Mosquitos: Leishmaniasis a partir de la picadura de Flebotomos.
 - Garrapatas: Enfermedad de Lyme.

Zoonosis alimentarias, como:

- Triquinosis, a partir de la carne del cerdo, jabalí o caballo.
- Brucelosis, a partir de la leche o productos lácteos de la vaca, oveja, cabra, etc.

de seguridad y eficacia en su empleo; pero ha acarreado un aumento en los costes y tiempo necesario para el estudio del fármaco, así como en la fabricación.

Debido a las especialidades de las que gozan los medicamentos de uso veterinario, los sistemas de farmacovigilancia¹⁷⁶ son muy amplios, ya que aparte de tener en cuenta las reacciones adversas que se producen en los animales a raíz de su utilización, también se centra en las personas expuestas o que consumen alimentos con residuos de los mismos.

Por ello, es aconsejable o incluso necesario, una profundización en el nivel de entendimiento específico dentro de los diferentes sectores relacionados con los medicamentos de uso veterinario, para así obtener una optimización en la salud pública, sanidad animal y conservación del medio ambiente.

B. Tipos impositivos aplicables en los distintos productos sanitarios¹⁷⁷

¹⁷⁶ RAMOS RAMOS, B., y SANCHEZ NARANJO, C.: *La planificación estratégica como método de gestión pública: experiencias en la administración española*, 1º ed., Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 2013. Págs. 89-99.

¹⁷⁷ El art. 91 de la LIVA establece:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

Anexo apartado Octavo de la LIVA

Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

– Las gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

– Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.

Los equipos médicos, así como los aparatos, productos sanitarios y otro instrumental, de uso médico y hospitalario, tras la modificación pasan a tributar, con carácter general, del 10% al 21%, manteniendo exclusivamente la tributación al tipo reducido del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

Resulta aplicable el tipo reducido del 10%, entre otras en las gafas y lentes de contacto graduadas, ortesis, prótesis y ortoprótesis (excepto para personas con discapacidad que tributan al 4%), sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios.

-
- *Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.*
 - *Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.*
 - *Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.*
 - *Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.*
 - *Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.*
 - *Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.*
 - *Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.*
 - *Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.*
 - *Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva.*
 - *Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:*
 - *Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.*
 - *Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.*
 - *Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.*
 - *Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, software para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.*
 - *Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.*
 - *Estimuladores funcionales.”*

Pasan a tributar del 4% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos para uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de estos medicamentos.

Asimismo, incrementan su tributación del 10% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos utilizados en la elaboración de medicamentos de uso veterinario, así como los equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado con fines veterinarios.

Mantienen la tributación al 10% los medicamentos de uso animal; los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final; así como las compresas, tampones, protectores íntimos, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

Asimismo, mantienen la tributación al 4%, los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas¹⁷⁸, magistrales y preparados oficinales; los vehículos para personas con movilidad reducida y las prótesis, órtesis¹⁷⁹ e implantes internos para personas con discapacidad.

C. Tipos impositivos aplicables a los distintos servicios veterinarios

A consecuencia de la nueva redacción que el RDL 20/2012 de 13 de julio, da al artículo 91 de la LIVA, la cual excluye de su texto, lo establecido sobre la aplicación del tipo reducido a los servicios de asistencia sanitaria no exentos, se establecerá por un lado, el tipo del 10% para los servicios veterinarios prestados a titulares de explotaciones ganaderas; y por otro lado, el tipo del 21% para el resto de los servicios.

Es necesario recordar que los servicios veterinarios se declaran no exentos en el artículo 20 de la LIVA¹⁸⁰, pero a su vez, en una Resolución del Ministerio de Sanidad, con fecha de 18 de octubre de 1993, se considera la actividad veterinaria incluida dentro

¹⁷⁸ Estructura a la que se adaptan los principios activos y excipientes para constituir una especialidad o fórmula magistral.

¹⁷⁹ Apoyo u otro dispositivo externo (aparato) aplicado al cuerpo para modificar los aspectos funcionales o estructurales del sistema neuromusculoesquelético

¹⁸⁰ Debido a su extensión, se puede acudir al artículo 20 de la LIVA en la siguiente página web: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740> (Consultada el 20 de junio de 2016).

del ámbito sanitario en cuanto constituyan "protección de la salud" humana y animal y atención y asistencia sanitaria a los animales.

Una vez elevada la consulta a la Dirección General de Tributos por el Consejo General de Colegios Veterinarios de España sobre el tipo del IVA aplicable para los servicios veterinarios prestados en espectáculos taurinos y por actividades cinegéticas (caza), estableció que se ha de aplicar el tipo general, es decir, el 21% y no el tipo reducido (10%), que se aplica a los servicios que han sido prestado a los ganaderos¹⁸¹.

La razón de ello, es que a efectos de este Impuesto, no se tiene en cuenta lo que establece el Real Decreto 479/2004, de 26 de marzo, por el que se establece y regula el Registro General de Explotaciones Ganaderas¹⁸², sino lo que dice el artículo 44 del Reglamento sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁸³, el cual establece el concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a efectos de dicho Impuesto¹⁸⁴.

Por tanto, cuando la legislación del IVA establece que se debe aplicar el tipo reducido sólo en casos de servicios prestados por veterinarios en favor de titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, para determinar cuándo se encuentran los profesionales veterinarios ante tales destinatarios de los servicios profesionales, se deberá atender a lo mencionado en el artículo 44 del Reglamento del IVA.

¹⁸¹ Se puede acudir a la Consulta Vinculante emitida por la Dirección General Tributaria (en adelante DGT) nº de registro 10294-12, con fecha de 06/02/2013, en la siguiente página web: http://www.covb.cat/COVB/userfiles/COVB/file/IVA/Conesejo_IVA_Taurins.pdf (Consultada el 12 de mayo de 2016).

¹⁸² BOE Núm. 89, de 13 de abril de 2004. Se puede acceder al mismo en la siguiente página web: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-6426> (Consultada en 14 de mayo de 2016).

¹⁸³ BOE Núm. 314, de 31 de diciembre de 1992. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, al cual se puede acudir en la siguiente página web: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925> (Consultada el 14 de mayo de 2016).

¹⁸⁴ Artículo 44 del Reglamento del IVA: "*Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera. Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:*

1. *Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.*
2. *Las dedicadas a la silvicultura.*
3. *La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.*
4. *Las explotaciones pesqueras en agua dulce.*
5. *Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.*"

II. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LOS DISTINTOS PRODUCTOS SANITARIOS

1. Cuestiones preliminares

Mediante el RDL 20/2012; se procede a la subida del IVA de los medicamentos así como otros productos veterinarios, del 8% al 21%, mientras que se sigue manteniendo en el 4% el IVA de los medicamentos de uso humano, tal y como se ha señalado en el epígrafe anterior.

A su vez deja exentos de los mismos a otros profesionales de la sanidad, como son los médicos, estomatólogos y odontólogos¹⁸⁵.

Los sujetos que ejercen la profesión veterinaria son profesionales de la sanidad de igual modo no sólo centrándose en el mundo animal, llevando a cabo las siguientes funciones:

-Clínica veterinaria de animales domésticos, silvestres y exóticos.

¹⁸⁵ El art. 20 de la LIVA establece que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

“2º Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

4º Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

5º Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones”.

-Producción animal en empresas agropecuarias, fábricas de piensos, control sanitario y medioambiental de la producción y en empresas de mejora genética.

-Administración central, autonómica y local en materia de ganadería, sanidad, producción animal, ecología y medio ambiente y calidad y seguridad alimentaria.

-Veterinaria militar y asistencia facultativa al ganado de interés militar.

-Vigilancia de la sanidad humana, debido a que desempeñan funciones referentes a higiene, sanidad, inspección y control de calidad en mataderos, industrias alimentarias y otros lugares de producción, manipulación, procesado y fabricación de alimentos de origen animal; así como también en laboratorios farmacéuticos, de diagnóstico, de salud y en consultorías.

Por ello, ha sido ampliamente criticada que los veterinarios no se encuentren exentos de este Impuesto, como ocurre con otros profesionales de la salud, como las previamente señaladas, teniendo en cuenta la labor desempeñada por los veterinarios y las causas de la exclusión de los restantes profesionales.

2. La sanidad animal

Las vacunas, tratamientos de enfermedades, revisiones,...son gastos necesarios (en el caso de las vacunas es obligatorio¹⁸⁶) que los propietarios de distintos animales tienen que sufragar para no sólo garantizar el bienestar del animal, sino también la salud pública. La subida que se ha llevado a cabo del IVA dentro de este sector, supone un aumento del precio del 13%.

Supongamos que la asistencia veterinaria de un perro medio, sin enfermedades ni complicaciones, cuesta unos 200 euros al año. Esta cantidad puede incrementarse si el perro sufre una determinada enfermedad crónica, la cual lleva consigo un tratamiento médico de por vida.

¹⁸⁶ Así lo establece la Ley 5/1997, de 24 de abril, de protección de los animales de compañía (en adelante Ley 5/1997), en caso de encontrarse dentro de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

La razón por la que la subida del IVA ha afectado en mayor medida a los productos y servicios veterinarios, es que el Gobierno ha considerado que atender a un animal de compañía debe ser considerado como un lujo y no como una cuestión pública, es decir, que afecte directamente a los ciudadanos.

Esto ha sido ampliamente criticado, ya que se argumenta que es posible el contagio de enfermedades de animales a humanos, es decir, las clasificadas como zoonosis. El riesgo de adquirir una enfermedad zoonótica¹⁸⁷, tiene especial transcendencia en niños, en inmunodeprimidos así como en las personas cuya actividad laboral se desarrolla con animales, como es el caso de ganaderos o veterinarios¹⁸⁸. Es tal la importancia de evitar las zoonosis, que los distintos Estados miembros de la UE, emiten informes sobre la situación de las zoonosis en Europa. En 2012, 27 países europeos pusieron a disposición datos sobre agentes zoonóticos y brotes alimentarios a la Comisión Europea y a la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria (en adelante EFSA)¹⁸⁹.

Por ello, desde el sector veterinario se ha señalado que la medida de la subida del IVA responde a fines claramente recaudatorios, generando consigo una serie de consecuencias negativas, que se entrarán a detallar más adelante. Estas consecuencias, están de modo directo relacionadas con el cumplimiento de múltiples obligaciones que la legislación estatal y autonómica impone a los propietarios.

A. Obligaciones de los propietarios de animales domésticos

Una de las obligaciones con las que tienen que cumplir los propietarios de los distintos animales, recogidas en distintas normas relacionadas con la protección de animales domésticos, es la de garantizar la salud de los animales. Los propietarios se comprometen a mantener a sus animales debidamente vacunados y desparasitados. Pero además deben prestar asistencia sanitaria cuando padezcan una enfermedad o sufran un

¹⁸⁷ Grupo de enfermedades de los animales que son transmitidas al hombre por contagio directo con el animal enfermo.

¹⁸⁸ ALFREDO GUARNERA, E.: *Aspectos esenciales de la interfase de las Zoonosis Parasitarias*, 1º ed., Buenos Aires, Dunken, 2013. Pág. 58.

¹⁸⁹ Su principal objetivo es la responsabilidad de proporcionar los métodos científicos para alertar y detectar todos aquellos problemas que afecten a la Seguridad alimentaria, esta autoridad valora los riesgos que puedan afectar a los estados miembros de la UE. Los datos relevantes se pueden encontrar en la siguiente página web: <https://www.efsa.europa.eu/>

accidente, así lo establece el artículo 4.1 de la Ley 5/1997, de 24 de abril, de protección de los animales de compañía¹⁹⁰.

Así como también deberán garantizar la efectiva identificación de los animales, la cual se deberá llevar a cabo en una clínica veterinaria debidamente autorizada (artículo 9 de la Ley 5/1997)¹⁹¹.

El incumplimiento de estas obligaciones, llevan consigo una sanción, debido a que se consideran como infracciones recogidas dentro de las normativas correspondientes, en caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, se establece en el artículo 28 de la Ley 5/1997)¹⁹².

3. Medicamentos destinados a humanos vs medicamentos veterinarios

Entrando a analizar los distintos medicamentos que se pueden adquirir en el mercado, se debe resaltar que los medicamentos destinados a los humanos, son mucho más asequibles que los de uso animal. Ello es debido a dos motivos:

¹⁹⁰ El art. 4.1 de la Ley 5/1997 establece que: “El poseedor de un animal, y subsidiariamente su propietario, es el responsable de su protección y cuidado así como del cumplimiento de todas las obligaciones contenidas en esta Ley.

A tal efecto, deberán mantenerlo en buenas condiciones higiénico-sanitarias, procurándole instalaciones adecuadas para su cobijo, proporcionándole alimentación y bebida, dándole la oportunidad de ejercicio físico y atendiéndole de acuerdo con sus necesidades fisiológicas y etológicas en función de su especie y raza y cumplimentar las formalidades administrativas que en cada caso procedan. Asimismo deberá realizar los tratamientos sanitarios declarados obligatorios”. Se puede consultar la misma en la siguiente página web: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1997-14412 (Consultada el 20 de junio de 2016).

¹⁹¹ El art. 9 en su apartado 1, 2 y 3 establece que:

“1. Los propietarios o poseedores de perros deberán censarlos en el Ayuntamiento del municipio donde residan habitualmente, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la fecha de nacimiento o de adquisición. El animal deberá llevar necesariamente su identificación censal, de forma permanente.

2. La identificación censal se realizará obligatoriamente por uno de los siguientes sistemas, que se adaptarán en todo caso a la normativa de la Unión Europea:

- a) Tatuaje en la piel por un sistema que garantice su carácter indeleble.
- b) Identificación electrónica mediante la implantación de un microchip homologado.
- c) Los demás sistemas que se establezcan por reglamento.

3. La identificación se completará mediante una placa identificativa, en la que constarán el nombre del animal y los datos de la persona que sea propietaria del mismo”.

¹⁹² El art. 28.2 c) establece que: “Son infracciones leves: La no posesión o posesión incompleta de un archivo de fichas clínicas de los animales objeto de vacunación o tratamiento obligatorio tal y como reglamentariamente se determine”.

El art. 28.3 a) indica que: “Son infracciones graves: El incumplimiento de las obligaciones señaladas en el artículo 4, 2, de esa Ley, salvo lo dispuesto en los apartados b), h) y j)”.

-El precio de los medicamentos destinados a humanos están regulados mediante un Real Decreto¹⁹³, mientras que los de uso animal, gozan de libertad de precios, únicamente regulados por la competencia entre laboratorios. Por ejemplo, en caso de los antibióticos, los laboratorios fabricantes de los mismos, para ambos usos, multiplican el precio de los antibióticos que van destinados para uso animal.

-Los tipos impositivos de IVA, son distintos, ya que a los de uso animal se les aplica el 10% y a los medicamentos destinados a los humanos, se aplica el 4%.

Es el profesional veterinario el que elige la presentación que mejor considere, pudiendo elegir medicamentos de uso humano, para tratar animales, aunque exista de uso animal; eso sí, será obligación del profesional de explicar a su cliente una presentación de la dosis correcta a administrar.

Cuando a la farmacia llega una receta con una prescripción realizada por un veterinario donde se contiene un medicamento de uso animal, está totalmente prohibido sustituirla por un equivalente de uso humano¹⁹⁴.

A continuación se adjunta una factura emitida por un farmacéutico, cuyo establecimiento se encuentra situado en la ciudad de Zaragoza. En la misma se pueden apreciar una serie de productos tanto medicamentosos como homeopáticos¹⁹⁵, para uso animal y humano. El sujeto que adquiere los productos se trata de un profesional veterinario, los cuales serán utilizados o aplicados a los animales que están afectados por distintas dolencias.

Claramente se puede observar que en la factura emitida por la farmacia, abundan los medicamentos destinados a humanos, ello es debido a que los medicamentos de uso

¹⁹³ Real Decreto por el que se Regula el Sistema de Precios de Referencia y de Agrupaciones Homogéneas de Medicamentos en el Sistema Nacional de Salud, y Determinados Sistemas de Información en materia de Financiación y Precios de los Medicamentos y Productos Sanitarios. Se trata de la norma que regulará los precios de los medicamentos incluidos en la prestación farmacéutica del Sistema Nacional de Salud.

¹⁹⁴ Se puede completar la información acudiendo a la siguiente página web:

<http://www.elsevier.es/es-revista-farmacia-profesional-3-articulo-medicamentos-uso-animal-13061369>
(Consultada el 26 de junio de 2016).

¹⁹⁵ En la actualidad se encuentra en trámite de audiencia pública la Orden Ministerial para medicamentos homeopáticos en la que se detallan los requerimientos y características de estos medicamentos. El cuanto al IVA, el tipo aplicable en los medicamentos de uso humano a base de plantas y homeopáticos es del 4%.

humano están sujetos a un tipo del 4%, mientras que los medicamentos de uso animal, están sujetos al 10% o incluso al 21%.

Se podría pensar, teniendo el ejemplo presente, que los laboratorios al ver la poca rentabilidad que generan estos tipos de productos, dejen de producir los mismos centrándose únicamente en la fabricación de productos destinados a humanos, debido a que las sustancias que se utilizan para la producción de los mismos, coinciden con las utilizadas en los medicamentos para animales. Ello conllevaría además la disminución de equipos de investigación sobre productos veterinarios, dejando de lado la investigación en dicho sector, acarreando un atraso importante en la sanidad, debido a que las zoonosis no se tratarían de forma adecuada, ya que son necesarios fármacos especializados para atacar las enfermedades propias de los animales que puedan ocasionar el contagio en los ciudadanos.

Ilustración 1.- Factura real (Farmacia Zaragoza)

Fecha	Código	Descripción del Artículo	%Iva	%Ap.	P.V.P Bruto	P.V.P Neto	Unid.	Importe
05/01/2015		Operación nº E000348/2015						
05/01/2015	679588	BUPREX 0,3 MG 5 AMP 1 ML	4%		3,84	3,84	1	3,84
05/01/2015	729061	NOLOTIL 5X5 AMP	4%		2,14	2,14	1	2,14
05/01/2015	000389	IBERHOME CALCAREA CARBONICA 200CH	4%		6,50	6,50	1	6,50
09/01/2015		Operación nº E000352/2015						
09/01/2015	143456	HEEL CUTIS COMPOSITUM N 5 AMP	4%		18,70	18,70	1	18,70
09/01/2015	320697	PERBORATO CASTILLO 140 G	21%		8,05	8,05	1	8,05
13/01/2015		Operación nº E000353/2015						
13/01/2015	026930	HEEL MUCOSA CÔMPOSITU 5 AMP	4%		18,70	18,70	1	18,70
13/01/2015	093989	IBERHOME IODUM 30 CH	4%		4,50	4,50	1	4,50
13/02/2015		Operación nº E000401/2015						
13/02/2015	143441	HEEL TESTIS COMPOS 5 AMP	4%		13,17	13,17	1	13,17
17/02/2015		Operación nº E000403/2015						
17/02/2015	142440	ARCILLA BLANCA INTERNA A VOGEL	10%		11,40	11,40	1	11,40
23/02/2015		Operación nº E000412/2015						
23/02/2015	078758	IBERHOME ARNICA MONT 30CH	4%		4,50	4,50	1	4,50
25/02/2015		Operación nº E000416/2015						
25/02/2015	000414	IBERHOME KALIUM CARB 200CH GR.	4%		6,50	6,50	1	6,50
26/02/2015		Operación nº E000418/2015						
26/02/2015	083733	IBERHOME MERCURIUS SOLU 7CH	4%		3,00	3,00	1	3,00
26/02/2015	729061	NOLOTIL 5X5 AMP	4%		2,14	2,14	1	2,14
26/02/2015	729061	NOLOTIL 5X5 AMP	4%		2,14	2,14	1	2,14
03/03/2015		Operación nº E000427/2015						
03/03/2015	083766	IBERHOME MERCURIUS SOLU 30CH	4%		4,50	4,50	1	4,50
03/03/2015	080937	IBERHOME ARSENICUM ALB 200CH	4%		6,50	6,50	1	6,50
04/03/2015		Operación nº E000428/2015						
04/03/2015	080424	IBERHOME CARBO VEGET 9CH	4%		4,50	4,50	1	4,50
06/03/2015		Operación nº E000429/2015						
06/03/2015	842468	URBASON SOLUBLE 40 MG 3 VIAL	4%		2,42	2,42	1	2,42
24/03/2015		Operación nº E000451/2015						
24/03/2015	000421	LEDUM PALUSTRE 5CH DOBLE TUBO IBER-HOME	4%		7,50	7,50	1	7,50
31/03/2015		Operación nº E000465/2015						
31/03/2015	000300	IBERHOME HIDRATIS CANADENSIS 15 CH	4%		4,50	4,50	1	4,50
31/03/2015	010824	IBERHOME ZINC 5 CH GEL 50GR	4%		8,30	8,30	1	8,30
31/03/2015	143441	HEEL TESTIS COMPOS 5 AMP	4%		13,17	13,17	1	13,17

TIPO IMPOSITIVO	BASE IMPONIBLE	CUOTA	IMPORTE	
Super Reducido	131,94	5,28	137,22	BASE IMPONIBLE: 148,95 € TOTAL CUOTAS: 7,72 € TOTAL FACTURA: 156,67 € Total Factura (Pta.) : 26.068
Reducido	10,36	1,04	11,40	
Normalizado	6,65	1,40	8,05	

Fuente y elaboración: Profesional farmacéutico de Zaragoza

4. Aspectos veterinarios a los que afecta la subida del IVA

A. Proliferación de las zoonosis

La primera consecuencia del encarecimiento de los servicios veterinarios, es la reducción de las visitas a las clínicas especializadas, disminuyendo de manera considerable el nivel de control sanitario.

Los animales deben estar correctamente vacunados y desparasitados para evitar la proliferación de enfermedades que pueden ser objeto de un verdadero problema de salud pública¹⁹⁶. Así ocurre con la tiña,¹⁹⁷ rabia¹⁹⁸ y la leishmaniasis¹⁹⁹ (hoy en día preocupante).

La gráfica que se muestra a continuación, establece el número de casos de Leishmaniasis que se han producido, en el período comprendido entre 1996 y 2011, las siguientes Comunidades Autónomas: Andalucía, Aragón, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Madrid, Murcia, Navarra y la Rioja.

Como se puede apreciar en la misma, con los años ha ido evolucionando de manera constante, sobre todo en los períodos en los cuales España se ha visto azotada por la crisis. Ello es debido a las pocas protecciones que los propietarios de los animales no hayan llevado a cabo por el coste que ello conlleva.

¹⁹⁶ HEYMANN, D.L.: *El control de las enfermedades transmisibles*, 18º ed., Washington, American Public Health Association, 2005. Págs. 126-153.

¹⁹⁷ Enfermedad infecciosa y contagiosa de la piel, causada por hongos parásitos, que se caracteriza por producir escamas y costras amarillentas que despiden un olor peculiar; afecta sobre todo al cuero cabelludo y, en ocasiones, produce la caída del cabello.

¹⁹⁸ Enfermedad infecciosa, causada por un virus, que padecen ciertos animales, especialmente los perros, y que se transmite a otros animales y al hombre a través de la saliva.

Los propietarios de perros y gatos de nuestra ciudad deben vacunar obligatoriamente a sus animales contra la rabia.

Es tal la importancia que el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, junto con el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad y el Ministerio de Economía y Competitividad, han llevado a cabo un Plan de Contingencia para el Control de la Rabia en Animales Domésticos en España.

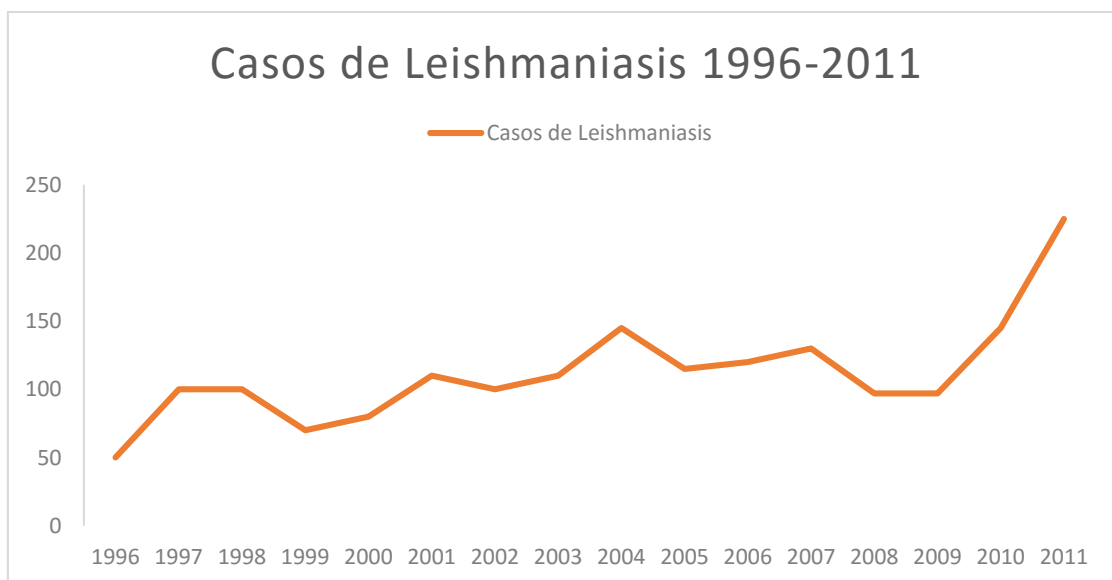
En la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de ello se preocupa la ORDEN AYG/601/2005, de 5 de mayo, por la que se regula el funcionamiento y la gestión de la Base de Datos del censo canino y el registro de animales potencialmente peligrosos de Castilla y León, y se establecen las condiciones de identificación obligatoria de los animales de la especie canina, y se regulan las campañas de lucha antirrábica en Castilla y León.

Cabe resaltar que en 2013, se detectó un caso de rabia en un perro de Toledo, ello debido a la falta de atención sanitaria y de vacunación¹⁹⁸. Anteriormente no se había dado el caso desde 1978.

¹⁹⁹ La leishmaniasis es una enfermedad producida por un parásito del género *Leishmania* que se transmite por la picadura de un mosquito infectado por el parásito, el flebotomo o mosca de la arena. La enfermedad es una zoonosis que afecta tanto a perros como a humanos.

Con más razón, se puede defender la idea de que las zoonosis se irán proliferando por el hecho de no disponer de medios suficientes, debido ello a la crisis que está soportando el país, así como a mayores se añade la subida del IVA, en servicios esenciales para el cuidado de los animales.

Gráfica 1.- Casos Leishmaniasis



Fuente: Red Nacional de Vigilancia Epidemiológica (RENAVE)

Elaboración: Propia

B. Abandono

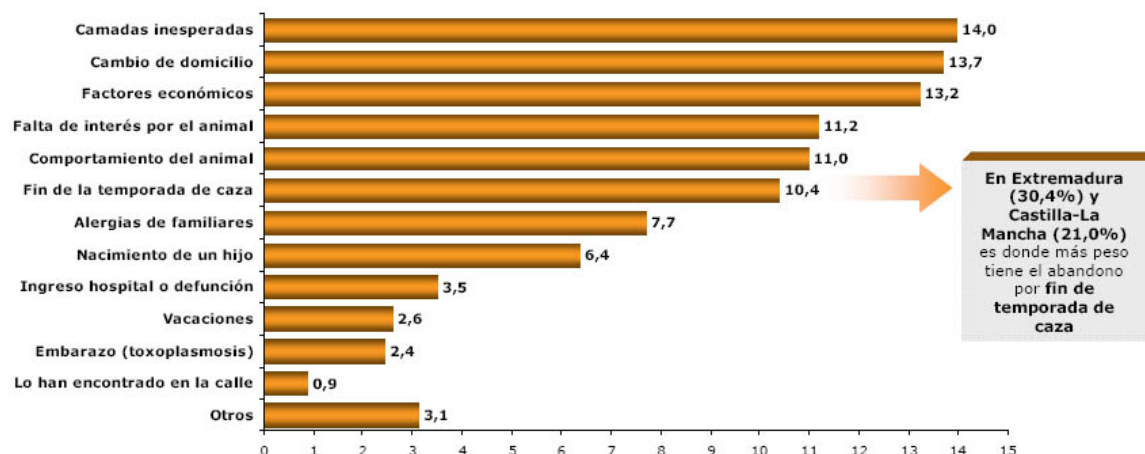
La decisión de llevar a cabo la subida del IVA, en el momento en el que nos encontramos de crisis, afecta directamente a la situación de los animales domésticos, aumentando de manera significativa el número de abandonos y reduciendo el número de adopciones; debido al incremento del coste para el mantenimiento del animal.

En la siguiente gráfica se puede observar como en España, los principales motivos de abandono de animales son:

- Camadas inesperadas.
- Factores económicos.

Todos ellos están relacionados, en cierta parte, con la situación económica de las familias que poseen animales, las cuales no pueden hacer frente a los servicios sanitarios, debido a su elevado coste.

Gráfica 2.- Motivos de abandono



Fuente y elaboración: <http://maltratoanimalesdelmundo.blogspot.com.es/>²⁰⁰

C. No identificación

A su vez, la subida del tipo del IVA, está directamente relacionado con la no identificación del animal, así como el no censado de los mismos en los registros pertinentes. Ello tiene como consecuencia que dicho animal no sea controlado, complicando de manera significativa la identificación del propietario.

No sólo la identificación se debe llevar en cánidos o felinos, sino que también es obligatoria en las explotaciones ganaderas, para así controlar los problemas reproductivos. Para ello, es necesario disponer de información objetiva, sistematizada, actualizada y confiable, la cual se consigue a través de una correcta identificación del animal.

D. Sacrificio innecesario y masivo

Otra de las consecuencias que conlleva el encarecimiento de los servicios es que cuando un animal sufre una enfermedad crónica y necesita un tratamiento de por vida,

²⁰⁰ Consultada el 27 de mayo de 2016.

largo y complicado, lo cual lleva consigo una serie de costes que los propietarios deben asumir, de modo que los propietarios deben tomar la decisión de optar por el sacrificio para así evitar el sufrimiento del animal, cuando el mismo podría evitarse con el correcto tratamiento.

5. Movimientos colectivos

Tras la subida del IVA numerosos colectivos como profesionales del sector, Colegios Veterinarios de distintas provincias, propietarios de animales y asociaciones protectoras de animales, han decidido agruparse en la *Plataforma Contra la Subida del IVA Veterinario*²⁰¹ (en adelante PCSIV), para manifestar su desconcierto y rechazo a la subida del IVA.

El movimiento frente a la subida del IVA se ha llevado a cabo mediante la creación de una plataforma civil, teniendo su origen en Alicante. Sus dos objetivos fundamentales son:

- 1.-Reducción del IVA veterinario.
- 2.-Dignificación y reconocimiento de la profesión como profesión sanitaria, llevando consigo la equiparación al resto de las profesiones cuya misión es el mantenimiento es el aseguramiento de la salud y bienestar de las personas.

A día de hoy, la agrupación se encuentra integrada tanto por personas de origen nacional como por personas de origen internacional.

²⁰¹ Se puede acceder a los datos de la misma en la siguiente página web: <http://iva-vet.blogspot.com.es/> (Consultada el 22 de junio de 2016).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo desarrollado en este TFG, se pueden extraer varias conclusiones:

Primera.- Las entregas de productos y servicios veterinarios deben considerarse parte del conjunto de la producción y distribución de bienes y servicios propios de una actividad económica y que, por lo tanto, deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, como lo están, en general, el resto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que constituyen el hecho imponible del Impuesto.

Segunda.- Existen, con todo, determinadas singularidades que se deben tener en cuenta. Una de ellas es la diferente naturaleza que puede darse en el sujeto pasivo del Impuesto, el empresario o profesional que realiza la prestación de servicios veterinarios: frente a sujetos con ánimo de lucro y pura voluntad empresarial, existen también otros (Entidades de Derecho Público, Administraciones, Entidades sin ánimo de lucro, Asociaciones Protectoras de Animales...) que prestan estos servicios por razones completamente diferentes de la obtención de un beneficio puramente económico. Por ello mismo, la Ley debería reconocer las circunstancias particulares que suponen este tipo de sujetos económicos dentro de este sector de actividad, reconociendo expresamente en su articulado a efectos de su exención, a las entidades de carácter social que tengan esos fines de protección y mejora de las condiciones de vida de los animales.

Tercera.- La Ley del Impuesto también debería aspirar a una visión más amplia y generalista del concepto de Sanidad, incluyendo tanto la Sanidad Humana como la Sanidad Animal, no tanto basándose en una equiparación de sujetos (seres humanos y animales) sino en el hecho de que están íntimamente relacionadas: enfermedades comunes, transmisión de enfermedades de animales a personas, epidemias, perjuicios en la cadena alimenticia... En esa visión unitaria debería darse el mismo tratamiento en el Impuesto Sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos que realizan prestaciones de servicios sanitarios a las personas (médicos) que a los animales (veterinarios). En la actualidad esto no es así: los servicios médicos gozan de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que los servicios veterinarios están sujetos y no exentos.

Cuarta.- Enlazando con lo expuesto en la conclusión anterior, si no es posible extender legalmente la exención de una forma general a todas las prestaciones de

servicios relacionados con la salud humana y animal, debería considerarse, en todo caso, el establecimiento de un tipo de gravamen reducido a las prestaciones de servicios veterinarios. Tras 2012, y en cumplimiento de las normas comunitarias este tipo se elevó al general excepto en los (pocos) casos que se han expuesto en este trabajo. A nuestro juicio, gravar al tipo general estos servicios, con lo que ello supone de incremento del precio de los mismos al consumidor final, puede conducir a consecuencias innecesarias que van desde la desatención de la salud de los animales, con lo que puede suponer el incremento de enfermedades y la transmisión de las mismas, propiciando incluso la aparición de epidemias, hasta el simple abandono de cierto tipo de animales (animales de compañía).

Quinta.- Por último, tenemos en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado comunitariamente, es muy posible que las modificaciones propuestas en estas, no puedan alcanzarse de forma unilateral por parte de la legislación española, sino en el marco de una reforma de la normativa comunitaria, que, en materia del IVA se sustenta en la Sexta Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido), que permita alcanzar las conclusiones que en este trabajo se presentan.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*. 3º ed. Las Rozas, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, 2006.

ALBI IBAÑEZ, E.: *Sistema Fiscal Español: Imposición directa: Doble imposición internacional: Hacienda local*, 24º ed., Madrid, Ariel Economía, 2010.

ALFREDO GUARNERA, E.: *Aspectos esenciales de la interfase de las Zoonosis Parasitarias*, 1º ed., Buenos Aires, Dunken, 2013.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.; CORONA RAMÓN, J.F; VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, 1 ed., Barcelona, Cedecs Editorial S.L., 1997.

ALVAREZ GARCIA, S.: *Introducción al Impuesto sobre la Renta de Sociedades*. 1º ed., Oviedo, Servicio de Publicaciones. Universidad de Oviedo. 1995.

APARICIO PÉREZ, A. y ALVAREZ GARCÍA, S.: Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2001, Doc, nº 6/09, Pág.15.

ARGENTE ALVAREZ, J.; ARVERAS ALONSO, C.; GIL DEL CAMPO, M.; MARQUEZ RABANAL, A.; MARTIN FERNANDEZ, J.; MELLADO BENAVENTE, F. y RODRIGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 3º ed., Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.

BÜLCHER, O.: *Principios de Derecho internacional tributario*, trad. Esp. EDF, Madrid, 1968, Págs. 49 y ss.

CABRERA FERNANDEZ, J.M.: Repercusión incorrecta del IVA, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 1992, Núm. 15, Págs. 53-58.

CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial*, 18º ed., Pamplona, Aranzadi, 2014.

CALVO ORTEGA, R.: *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, en VV.AA., *La ley de Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

CALVO VERGEZ, J.: La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2007, Núm 45.

CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil español: común y foral*, Madrid, Reus, 1974.

CATELLANA PERELLO, C.: *Oficina de Farmacia*, 1º ed., Madrid, Ediciones Paraninfo S.A., 2014.

CUBERO TRUYO, A.: *Los regímenes especiales en la Sexta Directiva de la CEE*, Noticias/C.E.E., 1990, Núm.69.

DE MIGUEL CANUTO, E.: El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA, *Revista de información fiscal*, 2012, Núm. 110, Págs. 11-32.

EREÑO GARCIA, O.: La modificación de la base imponible en el IVA, *Forum fiscal de Gipuzkoa*, 2012, Mes 179, Págs. 27-38.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*, 2º ed, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

FALCON Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Madrid, Civitas, 1988.

FALCON Y TELLA, R.: La protección jurídica del contribuyente ante las eventuales violaciones del Derecho Comunitario, *Impuestos*, 1987, Núm 7, Pág. 90.

FRANCISCO DELGADO, A., y REINA TORRES, D.: El devengo del IVA en la entrega de bienes, *Quincena fiscal*, 2013, Núm. 10, Págs. 77-83.

GUTIERREZ ESPADA, C; CERVELL HORTAL, M.J.; PIERNAS LÓPEZ, J.J.; GARCIANDÍA GARMENDIA, R.: *La Unión Europea y su derecho*, Trotta, 2012.

GUTIERREZ JUNQUERA, P.: *Curso de Hacienda Pública*, 2º ed., Salamanca, Ediciones Universidad Salamanca, 2006.

HEYMANN, D.L.: *El control de las enfermedades transmisibles*, 18º ed., Washington, American Public Health Association, 2005.

LOPEZ ESPADADOR, C.: Los discutibles componentes impositivos dentro de la base del IVA, *Crónica tributaria*, 2015, Núm. 154, Págs. 69-91.

MACARRO OSUNA, J.M.: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, 1º ed., Madrid, Aranzadi, 2015.

MATA SIERRA, M. T.: *El principio de igualdad tributaria*, 1º ed., Madrid, Aranzadi, 2009.

MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1º ed., Valladolid, Lex Nova, 1996.

MARTINEZ LAGE, S., y SAINZ VICUÑA, A.: *El ordenamiento jurídico comunitario, en Aspectos económico-financieros de las Comunidades Europeas*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1985.

MERINO JARA, I., LUCAS DURAN, M., CALVO VERGEZ, J., FERNANDEZ AMOR, J.A., GARCIA CALVENTE, Y., GARCIA LUIS, T., MANZANO SILVA, E., y, VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial*, 1º ed., Madrid, Tecnos, 2013.

MERINO JARA, I., LUCAS DURAN, M., CALVO VERGEZ, J., FERNANDEZ AMOR, J.A., GARCIA CALVENTE, Y., GARCIA LUIS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M. y, VAQUERA GARCIA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial*, 1º ed., Madrid, Tecnos, 2013.

MENENDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANIBARRO PEREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PEREZ DE VEGA, L. y VILLARIN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 9º ed., Lex Nova, 2008. Pág. 160.

MORENO VALDERREY, C.: *Dispensación de Productos Farmacéuticos*, Madrid, Ediciones Paraninfo S.A., 2014.

PATON GARCIA, G.: *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, 1º ed., Lima, Sunat, 2012.

PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 2000.

PÉREZ ROYO, F.; GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I.; CUBERO TRUYO, A. Y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3º ed, Madrid, Tecnos, 2009.

RAMOS RAMOS, B., y SANCHEZ NARANJO, C.: *La planificación estratégica como método de gestión pública: experiencias en la administración española*, 1º ed., Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 2013.

RESCIA DE LA HORRA, C.: *Doctrina Judicial Tributaria Comentada*, Tomo 3, Argentina, Juris, 1997.

RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C.: El ordenamiento jurídico de las Comunidades Europeas. Caracteres generales y elementos constitutivos, *Revista de las instituciones europeas*, mayo-julio 1964, Pág. 598.

ROMERO GARCIA, F.: *El valor sistema tributario: Acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Cádiz, Servicio de Publicaciones Universidad de Cádiz, 2005.

SIMON ACOSTA, E.: ¿Qué es una exención tributaria?, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2003, Núm. 598, Pág. 3.

SOLANA VILLAMOR, F.: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, Valencia, CISS grupo Wolters Kluwer. 2012.

VALLE LOPEZ, J.M.: *La Unión Europea y su política educativa: La integración europea*, Madrid, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Ministerio de Educación y Ciencia, 2006.

ANEXO 1

Impuestos estatales cedidos

Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común Impuestos estatales cedidos			
Impuestos estatales	Rendimiento cedido	Gestión	Capacidad Normativa cedida a las CCAA
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Ley 35/2006, de 28 de noviembre	50%	AEAT ²⁰²	Si
Impuesto sobre Sociedades Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo	No	AEAT	No
Impuesto sobre Renta de los No residentes Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo	No	AEAT	No
Impuesto sobre el Patrimonio Ley 19/1991, de 6 de junio	100%	Autonómica	Si
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Ley 29/1987, de 18 de diciembre	100%	Autonómica	Si
Impuesto sobre el Valor Añadido Ley 37/1992, de 28 de diciembre	50%	AEAT	No
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre	100%	Autonómica	Si
Impuestos especiales de Fabricación Ley 38/1992, de 28 de diciembre	58%	Autonómica	No
Impuestos especiales sobre determinados Medios de Transporte Ley 38/1992, de 28 de diciembre	100%	Autonómica	Si
Impuesto especial sobre el Carbón Ley 38/1992, de 28 de diciembre	No	AEAT	No

²⁰² Agencia Estatal de Administración Tributaria

Impuesto sobre Primas de Seguro Ley 13/1996, de 30 de diciembre	No	AEAT	No
Tributos sobre el Juego Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero	100%	Autonómica	Si
Impuesto sobre Actividades del Juego Ley 13/2011, de 27 de mayo			
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito Ley 16/2012, de 27 de diciembre	No	AEAT	No
Impuesto sobre el Valor de la producción de la Energía Eléctrica Ley 15/2012, de 27 de diciembre	No	AEAT	No
Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de Energía Nucleoeléctrica Ley 15/2012, de 27 de diciembre	No	AEAT	No
Impuesto sobre Almacenamiento de Combustible Nuclear gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas Ley 15/2012, de 27 de diciembre	No	AEAT	No
Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero Ley 16/2013, de 20 de octubre	No	AEAT	No
Renta de Aduanas Reglamento nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008	No	AEAT	No

Fuente: Art. 11 de la LOFCA Elaboración propia

ANEXO 2

Tributos concertados

Enumeración de tributos concertados de normativa autónoma		Tributos concertados de normativa común	
Impuestos	Limitación normativa	Impuestos	Capacidad normativa foral
<p>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 12/2002)</p> <p>Vizcaya (Norma Foral 13/2013)</p> <p>Guipúzcoa (Norma Foral 3/2014)</p> <p>Álava (Norma Foral 33/2013)</p>	<p>Tipos aplicables a:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Retenciones de capital mobiliario -Retenciones sobre actividades económicas -Retenciones sobre premios 	<p>Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Ley 12/2002)</p>	<p>Tributación de los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco</p> <p>Vizcaya (Norma foral 12/2013)</p> <p>Guipúzcoa (Norma foral 2/1999)</p> <p>Álava (Norma Foral 21/2014)</p>
<p>Impuesto sobre Sociedades (Ley 12/2002)</p> <p>Vizcaya (Norma Foral 11/2013)</p> <p>Guipúzcoa (Norma Foral 2/2014)</p> <p>Álava (Norma Foral 37/2013)</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Tipos aplicables a retenciones de capital mobiliario -Definición de grupo fiscal, sociedad dominante o dependiente, grado de dominio y operaciones internas del grupo 	<p>Impuesto sobre los depósitos en Entidades de Crédito (Ley 12/2002)</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Tipos de gravamen en las mismas condiciones que en territorio común -Modelos de declaración y plazos de ingreso
<p>Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 12/2002)</p> <p>Vizcaya (Norma Foral 2/2013)</p> <p>Guipúzcoa (Norma Foral 20/2012)</p> <p>Álava (Norma Foral 9/2013)</p>		<p>Impuesto sobre el valor de la Producción de Energía Eléctrica (Ley 12/2002)</p>	<p>Modelos de declaración y plazos de ingreso</p>
<p>Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 12/2002)</p> <p>Vizcaya (Decreto Foral 3/1993)</p>		<p>Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos resultantes de la Generación de Energía</p>	<p>Modelos de declaración y plazos de ingreso</p>

Guipúzcoa (Norma Foral 3/1990) Álava (Norma Foral 11/2005)		Nucleoeléctrica (Ley 12/2002)	
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Ley 12/2002) Vizcaya (Norma Foral 1/2011) Guipúzcoa (Norma Foral 18/1987) Álava (Norma Foral 11/2003)	Operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro	Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en instalaciones Centralizadas (Ley 12/2002)	Modelos de declaración y plazos de ingreso
Tasas sobre el Juego (Ley 12/2002)	Hecho imponible y sujeto pasivo	Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 12/2002)	Modelos de declaración y plazos de ingreso Vizcaya (Norma Foral 7/1994) Guipúzcoa (Norma Foral 102/1999) Álava (Norma Foral 12/1993)
		Impuesto sobre las Primas de Seguro (Ley 12/2002)	Modelos de declaración y plazos de ingreso
		Impuestos especiales (Ley 12/2002)	-Tipos de gravamen en las mismas condiciones que en territorio común -Modelos de declaración y plazos de ingreso
		Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (Ley 12/2002)	Modelos de declaración y plazo de ingreso
		Impuesto sobre Actividades de Juego (Ley 12/2002)	

Fuente: Manual Práctico de Derecho Tributario²⁰³ Elaboración propia

²⁰³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario Parte General*, 2º ed, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.