

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

- **Colaboraron en esta edición:**

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

- **Colaboraron en ediciones anteriores:**

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

- **Coordinador permanente:**

Julián SÁNCHEZ ESTÉVEZ

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

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

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

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid.
www.efl.es
Precio: 144,56 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17794-04-0
ISSN: 1579-2897
Depósito legal: M-17055-2019

Impreso en España por Printing '94
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 Madrid

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

MEMENTO / **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

IVA

2019

Fecha de edición: 26 de abril de 2019



Plan general

Número marginal

10 Naturaleza y normativa reguladora

PARTE 1ª OPERACIONES INTERIORES

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

PARTE 2ª OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

5200 Operaciones intracomunitarias

PARTE 3ª IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

5600 Importaciones de bienes
6000 Exportaciones y operaciones asimiladas

PARTE 4ª GESTIÓN

6400 Liquidación del impuesto
6900 Otras obligaciones formales

PARTE 5ª IVA EN EL MARCO DE LA UE

8000 IVA en el marco de la UE

PARTE 6ª CONTABILIZACIÓN

8250 Contabilidad del IVA

PARTE 7ª OTRAS ESPECIALIDADES

8500 Operaciones inmobiliarias
8900 Transportes
9150 Nuevas tecnologías
9450 Operaciones de financiación

Número
marginal

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

- 9900 Vías de recurso y de petición ante las Instituciones Europeas
- 9975 Jurisprudencia del TJUE en materia de IVA durante 2018

PARTE 9ª ANEXOS

- 10500 Anexos

TABLA ALFABÉTICA

Abreviaturas

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



CAPÍTULO 1

Naturaleza y normativa reguladora

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

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

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

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

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

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

- Las siguientes **normas reglamentarias**:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PARTE PRIMERA**Operaciones
interiores**

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

CAPÍTULO 2

Hecho imponible

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

50

I. Operaciones sujetas

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

Están sujetas al impuesto:

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

55

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

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

56

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

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

Los bonos pueden ser:

- univalentes: se conocen todos los datos de la entrega de bienes o prestación de servicios así como la cuota de IVA devengada.

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

- polivalentes: cualesquiera que no cumplan el anterior requisito.

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

Las modificaciones en la Directiva se aplican a los bonos emitidos después de 31-12-2018 (Dir 2006/112/CE art.30 bis, 30 ter, 73 bis, 410 bis, 410 ter).

Posteriormente, se aprueba la **DGT Resol 28-12-18**, que completa la regulación incorporada por la Dir (UE) 2016/1065 y regula otros elementos necesarios para la tributación de los bonos a efectos del IVA no incluidos en aquella. Con efectos, también, para los bonos emitidos después del 31-12-2018, sus aspectos más relevantes son:

a. Definición de bono a efectos del IVA.

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

57

b. Tributación del bono univalente.

La transmisión de un bono univalente efectuada por un **empresario o profesional** que actúe **en nombre propio** tributa conforme al régimen de tributación que corresponda a la entrega de bienes o a la prestación de servicios a que se refiere el bono (operación subyacente). El sujeto pasivo del IVA es el empresario que realiza la transmisión (salvo inversión del sujeto pasivo), quien debe repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la operación subyacente. La base imponible está determinada por el precio pagado por dicho bono, incluida la cuota de IVA.

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

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

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

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

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

c. Tributación del bono polivalente.

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

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

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

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

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

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

59

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

1) Están sujetas al IVA

- las actividades de **investigación** para aplicaciones de la electricidad y seguridad en el trabajo realizadas mediante contraprestación por quienes se dediquen habitualmente a la realización de las mismas o por empresarios o profesionales que actúen en el desarrollo de su actividad (DGT CV 22-12-86);
- las operaciones realizadas por un **puerto deportivo** para los propietarios amarristas del mismo cuya contraprestación se instrumenta en función del coeficiente de propiedad de cada uno sobre los gastos de funcionamiento de dicho puerto (DGT 29-3-99);
- la entrega de mercaderías por una **sociedad cooperativa limitada** a los socios que van a causar baja en la misma, en concepto de devolución de sus aportaciones al capital social de la cooperativa (DGT CV 15-6-05);
- la entrega de **energía eléctrica** realizada, de forma gratuita o por un precio bonificado, por una empresa a sus **empleados** (DGT CV 16-12-08);
- las operaciones consistentes en la **selección de candidatos** para trabajar como becarios en las empresas que forman parte del programa de formación de una fundación (DGT CV 19-12-08);

- en el ejercicio del **derecho de reversión** si el bien que revierte al propietario no es exactamente el mismo que se expropió, sino que ha sufrido **mejoras** (el bien expropiado era un terreno rústico y el bien que revierte es un terreno urbano), los servicios de urbanización que el propietario va a recibir como consecuencia de la reversión se consideran operación sujeta al IVA (DGT CV 16-5-08);
- una cooperativa de viviendas ha soportado indebidamente la **tasa de basura**. Los sujetos pasivos de dicha tasa son los ocupantes de las viviendas y locales de la cooperativa. Al ser la cooperativa un empresario o profesional a efectos del impuesto, el reparto del importe de la tasa de basuras que efectúe entre sus cooperativistas, en definitiva, la **refacturación** de dicho gasto, está sujeta y no exenta del impuesto (DGT CV 11-2-10). En el mismo sentido, una comunidad de usuarios de un aparcamiento que refactura a estos últimos el **IBI** y la tasa de recogida de residuos (DGT CV 23-4-13); también la refacturación de los gastos de **electricidad y gas** que un Ayuntamiento realiza al concesionario de la explotación de una cafetería de un centro de mayores (DGT CV 15-9-17);
- la prestación de servicios consistentes en la instalación y mantenimiento de **máquinas recaudadoras de donativos**, la gestión de la recaudación y la publicidad de la entidad destinataria de dichos donativos, realizada a cambio de la correspondiente contraprestación, es una actividad sujeta al IVA (DGT CV 12-12-12);
- la entrega de un **regalo** (robot de cocina) por una **entidad bancaria** a cambio de hacer un depósito de dinero durante un año es una entrega de bienes sujeta al IVA (DGT CV 29-3-12);
- la venta de una **tarjeta regalo** que da derecho a permanecer un número de días en **establecimientos hosteleros** situados en el territorio de aplicación del impuesto es una operación sujeta al IVA, pues es un pago adelantado de las estancias en ellos (DGT CV 7-5-14);
- la consultante actúa en nombre propio en la emisión y comercialización del producto denominado **"bonomédico"**. La venta del bonomédico por parte de la consultante a los usuarios del servicio médico determinará la prestación de un servicio médico sujeto pero exento del IVA, cuya base imponible será el importe de la contraprestación convenida (DGT CV 8-1-16);
- la **renuncia** del arrendatario a la posesión de una finca rústica antes del vencimiento del contrato, y a las inversiones realizadas sobre la misma (transformación de la finca de secano a regadío), recibiendo en contrapartida una indemnización por el arrendador, es una operación sujeta a IVA (DGT CV 21-8-17). En el mismo sentido la renuncia a sus derechos por parte del arrendatario de un local (DGT CV 28-2-18).

2) No están sujetas al IVA las siguientes operaciones:

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

60

- el titular de un **depósito distinto del aduanero** ingresa el IVA a la importación cuando se producen faltas de mercancías ajenas en su depósito. Si posteriormente aparecen las mercancías y salen del depósito, el reembolso del importe del IVA pagado que se obtiene del sujeto pasivo importador, no es una operación sujeta (DGT CV 16-6-06);
- en la **disolución de una sociedad de gananciales** por haber convenido los cónyuges el régimen de separación de bienes, la atribución a los cónyuges de los bienes anteriormente gananciales no constituye operación sujeta. Si uno de los cónyuges cede al otro sus bienes o parte de los mismos para que los utilice en su actividad empresarial o profesional, dicha cesión no está sujeta si es efectuada a título gratuito y el cónyuge cedente no realiza otras actividades empresariales o profesionales (DGT 11-11-94);
- la **emisión de participaciones** por una sociedad, como consecuencia de una ampliación de capital, para entregarlas a cambio de otras o del usufructo sobre acciones, no constituye una operación sujeta al IVA (DGT CV 21-5-12; CV 26-11-18); en el mismo sentido, la emisión de nuevas participaciones por una entidad holding (DGT CV 17-3-16); también la emisión de nuevas acciones en una operación de reestructuración con aportación no dineraria (DGT CV 11-12-17);

61

En el mismo sentido, las **operaciones con títulos valores** (ampliación de capital para sufragar deudas pendientes) que no se realizan con la intención de comerciar con ellos sino con una intención diferente, como es la de captar fondos para el desarrollo de actividades [DGT CV 12-6-14];

– las **aportaciones dinerarias**, obligatorias o voluntarias (aportaciones al capital social de una cooperativa), que pueden efectuar los **socios fundadores**, y que no se encuentran referidas o vinculadas a servicios prestados por una cooperativa sin ánimo de lucro que vayan a recibir dichos socios, no están sujetas al IVA [DGT CV 25-4-12];

– las aportaciones realizadas por los suministradores de un patrono de una **fundación** a dicha fundación se hacen en cumplimiento de las obligaciones estipuladas en los contratos de suministro firmados por el mencionado patrono, pero no constituyen contraprestación de operación alguna sujeta al IVA realizada por la fundación [DGT 16-11-99];

– el pago que la sociedad vendedora de una nave realiza a la compradora como compensación por los **gastos de urbanización** que esta debe satisfacer no supone acto alguno de consumo. No hay entrega de bienes ni prestación de servicios en esta operación, por lo que el pago realizado por la vendedora no puede ser contraprestación de ninguna operación sujeta al impuesto [DGT CV 30-1-07];

62

– la venta de una **tarjeta electrónica** personal y recargable que permite el acceso a **servicios varios**, que no están determinados de antemano, es una operación no sujeta [DGT CV 24-5-11];

– la **venta de cheques regalo** que posteriormente dan derecho a permanecer un número de días en determinados **hoteles** no está sujeta si los hoteles pueden estar ubicados fuera del territorio de aplicación del IVA [DGT CV 17-7-13];

– la **venta de una tarjeta regalo** que permite la adquisición de bienes y servicios en un determinado gran almacén con sede en la Península, Canarias, Ceuta y Melilla [DGT CV 21-2-08; CV 25-3-09];

– la venta por internet de **bonos multiuso** que permiten adquirir productos o servicios diversos tales como estancias en hoteles, alquiler de coches, restaurantes, etc. [DGT CV 25-3-09];

En el mismo sentido la venta de **cupones de recarga** que permiten adquirir servicios de diversa índole: servicios de telecomunicaciones, de transportes o de viajes [DGT CV 25-5-17];

– la emisión y entrega de **vales-comida**, pues lo que se está entregando es únicamente un medio de pago de bienes y servicios de restauración [DGT CV 17-1-11];

– la venta de **tarjetas de dinero** «Paysafecard», pues se trata de pagos anticipados de servicios no identificados [DGT CV 19-12-11];

– la venta de **«derechos a puntos»** que permiten a sus titulares recibir anualmente puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados **servicios de hostelería**, tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del IVA [DGT CV 2-4-12; CV 27-1-14]. En el mismo sentido, la adquisición de puntos o **millas aéreas** por parte del usuario es una operación no sujeta al IVA, pues lo que realmente se está entregando al consumidor es un medio de pago de los bienes y servicios concretos a que tiene acceso [DGT CV 18-6-08];

– La **extinción** obligatoria de un **derecho de arrendamiento** de un bien inmueble como consecuencia de un expediente de expropiación forzosa no está sujeta, constituyendo el justiprecio acordado una indemnización [DGT CV 18-1-08].

65

– las **aportaciones dinerarias** que uno de los **coproductores** de una película efectúa a la entidad, que se encarga de la producción como parte de su aportación a la coproducción, no son la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA, por lo que no debe repercutirse el impuesto con ocasión de la percepción de los importes [DGT CV 21-12-16; CV 23-5-18];

– en la transmisión de un vehículo que ha estado **afecto** a un patrimonio empresarial o profesional **al 50%**, el otro 50% se corresponde con la entrega de un activo no afecto, por lo que no está sujeta [DGT CV 17-3-09; CV 16-2-16];

– una **cooperativa** agrícola ganadera decide imputar sus pérdidas a los cooperativistas en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos. Las **aportaciones** de los socios para **compensar pérdidas** tienen naturaleza de aportación social en metálico. Dicho importe no constituye la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por la cooperativa en favor de los socios cooperativistas, al tener su causa en el mandato legal en virtud del cual los socios cooperativistas deben satisfacer las pérdidas que se les imputan, por lo que no están sujetas al impuesto [DGT CV 17-2-10];

70

– las liquidaciones de **pérdidas y ganancias** realizadas en el mercado cuando se refieren a **contratos de futuro** de naturaleza financiera no están sujetas al impuesto tanto si se producen durante la vigencia del contrato como durante el periodo de ejecución a su vencimiento [DGT CV 24-5-10];

– los ingresos de la actividad de un club sin ánimo de lucro proceden de subvenciones y de las contraprestaciones satisfechas por distintos patrocinadores. La actividad de **organización de eventos deportivos** realizada por el club en cumplimiento de su fines se efectúa, por ser intrínseco a los fines de esta entidad, de modo gratuito conservando por ello la naturaleza de operaciones no sujetas al impuesto [DGT CV 29-9-10];

– las **entregas de donativos** no suponen contraprestación de ninguna operación sujeta al impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y quede su importe a la libre determinación de cada peregrino (DGT CV 1-12-10);

Las aportaciones y donaciones percibidas por una **fundación**, no constituyen la contraprestación de un servicio efectuada por la misma a los donantes, y estarán no sujetas al IVA. Lo anterior, no queda desvirtuado por el hecho que la fundación retenga una parte de las donaciones para financiar los costes de su funcionamiento, por lo que no tendrá que repercutir el IVA a los donantes con ocasión de su percepción (DGT CV 15-4-16);

– una comunidad de bienes va a llevar a cabo **obras de urbanización** en las calles donde se encuentran las parcelas propiedad de los comuneros. Finalizadas las obras, las mismas se **cederán** de forma gratuita al Ayuntamiento. Se considera que no se produce ninguna operación sujeta al IVA (DGT CV 29-5-12);

– entre las operaciones sujetas al IVA no se incluyen las prestaciones de servicios que quien tiene la condición de empresario o profesional efectúa para sí mismo. El **reembolso de costes** entre la **sede central** y su sucursal no supone una operación sujeta al IVA (DGT CV 14-11-12). Cuando una sucursal no asume el **riesgo económico** de su actividad, sino que lo hace la matriz, no puede calificarse a la sucursal como un sujeto pasivo de IVA distinto de su matriz: los servicios prestados por la matriz a la sucursal no son prestaciones imponibles, por cuanto no existen dos empresarios o profesionales independientes entre los que se establezca una relación jurídica. Por tanto, dichas operaciones no están sujetas al IVA (DGT CV 30-6-17; CV 30-1-18);

– la entrega gratuita de dinero en concepto de **premio** no constituye un acto de consumo ni tampoco la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto por lo que dicha operación queda fuera del ámbito de aplicación del Impuesto (DGT CV 16-4-13);

– una entidad pretende iniciar una actividad consistente en lograr muchas **visualizaciones de un anuncio** publicitario por parte de consumidores finales, obteniendo la entidad sus ingresos de la empresa que se publicita, en función del número de visualizaciones que consigue la consultante. La sujeción al Impuesto de las operaciones efectuadas con los consumidores finales precisa que estos adquieran la condición de empresarios o profesionales y que las cantidades percibidas constituyan la contraprestación de eventuales prestaciones de servicios que estos realicen en favor de la consultante.

Parece que no es posible determinar un vínculo directo que determine para la consultante la realización de un acto de consumo, esto es, prestaciones de servicios autónomas e individualizables en el marco de una relación jurídica con los consumidores finales, cuya contraprestación sería la retribución de los servicios prestados por estos últimos. En estas circunstancias, las referidas operaciones no se encontrarán sujetas al IVA, ni los consumidores finales adquirirán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto (DGT CV 9-8-15);

– una entidad de derecho público recauda y gestiona el **canon de saneamiento** de la Comunidad Autónoma. La normativa ha previsto que la percepción del canon se efectúe por las entidades suministradoras de agua, quienes lo ingresarán en favor de la consultante percibiendo una indemnización en compensación de la gestión recaudatoria que efectúan.

No estarán sujetas al IVA las indemnizaciones percibidas por las empresas suministradoras de agua por la gestión recaudatoria que efectúan, al no constituir la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA (DGT CV 17-7-15);

– la actividad de minado de **criptomonedas** (bitcoins, ethers, etc), aunque si esté sujeta al IVA la venta de la moneda virtual a cambio de una comisión (DGT CV 31-8-16; CV 2-10-18);

– la transmisión de un **dominio de Internet** que forma parte del patrimonio personal de una persona física no queda sujeta al IVA (DGT CV 15-7-16). En el mismo sentido, la venta de objetos usados entre particulares a través de una **página web**, que se encuentra sujeta a TPO (DGT CV 22-8-17);

– las cantidades percibidas por los autores y demás sujetos acreedores de la compensación equitativa (**canon digital**) no están sujetas a IVA, incluso en aquellos casos en los que el pago se efectúe a las entidades de gestión de derechos de la propiedad intelectual por los fabricantes o importadores, deudores principales de la compensación, o lo realice cualquiera de los responsables solidarios legalmente establecidos (DGT CV 21-12-17; CV 17-1-18). La DGT cambia el **criterio** anterior, que establecía la sujeción al IVA. Ver nº 79 precisión 24;

– la transmisión de **cuadros** recibidos como legado testamentario del cónyuge, algunos pintados por este y otros adquiridos por el causante en vida (DGT CV 30-1-18);

– la transmisión de derechos de pago básico de la Política Agraria Común (**PAC**), adquiridos por herencia (DGT CV 30-1-18);

– la cesión de una **embarcación** a una persona física que ostenta la mayoría del capital de una sociedad que no realiza actividad empresarial o profesional, para su disfrute privado (DGT CV 25-4-18);

– las **aportaciones** que realiza la Liga Nacional de Fútbol Profesional (**LNFP**) a una Asociación de futbolistas en cumplimiento del convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (DGT CV 20-8-18). En el mismo sentido, no estarán sujetas al IVA, las aportaciones realizadas por una Federación Autónoma de fútbol a los **equipos de fútbol** aficionado, en ejecución de las obligaciones impuestas por la normativa vigente (DGT CV 28-5-18);

- las **pérdidas de mercancías** que se producen durante su almacenamiento o transporte (DGT CV 13-6-18);
- la mera transferencia de dinero para la constitución de una **fianza** por un empresario o profesional en garantía del cumplimiento de una obligación, sin que la misma resulte remunerada (DGT CV 1-8-18);
- la transmisión de un **derecho de vuelo** por una comunidad de propietarios (DGT CV 2-10-18).

72

- Ejemplos** 1) Un empresario establecido en Valladolid entrega bienes a un empresario de Sevilla.
- ⇨ Dicha entrega de bienes se entiende realizada en el **territorio de aplicación del IVA** español (TIVA), estando sujeta a dicho tributo.
- 2) Una empresa consultora establecida en Barcelona realiza un estudio de mercado relativo a la producción de aceite para un empresario establecido en Melilla.
- ⇨ Según las reglas de **localización de las operaciones** (nº 480 s.), dichas prestaciones de servicios no se entienden realizadas en TIVA y, por tanto, no están sujetas a dicho tributo.
- 3) Una persona física contrata con varias empresas la realización de **traducciones** de textos, cartas, manuales, etc.
- ⇨ Dicha persona física, que realiza las traducciones, es empresario o profesional, dado que existe por su parte la intención de intervenir en la producción de bienes y servicios. Se trata de una actividad desarrollada con carácter profesional y no simplemente de manera esporádica.
- 4) Un empresario se lleva a su domicilio particular un sofá de piel que tenía afecto a su actividad empresarial.
- ⇨ Se trata de un **autoconsumo de bienes** (nº 235), consistente en la transferencia de un bien del patrimonio empresarial del empresario a su patrimonio personal.
- 5) Un empresario teatral regala entradas a una empresa para que sus empleados puedan asistir de forma gratuita a una función especial.
- ⇨ Se trata de un **autoconsumo de servicios** por tratarse de un servicio prestado de forma gratuita (acceso libre) por un empresario. No obstante, hay que tener en cuenta que este autoconsumo de servicios solo está sujeto al IVA cuando el mismo se realiza para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional de quien lo efectúa (ver nº 260).
- 6) Una sociedad anónima dedicada a la venta de chocolate **cede una máquina** a otra empresa mediante contraprestación.
- ⇨ Estamos ante de una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, por tratarse del alquiler de un bien del activo fijo de la entidad mercantil, efectuada en desarrollo de dicha actividad.
- 7) Entidad inmobiliaria que cede el uso de una vivienda a sus **empleados** mediante contraprestación.
- ⇨ Es una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- 8) Cooperativa de **producción de aceite** que realiza la transformación de la aceituna para sus **socios**.
- ⇨ Dicha manipulación de la aceituna es una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial.
- 9) Una persona física, pintor de profesión, **vende una máquina** que utiliza en su actividad.
- ⇨ La entrega de la máquina que se desafecta de la actividad del profesional se entiende realizada en el ejercicio de su actividad profesional, aunque se trate de una operación atípica u ocasional.

73

- Jurisprudencia** 1) Los bienes transmitidos a un **comprador de gasolina** a cambio de unos vales obtenidos en función de la cantidad a pagar, con arreglo a un sistema de promoción de venta, deben considerarse como una entrega efectuada a título oneroso (TJUE 27-4-99, asunto C-48/97).
- 2) Están sujetos y no exentos al IVA los servicios prestados por entidades mercantiles como **miembros de los consejos de administración** de otras empresas -ver nº 80- (TEAC 18-6-15). Las retribuciones del **presidente y directores generales** satisfechas por sociedades participadas por la asistencia a sus consejos de administración están sujetas y no exentas del IVA (TEAC 7-11-13).
- 3) Una sociedad personalista que admite a un **socio a cambio de una aportación** dineraria no realiza a favor de este una prestación de servicios a título oneroso (TJUE 26-6-03, asunto C-442/01).
- 4) En relación con la inclusión de las **transacciones ilícitas** en el ámbito de aplicación del IVA, el TJUE ha declarado que se devenga normalmente el IVA cuando las mercancías fraudulentamente comercializadas compitan con productos objeto de operaciones realizadas en el marco de un circuito legal. Es así con respecto a los **perfumes falsificados** (TJUE 28-5-98, asunto C-3/97); la explotación de **juegos de azar** ilícitos (TJUE 11-6-98, asunto C-283/95); el alcohol etílico **-aguardiente-** de contrabando (TJUE 29-6-00, asunto C-455/98); el alquiler de una mesa de un bar para vender **droga** (TJUE 29-6-99, asunto C-158/98) y la exportación en condiciones ilegales de **sistemas informáticos** (TJUE 2-8-93, asunto C-111/92). Esta última sentencia establece que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.

5) Existen entregas de bienes o prestaciones de servicios, y una actividad económica cuando se cumplen los **critérios objetivos** en que se basan dichos conceptos, pese a que las operaciones se lleven a cabo con la única finalidad de obtener una **ventaja fiscal** y sin otro objetivo económico (TJUE 21-2-06, asuntos C-255/02). No obstante, estas operaciones pueden constituir una práctica abusiva a efectos del IVA. Si tal fuera el caso, habría que redefinir las transacciones realizadas para restablecer la situación que habría existido de no haberse efectuado las operaciones abusivas.

6) Las cantidades abonadas en concepto de **arras** en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al IVA deben considerarse indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas (TJUE 18-7-07, asunto C-277/05).

7) Si como consecuencia del **contrato de lease-back** no se obtiene ninguna financiación, tampoco se obtiene ninguna ventaja derivada del contrato de arrendamiento financiero, pues el bien objeto del mismo ya era de su propiedad con carácter previo a su transmisión formal a la compañía de leasing. Por tanto, no puede identificarse un consumo imponible ni una operación sujeta (TS 16-7-09, EDJ 217457).

8) La transmisión de un inmueble por una **sociedad meramente patrimonial** a sus accionistas a cambio de la adquisición de la totalidad de las acciones propias no es una operación sujeta, pues la entidad no tiene la consideración de sujeto pasivo al no realizar actividad económica alguna (TEAC 26-5-09).

9) Las **entregas de animales** procedentes de explotaciones ganaderas situadas en zonas de protección y vigilancia establecidas como consecuencia de la **peste porcina** clásica, efectuadas a las autoridades competentes y destinados posteriormente a la fabricación de harinas y grasas no destinadas al consumo humano, están sujetas, pues no se entrega una indemnización al titular de la explotación por el sacrificio y la destrucción obligatorios de los cerdos, sino que se trata de entregas de cerdos a las autoridades competentes que a su vez los entregan a otros empresarios para su transformación en determinados productos, de manera que continúan siendo objeto de tráfico en la cadena empresarial de producción y distribución de bienes y servicios del mercado porcino (TEAC 14-4-09).

En **sentido contrario**, por considerar que las cantidades percibidas son indemnizaciones fijadas en aras del interés general y que los cerdos sacrificados se excluyen de su circuito normal de distribución comercial, el TS 14-5-09, EDJ 128156.

10) La **indemnización percibida por el arrendatario** de un inmueble con ocasión de su expropiación, aunque en el mismo desarrollase una actividad mercantil (camping), no está sujeta ya que la cantidad que percibe constituye la compensación por la extinción, debido a causas de interés público o de utilidad social, de su derecho sobre el bien expropiado, cuya titularidad dominical pasa, por virtud de la operación expropiatoria, al beneficiario de la expropiación, previo pago del justiprecio a su antiguo propietario, suma que sí queda sometida al tributo al constituir la retribución por la entrega de aquel bien (TS 2-11-09, EDJ 288592).

11) La entrega de **vales de compra** a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el IVA, a cambio de la **renuncia** de los empleados a una parte de su **retribución en metálico**, constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso (TJUE 29-7-10, asunto C-40/09).

12) Un operador que, asumiendo el riesgo, **compra créditos de dudoso cobro** por un precio inferior a su valor nominal, no efectúa una prestación de servicios a título oneroso ni realiza una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de la Dir 2006/112/CE cuando la diferencia entre el valor nominal de dichos créditos y el precio de compra de estos refleja el valor económico efectivo de los citados créditos al tiempo de su cesión (TJUE 27-10-11, asunto C-93/10).

13) Un **operador de telefonía** que ofrece servicios de telecomunicaciones consistentes en vender a un distribuidor **tarjetas telefónicas** que contienen toda la información necesaria para realizar llamadas telefónicas internacionales mediante la infraestructura que él proporciona y que son revendidas por el distribuidor, en su nombre y por su cuenta, a usuarios finales, realiza una prestación de servicios de telecomunicaciones a título oneroso al distribuidor. Por el contrario, dicho operador no realiza una prestación de servicios a título oneroso al usuario final cuando este, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta (TJUE 3-5-12, asunto C-520/10).

14) Una entrega de mercancías que se encuentran sujetas a un **régimen aduanero de suspensión**, realizada a título oneroso por un sujeto pasivo en un depósito aduanero situado en el territorio de un Estado miembro, está normalmente sujeta al IVA, sin perjuicio de la aplicación de alguna exención (TJUE 8-11-12, asunto C-165/11).

15) Las **estipulaciones contractuales**, aun cuando deban tomarse en consideración, no son determinantes para identificar al prestador y al destinatario de una «prestación de servicios». En particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituye un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, extremo que debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional (TJUE 20-6-13, asunto C-653/11).

74

76

78

16) La prestación de servicios de **acondicionamiento y amueblamiento** de un apartamento debe considerarse efectuada a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado con el propietario de dicho apartamento, el prestador de tales servicios se obliga, por una parte, a efectuar la citada prestación de servicios a sus expensas y obtiene, por otra, el derecho de disponer del referido apartamento a fin de utilizarlo para su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato sin estar obligado a pagar alquiler alguno, mientras que el propietario recupera el apartamento acondicionado al término del citado contrato (TJUE 26-9-13, asunto C-283/12).

17) Las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal (**casa matriz**) establecido en un país tercero **a su sucursal** establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA. Tratándose de servicios electrónicos es el grupo, en tanto destinatario de los servicios, el deudor del IVA (TJUE 17-9-14, asunto C-7/13).

18) La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Por tanto, el hecho de que las **operaciones con derivados financieros** tengan por objeto la cobertura de riesgos empresariales y no la obtención de ingresos continuados en el tiempo no implica que se trate de operaciones no sujetas al IVA. Lo importante para determinar la sujeción en este caso es que, si la entidad que lleva a cabo las operaciones tiene la condición de empresario a efectos del impuesto, las operaciones con derivados financieros se realicen en el **desarrollo de la actividad empresarial** . Que el objeto de las operaciones sea cubrirse de riesgos empresariales implica per se que se trata de operaciones incardinadas en el ejercicio de la actividad empresarial desarrollada por la entidad. No se debe confundir la noción de empresario de la LIVA art.5.uno.c (explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo) con el carácter de empresarial de operaciones específicas (TEAC 22-9-15).

19) Las compras a particulares de **objetos usados de oro** y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales quedan fuera tanto del ámbito del IVA como de la modalidad TPO del ITP y AJD (TEAC 20-10-16).

20) La realización de prestaciones de servicios, que determinan para el prestador la percepción de **ingresos continuados en el tiempo** , puede constituir una actividad económica a título oneroso incluso si los ingresos percibidos son de reducido importe (TJUE 2-6-16, asunto C-263/15).

21) El servicio de **radiodifusión pública** cuyo importe se determina por ley y que se imponen al contribuyente que sea propietario o poseedor de un receptor de radio, no está sujeto al IVA (TJUE 22-6-16, asunto C-11/15).

22) La **dación en pago** de un inmueble por un sujeto pasivo del IVA para saldar una deuda tributaria, no constituye una entrega sujeta al quedar en entredicho la onerosidad de la operación; en este supuesto la entrega del bien no genera una contraprestación del sujeto pasivo: al representar únicamente la liberación legal de la deuda, la obligación de pago tiene naturaleza unilateral (TJUE 11-5-17, asunto C-36/16).

23) El canon percibido por las sociedades de gestión colectiva de **derechos de autor** , por cuenta de los autores, en concepto de «compensación equitativa» por la reproducción privada y sin fines comerciales asociados a las obras de los autores, no constituye contraprestación de ningún servicio sujeto al IVA (TJUE 18-1-17, asunto C-37/16).

79

24) Los premios obtenidos en **competiciones hípcas** no constituyen contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA. El IVA soportado en dicha actividad no es deducible (TJUE 10-11-16, asunto C-432/15).

25) La transmisión por una sociedad a favor de uno de sus accionistas de la propiedad de unos **bienes inmuebles** , efectuada como contraprestación por la compra de las acciones que el accionista posee en el capital social, para su ulterior amortización y con arreglo a la legislación nacional, es una entrega de bienes a título oneroso sujeta al IVA, siempre que dichos bienes inmuebles estén afectos a la actividad económica de la sociedad (TJUE 13-6-18, asunto C-421/17).

26) La emisión de « **créditos** » que permiten a los clientes de un operador pujar en las **subastas** constituye una prestación de servicios a título oneroso, cuya contrapartida es el importe pagado a cambio de esos «créditos» (TJUE 5-7-18, asunto C-544/16).

27) El importe preestablecido, que percibe un operador económico en caso de **resolución anticipada** de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y, como tal, sujeta al impuesto. Se refiere tanto al caso en que la resolución anticipada la solicita el cliente, como cuando se realiza por una causa imputable a este (TJUE 22-11-18, asunto C-295/17).

28) Una operación de **cesión de acciones** , prevista pero no ejecutada, cuya causa exclusiva directa no es la actividad económica imponible de la sociedad o una prolongación directa, permanente y necesaria de esta, no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA (TJUE 8-11-18, asunto C-502/17).

29) No está sujeto al IVA el **derecho de participación** a favor del autor de una obra de arte gráfica o plástica derivado de la reventa de dicha obra (TJUE 19-12-18, asunto C-51/18).