



Código asignatura	Nombre asignatura
66023072	Derecho Financiero y Tributario II
Fecha alta y origen	Convocatoria
01/04/2014	Septiembre 2013 (2ª P.P.)
Curso Virtual	

DFT II S13 ORDINARIO – SEGUNDA PRUEBA PRESENCIAL – SOLUCIONES

Notas previas:

- 1.ª A efectos puramente informativos, que no prejuzgan las competencias de cada uno de los Profesores del equipo docente para evaluar la concreta respuesta de los alumnos, se ofrecen ejemplos de respuesta a las preguntas del examen.
- 2.ª No se valorará positivamente la parte de la respuesta que no guarde directa relación con la pregunta correspondiente.
- 3.ª De acuerdo con las instrucciones que figuraban al comienzo del enunciado del examen, es necesario justificar todas y cada una de las respuestas e indicar con precisión qué precepto o preceptos resultan aplicables. No se valorarán positivamente aquellas respuestas que no estén debidamente justificadas.

Primera.- Una SA ha realizado, entre otros, los siguientes actos y negocios:

a) Ha prestado servicios de tierra (handling) en el aeropuerto de Barajas para una compañía aérea dedicada a transportes internacionales de viajeros.

b) Ha prestado servicios de transporte de viajeros a y desde el aeropuerto en el que actúa.

Señale si estas operaciones están sujetas al IVA y, en caso de estar sujetas, si están o no exentas.

Deben hacerse dos observaciones previas en relación con las operaciones a que se refiere el caso:

1.ª Según el artículo 5.Uno.b) LIVA, a los efectos de lo dispuesto en la LIVA se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Según la letra a) del artículo 4.Dos LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional «*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional*». Además, no resulta aplicable ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 7 LIVA. En consecuencia, las operaciones a que se refiere el caso estarán sujetas al impuesto si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.ª Ambas operaciones constituyen prestaciones de servicios en virtud de los artículos 11.Uno LIVA («*toda operación sujeta a IVA que, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes*») y artículo 11.Dos.8.ª («*los transportes*»), respectivamente.

a) En relación con el **lugar de realización de los servicios de tierra** deben hacerse las siguientes observaciones:

- Entre esos servicios figuran los de restauración y catering. De acuerdo con la letra b) del artículo 70.Uno.5.ª, A), LIVA, estos servicios se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto «*cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto*».

- En relación con los demás servicios resultará aplicable la regla general del artículo 69.Uno.1.º LIVA. Por lo tanto se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto *«Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual»*.

De cumplirse las condiciones señaladas las operaciones se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, estarán sujetas a este impuesto.

De estar sujetas las operaciones al IVA deberá analizarse **si resulta aplicable alguna exención**. A este respecto deben tenerse en cuenta los apartados seis y siete del artículo 22 LIVA, que se refieren a ciertos servicios prestados a las aeronaves que desarrollan la actividades que quedan exentas en virtud del apartado cuatro del mismo artículo 22 LIVA, entre las que se encuentran las realizadas por *«compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros»*. Los apartados señalados hacen referencia en concreto a los siguientes servicios:

- Entregas de productos de avituallamiento, cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves (apartado seis y art. 10.1.6.º RIVA).
- Prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores, realizadas para atender las necesidades directas de las aeronaves, o para atender las necesidades del cargamento de ellas (apartado siete y art. 10.2 RIVA).

De acuerdo con estos preceptos, cabe afirmar que los servicios de handling estarán exentos en el IVA siempre que el destinatario sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.

b) Según el artículo 70.Uno.2º LIVA se entenderán **prestados en el territorio de aplicación del impuesto** los servicios de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto. Puesto que la compañía presta servicios de transporte de pasajeros a y desde Barajas, la parte de este transporte que transcurra por el territorio de aplicación del IVA estará sujeta al impuesto.

El enunciado del supuesto no aclara si se refiere al transporte aéreo o, como parece más probable, al traslado de pasajeros por carretera desde y al Aeropuerto. En el segundo caso no operaría ninguna **exención**. En el primer caso debería tenerse en cuenta que, a tenor del artículo 22.Trece LIVA, están exentos *«Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto»*.

Segunda.- a) Un abogado establecido en Francia ha asesorado a un empresario establecido en Madrid en relación con la compra de un edificio situado en esta misma ciudad. Señale si esta prestación de servicios está gravada por el IVA y, caso de estarlo, quién es el sujeto pasivo.

b) Una SA ha permutado una parcela urbana con otra propiedad de un Ayuntamiento, esta última de naturaleza rústica. Señale si la SA deberá repercutir y/o soportar alguna cuota de IVA por esta operación.

a) No cabe duda de que el asesoramiento prestado por un abogado es una operación sujeta al IVA si se entiende realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, toda vez que se trata de una prestación de servicios realizada por un profesional (artículos 4 y 5 LIVA).

Al tratarse de un servicio relacionado con un bien inmueble situado en Madrid, el asesoramiento se entenderá **realizado en el territorio de aplicación del Impuesto**, de acuerdo con el artículo 70.Uno.1.º LIVA. Aunque no se entendiera aplicable este precepto, la regla general del artículo 69.Uno.1.º LIVA llevaría a la misma conclusión, toda vez que el destinatario del servicio es un empresario establecido en ese territorio. La operación está, por lo tanto, sujeta al IVA.

No concurre ninguno de los supuestos recogidos en el artículo 20.Uno LIVA, de modo que la operación no estará exenta del impuesto.

En lo concerniente al **sujeto pasivo** de la operación, el artículo 84.Uno.2.º LIVA dispone que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto cuando «*las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto*». Dado que el profesional que presta el servicio no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, sino en Francia, se produce la inversión del sujeto pasivo, siendo éste el empresario establecido en Madrid.

b) En la **permuta** se producen dos transmisiones cuya tributación debe analizarse separadamente.

1.º Entrega de la parcela urbana por la SA. La entrega realizada por la SA está sujeta al impuesto por los motivos señalados al comienzo de la solución del primer caso. No resulta aplicable a esta entrega ninguna exención. En particular, no es aplicable la exención prevista en el artículo 20.uno.20.º LIVA, toda vez que el inmueble transmitido es una parcela urbana. En consecuencia, la sociedad deberá repercutir la correspondiente cuota del IVA por esta entrega.

2.º Entrega de la parcela rústica por el Ayuntamiento. El artículo 5 define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. El enunciado del caso no proporciona datos suficientes para determinar si la transmisión se realiza en el ámbito de una actividad empresarial y, por tanto, sujeta a IVA. En cualquier caso, si la entrega de la parcela rústica estuviera sujeta al IVA, resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º LIVA, salvo que se renuncie a ella bajo las condiciones previstas por el artículo 20.Dos LIVA. En consecuencia, cabe concluir que la sociedad no soportará IVA por la adquisición de la parcela rústica, salvo que la operación esté sujeta al IVA y se renuncie a la exención citada.

Nota sin relevancia para la calificación del examen: La Dirección General de Tributos, en reiterada doctrina, ha establecido que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos: (a) Cuando

las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública. (b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad. (c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Tercera.- a) Un abogado ha adquirido un iPad por un importe de 2.000 €. En horario laboral lo utiliza en su actividad profesional. En horario no laboral y durante los fines de semana sus hijos lo utilizan para jugar al Call of Duty. Indique si, de acuerdo con la Ley del IVA, el empresario puede deducir la cuota del IVA soportada por la adquisición de la tableta.

b) Dos personas físicas (A y B) disuelven la copropiedad que tenían sobre una vivienda. A se queda con la vivienda compensando en metálico a B. ¿Queda esta operación sujeta a alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD?

a) El artículo 95 LIVA establece ciertas limitaciones al **derecho a deducir las cuotas de IVA** soportadas por los empresarios o profesionales cuando los bienes o servicios adquiridos «*no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional*» (art. 95.Uno LIVA).

El mismo precepto enumera los supuestos en los que los bienes no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, incluyendo, entre otros, los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos (art. 95.Dos.1.º LIVA). Así ocurre en el caso planteado pues el iPad es destinado, tanto a fines relacionados con la actividad profesional, como a otros de naturaleza no empresarial ni profesional.

No obstante, el propio artículo 95 LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional bajo el cumplimiento de ciertas reglas. En relación con los bienes de inversión distintos de los vehículos, se permite la deducción «*en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional*» (art. 95.Tres.1.ª LIVA), esto es, en la proporción en que se destine a la actividad empresarial o profesional.

Debemos, por ello, analizar si el iPad constituye un bien de inversión. El artículo 108.1 LIVA define los bienes de inversión como aquellos «*bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación*». El artículo 108.2 LIVA completa la delimitación de ese concepto negando tal calificación a ciertos bienes, entre los que se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros). El valor del iPad no supera esta cuantía de modo que no puede ser considerado como un bien de inversión.

Podemos concluir, por ello, que, de acuerdo con la Ley del IVA, las cuotas soportadas en la adquisición del iPad no serían deducibles en ninguna cuantía, al no estar el bien directa y exclusivamente relacionado con la actividad empresarial y no constituir un bien de inversión.

b) Debe señalarse, en primer lugar, que la **disolución y adjudicación** a que se refiere el caso no se encuentra sujeta al IVA, al no tratarse de una operación realizada por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA).

En lo que se refiere al **ITPO**, debe tenerse en cuenta que el artículo 7.2.B) TRLITP dispone que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del impuesto los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento al párrafo primero del artículo 1062 del Código Civil, entre otros. De acuerdo con estas disposiciones, como señala el manual recomendado en la pág. 469 de su última edición, no tributarán por ITPO los excesos de adjudicación derivados de las divisiones de comunidades y adjudicaciones de bienes indivisibles, o que desmerezcan mucho como consecuencia de su división. Como ejemplo de bien indivisible o que desmerece mucho por la división se cita precisamente una vivienda en esa página del manual. En suma, el exceso originado por la adjudicación a uno de los copropietarios de una vivienda inmueble esencialmente indivisible no está sujeto al ITPO cuando esa vivienda, además, constituye el único bien existente en la comunidad de bienes y se paga la diferencia en metálico al otro copropietario.

Nota sin relevancia para el examen: La cuestión relativa a si la vivienda constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, si bien reiterada jurisprudencia considera que los inmuebles deben considerarse como «*un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división*» y que la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero.

La operación tampoco queda gravada por el **IOS**. En particular, debe señalarse que la comunidad de bienes a que se refiere el caso no queda equiparada a las sociedades a efectos de ese gravamen en virtud del artículo 22 TRLITP, toda vez que no realiza ninguna actividad empresarial.

En cambio, como también se señala en la página citada del manual, la escritura de disolución de la comunidad de bienes sí estará sujeta a la cuota gradual del **IAJD** al reunir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 TRLITP:

- a) Tratarse de la primera copia de una escritura pública.
- b) Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- c) Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- d) No estar sujeto dicho acto al ITPO, ni al IOS, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuarta.- a) Una SA con un volumen de negocios de 300.000 € ha prestado un servicio a un cliente que no es empresario ni profesional, repercutiéndole el correspondiente IVA. Transcurridos seis meses desde la prestación del servicio, el cliente todavía no ha satisfecho el importe de la factura. ¿Qué puede hacer la SA en relación con el IVA ante este impago?

b) Pasados seis meses más, el cliente satisface la mitad del importe facturado. ¿Qué debe hacer la SA en relación con el IVA al recibir este pago parcial?

a) De acuerdo con el artículo 80.Cuatro LIVA, **la sociedad puede reducir la base imponible** cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos, un crédito se considera incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido el plazo establecido por ese precepto desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. El plazo es de seis meses «*Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros*», como sucede en nuestro caso.

El plazo de seis meses se computa desde el devengo del impuesto. A este respecto debe tenerse en cuenta que el devengo de esta operación se produce en el momento de la prestación del servicio, al no concurrir ninguna de las circunstancias en recogidas en el artículo 75.Uno.2º LIVA y siguientes.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 €. Como en nuestro caso, el destinatario no es empresario ni profesional, será necesario que la base imponible de la operación sea superior a 300 €.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

Si se procede a la modificación de la base imponible deben rectificarse las cuotas repercutidas en los términos previstos por el artículo 89 LIVA.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa [artículos 80.Cuatro.B) LIVA y 24 RIVA].

b) El artículo 80.Cuatro.C) LIVA establece lo siguiente: *«Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida».*

Como en nuestro caso el destinatario no es empresario ni profesional, la sociedad debe modificar al alza la base imponible. A estos efectos deberá tener en cuenta que el IVA se entiende incluido en las cantidades percibidas en la misma proporción de la parte de la contraprestación percibida (esto es, en el 50 por ciento).