

Impost sobre el valor afegit

Operacions gravades

Esteban Quintana Ferrer

PID_00154177



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índex

Introducció	5
Objectius	9
1. Aspectes generals de l'impost	11
1.1. Caràcters bàsics	11
1.2. Fonts normatives	13
1.3. Àmbit d'aplicació	14
2. Fet imposable	15
2.1. Lliurament de béns	15
2.1.1. Operacions gravades	15
2.1.2. Operacions no subjectes	19
2.1.3. Criteris de localització territorial	21
2.1.4. Meritació	24
2.2. Prestació de serveis	26
2.2.1. Operacions gravades	26
2.2.2. Operacions no subjectes	29
2.2.3. Criteris de localització territorial	30
2.2.4. Meritació	35
2.3. Elements comuns en les operacions interiors	36
2.3.1. Subjectes que duen a terme les operacions gravades	36
2.3.2. Com s'han de dur a terme les operacions gravades	37
2.3.3. Delimitació entre l'IVA i altres impostos	38
2.4. Adquisicions intracomunitàries	39
2.4.1. Objecte	40
2.4.2. Subjectes	42
2.4.3. Casos de no-subjecció	43
2.4.4. Criteris de localització temporal	45
2.4.5. Meritació	46
2.5. Importacions	47
2.5.1. Operacions gravades	47
2.5.2. Casos de no-subjecció	48
2.5.3. Criteris de localització territorial	48
2.5.4. Meritació	49
3. Exempcions	50
3.1. Classes d'exempcions	50
3.1.1. Exempcions en les operacions interiors	50
3.1.2. Exportacions	66
3.1.3. Zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits	70

3.1.4.	Règims duaners suspensius	71
3.1.5.	Lliuraments intracomunitaris	73
3.1.6.	Exempcions en les adquisicions intracomunitàries	75
3.1.7.	Exempcions en les importacions	77
3.2.	Característiques i efectes propis de les exempcions	79
4.	Obligats tributaris.....	81
4.1.	Contribuents	81
4.2.	Responsables tributaris	84
5.	Transferència de l'impost.....	86
Activitats.....		89
Exercicis d'autoavaluació.....		89
Solucionari.....		93
Glossari.....		96
Bibliografia.....		99

Introducció

En aquest mòdul estudiem els aspectes objectius i subjectius de les **operacions gravades** pel principal dels tributs que afecten el comerç interior i exterior de béns i serveis: l'**impost sobre el valor afegit (IVA)**. L'objecte d'anàlisi és, doncs, l'àmbit substantiu essencial (fet imposable, exempcions i subjectes passius) de la fiscalitat general sobre la **circulació o tràfic de béns i serveis de caràcter empresarial** o, dit d'una altra manera, el **consum**.

Els elements de **quantificació** del deute tributari (base imposable, tipus de gravamen, deduccions en la quota) i de **gestió** relatius a l'IVA, i també les especificitats dels seus vuit **règims especials**, constitueixen el contingut del mòdul següent.

L'IVA és un impost que grava els **lliuraments de béns i prestacions de serveis** efectuats per empresaris o professionals, les adquisicions **intra-comunitàries** de béns i les **importacions** de béns. És, doncs, un impost general sobre el consum o el tràfic empresarial que grava la **totalitat de les vendes**, sigui quina sigui la fase del procés de producció i el tipus de mercaderia o servei. Precisament el caràcter **plurifàsic** de l'IVA (que només grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i als serveis que es transmeten) és el que, en gran part, explica la seva **neutralitat** en el procés productiu, però també el que provoca l'enorme **complexitat tècnica** del seu règim jurídic i el seu caràcter enormement **casuístic**.

Aquest impost constitueix el nucli essencial de la **imposició indirecta** a Espanya, juntament amb els impostos especials (IE) i els impostos duaners (ID). Aquests tres impostos també s'anomenen **impostos sobre el consum**, perquè és el consumidor qui, en definitiva, els ha de pagar, sigui com a subjecte passiu (impost especial sobre determinats mitjans de transport) o com a destinatari de la transferència (IVA).

A diferència de l'IVA, els IE anomenats "de fabricació" són impostos monofàsics i específics, ja que només graven determinades mercaderies (alcohol, tabac, hidrocarburs, electricitat...) i en un sol moment del cicle productiu. La relació de l'IVA amb aquests impostos és de **compatibilitat, concurrència i superposició**, atès que es pretén gravar addicionalment el consum d'aquests béns i serveis especials per a, entre altres finalitats, desincentivar-ne el consum per motius extrafisicals sanitaris o mediambientals.

D'altra banda, els ID, si bé incideixen sobre gairebé totes les mercaderies, ho fan en un sol moment, el d'entrada o el de sortida del territori de la Unió Europea; per tant, també tenen un caràcter monofàsic. Aquest impost comunitari és compatible amb la modalitat d'importació de béns de l'IVA.

D'altra banda, cal tenir en compte que el tràfic patrimonial també és gravat per l'**ITPAJD**. La modalitat d'aquest impost que sotmet a tributació les transmissions patrimonials oneroses, també indirecte, recau sobre el tràfic no empresarial, per la qual cosa en principi no hauria de presentar cap element conflictiu

Nota

En el glossari trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

Contingut complementari

Article 1 LIVA.

Nota

Els IE i els ID són objecte d'estudi en el mòdul que segueix els dos mòduls dedicats a l'IVA.

en la delimitació amb l'IVA, perquè aquest gravés les operacions mercantils. No obstant això, tal com veurem al llarg d'aquest mòdul, determinades operacions immobiliàries subjectes a l'IVA però exemptes d'aquest impost es graven per mitjà de l'ITPAJD.

Finalment, cal tenir en compte que, a més de la seva naturalesa indirecta i del caràcter empresarial, els impostos que incideixen sobre el tràfic es caracteritzen també per ser impostos de **normativa predominantment comunitària**. Amb un grau d'intensitat diferent, tots aquests impostos són objecte de regulació comunitària, bé mitjançant **directives d'harmonització** (IVA i IE), o bé de manera completa, mitjançant **reglaments** (ID).

La **circulació lliure de mercaderies i serveis** dins la Comunitat exigeix un tractament fiscal unitari o el més harmonitzat possible, que no distorsioni el tràfic patrimonial i que eviti la discriminació fiscal entre els països membres pel fet de gravar de manera diferent les mercaderies segons el país d'origen. Per tant, la funció de la normativa comunitària sobre impostos indirectes, tal com es desprèn dels tractats constitutius, podem dir que està encaminada a aconseguir els següents **objectius**:

- a) Evitar l'existència de barreres fiscals entre els països membres.
- b) Unificar la fiscalitat del tràfic exterior de la Comunitat.
- c) Harmonitzar la fiscalitat de la circulació de béns i serveis de manera que es faciliti l'intercanvi intracomunitari i s'eviti la distorsió del tràfic.
- d) Assegurar la paritat de l'IVA dels països membres amb vista al càlcul del recurs comunitari sobre la base imposable d'aquest impost, o base imposable comuna.

Totes aquestes característiques dels impostos indirectes sobre el tràfic justifiquen que la **cessió parcial a les comunitats autònomes** de l'IVA i els **IE de fabricació** no incloguin cap atribució de capacitat normativa als parlaments autonòmics, per a evitar la disparitat de regulacions en l'àmbit intern.

Finalment, convé subratllar que la importància d'aquesta normativa comunitària obliga a tenir en compte com a font de dret, de manera molt especial, la **jurisprudència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (TJCE)**.

Pel que fa a l'IVA, es tracta d'un impost indirecte (recau sobre el consum), real, objectiu i instantani, encara que de liquidació periòdica.

Es considera **lliurament de béns** subjecte a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició sobre béns corporals. Al contrari, en les **prestacions de serveis** només hi ha transmissió d'altres drets que solament en fan possible l'ús o gaudi (arrendament i cessió de béns), i que poden tenir també per objecte certs drets o obligacions (arrendament i cessió de drets) o consistir en la pràctica de certes activitats (arrendaments de serveis i obres). La LIVA inclou en els dos tipus d'operacions interiors una **llista exemplificativa** i una enumeració d'**operacions assimilades** a aquestes. D'altra banda, hi ha un conjunt d'**operacions interiors no subjectes**; s'hi poden distingir les realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada (que són les més nombroses) i les dutes a terme pels ens públics. La LIVA també fixa, tant per als lliuraments de béns com per a les prestacions de serveis, un nombrós grup de **criteris de**

Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees

Entre moltes altres qüestions, el TJCE s'ha pronunciat diverses vegades sobre la prohibició d'establir al territori de la UE tributs sobre el volum de negoci amb caràcter general diferents de l'IVA.

localització territorial i el moment de la **meritació**. D'altra banda, als efectes de l'IVA, les operacions interiors gravades corresponen a **empresaris o a professionals**, que la llei defineix com les persones o entitats que practiquen activitats que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests. A més dels que exerceixen aquestes activitats, la LIVA enumera els subjectes que sempre es consideren empresaris o professionals i les notes que han de complir les operacions per a ser gravades. En la modalitat d'operacions interiors, finalment, cal subratllar que l'IVA és incompatible amb l'**impost de transmissions patrimonials oneroses**, encara que s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que la incompatibilitat esmentada deixi sense sotmetre a gravamen les operacions al·ludides en tots dos impostos.

Quant a les transaccions empresarials que es produeixen entre diferents estats de la Unió Europea, el manteniment del sistema transitori de l'IVA implica la tributació en destinació i no en origen. Per aquest motiu, la normativa reguladora de l'impost preveu el fet imposable d'aquest tipus d'operacions des de la perspectiva de l'**adquisició intracomunitària**, i es declara exempt el lliurament intracomunitari. Es tracta d'adquisicions de béns mobles (se n'exclouen, doncs, els serveis), efectuades a títol oneros (queden, doncs, al marge, les lucratives), en què els béns són transportats d'un país membre de la Unió Europea –si s'inicia en aquest territori l'expedició o el transport– al territori d'aplicació de l'impost. Com en les operacions interiors, en aquest cas també es preveuen **casos de no-subjecció i criteris de localització territorial**, i la **meritació** és la mateixa que en les primeres.

En les **importacions**, com a tercera modalitat del fet imposable, la subjecció es produeix amb la introducció definitiva de béns no comunitaris al territori d'aplicació de l'impost (la Península i les Illes Balears), sigui quina sigui la condició de l'importador i la destinació del bé.

La LIVA estableix en les tres modalitats del fet imposable una **llarga llista d'exempcions**: de caràcter social i cultural, exempcions financeres i d'assegurances, exempcions immobiliàries, exempcions tècniques, exportacions, entrada de béns a les àrees exemptes (zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits) i en règims duaners suspensius, lliuraments intracomunitaris, i determinades adquisicions intracomunitàries i importacions. Aquesta circumstància provoca una distorsió en el funcionament normal de l'impost, ja que no solament **impedeix la transferència de quotes**, sinó també l'**aplicació del règim de la deducció** de les quotes suportades. Tanmateix, també és cert que aquest efecte negatiu es mitiga per dues circumstàncies: una, perquè algunes exempcions, qualificades com a **plenes**, permeten la deduïbilitat de les quotes suportades (per exemple, en el cas de les exportacions o els lliuraments intracomunitaris exempts), i una altra, pel fet que diverses exempcions en

matèria immobiliària són **renunciables**, fet que permet assegurar la meritació de quotes transferides i deduir les quotes suportades, i, en definitiva, la neutralitat de l'impost.

La LIVA preveu tres figures subjectives: el contribuent, el responsable i el transferit. En els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, podem distingir dues classes diferents de subjectes passius **contribuents**: els empresaris o professionals que realitzen les operacions interiors, com a regla general, o els empresaris o professionals per als quals es realitzen les operacions (inversió del subjecte passiu), en determinats casos. En les adquisicions intracomunitàries de béns, són subjectes passius els que les realitzen, i en les importacions, són contribuents els importadors dels béns quan es compleixen els requisits previstos en la legislació duanera. D'altra banda, en l'IVA es preveuen casos de **responsabilitat solidària i subsidiària**, i s'hi aplica el mecanisme de la **transferència**, mitjançant el qual els subjectes passius de l'impost traslladen íntegrament les quotes que han reportat els adquirents dels béns o serveis, gravant d'aquesta manera el consum. Finalment, cal destacar que es preveu la rectificació de les quotes transferides en un termini de quatre anys, mitjançant una nova factura.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els continguts i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents:

- Conèixer els **aspectes generals** de l'IVA, en especial les característiques generals i àmbit d'aplicació.
- Saber diferenciar els **diversos fets imposables** de l'impost.
- Distingir especialment les operacions que constitueixen **lliurament de béns** de les que es consideren **prestacions de serveis**.
- Entendre el mecanisme de tributació de les **adquisicions intracomunitàries**.
- Saber determinar les operacions extracomunitàries subjectes a l'IVA en concepte d'**importació**.
- Delimitar quin és el **lloc de realització** del fet imposable i quina és la **meritació** de l'IVA en les diferents operacions que grava.
- Saber aplicar el complex i casuístic règim de les **exempcions** en l'impost.
- Conèixer els conceptes d'**empresari** i de **professional** amb vista a estudiar l'IVA.
- Distingir les posicions subjectives del **contribuent** i del **responsable** en l'impost.
- Comprendre el mecanisme d'aplicació de l'IVA, especialment quant a la **transferència** del tribut.

1. Aspectes generals de l'impost

1.1. Caràcters bàsics

El legislador es refereix a la naturalesa de l'impost dient que és de caràcter **indirecte** i que recau sobre el **consum**¹. A més de la seva naturalesa **indirecta**, som davant un impost de caràcter **real, objectiu i instantani**, encara que de liquidació periòdica (normalment trimestral).

⁽¹⁾Article 1 LIVA.

Els caràcters bàsics de l'IVA són els següents:

- a) Impost **indirecte**, en la mesura que grava una manifestació indirecta de la capacitat econòmica, com és la despesa o utilització de la renda per a consumir (adquirir béns o serveis), i no la seva obtenció.
- b) Impost sobre el **consum**: la finalitat de l'IVA és gravar el valor final dels béns i serveis adquirits o rebuts pels consumidors i això s'aconsegueix mitjançant el mecanisme de la transferència de les quotes que efectua el subjecte passiu (empresari o professional) en el consumidor final.
- c) Impost **real**, ja que el fet imposable es defineix sense tenir com a referència cap subjecte en concret.
- d) Impost **objectiu**, perquè no té en compte la situació personal i familiar del subjecte passiu en la quantificació del deute tributari.
- e) Impost **instantani**, ja que cada operació es merita de forma independent, encara que la liquidació sigui periòdica (trimestral o mensual).

Convé esmentar les notes que indica el TJCE amb relació a la imposició general sobre el volum de negocis. Aquestes **notes** són les següents:

- a) El **caràcter general** de l'impost, que grava totes les transmissions de béns i prestacions de serveis.
- b) La **proporcionalitat**, que es manifesta en la seva relació amb el preu de béns i serveis².
- c) El **caràcter plurifàsic**, és a dir, es grava cada fase de producció i comercialització dels béns. Els impostos plurifàsics poden ser, alhora, de dues **classes**:

1) Impostos **plurifàsics en cascada**, en què el gravamen sobre cada fase és independent del gravamen establert sobre les altres fases, i cada vegada recau en la **totalitat del preu**. En aquest tipus d'impost no es té en compte en cada fase la quota ja pagada en les anteriors, per la qual cosa no garanteix la neutralitat.

⁽²⁾L'IVA és un impost proporcional. Això es manifesta mitjançant el tipus de gravamen, que no és progressiu: 16%, 7% o 4%, en funció del tipus de bé o servei. A partir de l'1 de juliol de 2010, els tipus són del 18%, 8% i 4%.

2) Impostos **sobre el valor afegit**, caracteritzats pel contrari, és a dir, pel fet que el gravamen de cada fase té en compte el de les fases anteriors, de manera que només es grava en cada fase el **valor afegit que s'incorpora en els béns i els serveis** que es transmeten a qui adquireix o al consumidor.

L'IVA respon a aquesta última modalitat. La tributació del valor afegit, determinada per la diferència entre l'impost meritat o transferit i l'impost suportat, es calcula en la quota i no en la base, amb la qual cosa s'aconsegueix una **neutralitat**, tant en l'ordre intern com en el de les relacions comercials internacionals entre els països de la Unió Europea.

$$\text{IVA meritat} - \text{IVA suportat} = \begin{cases} \text{IVA per ingressar} \\ \text{IVA per compensar} \\ \text{IVA per retornar} \end{cases}$$

Exemple de funcionament de l'IVA

Fabricant de pneumàtics	Fabricant de cotxes	Concessionari	Comprador cotxe
	Factura compra: 232	Factura compra: 348	Factura compra: 696
	IVA suportat: 32	IVA suportat: 48	IVA transferit: 96
Preu venda: 200	Preu venda: 300	Preu venda: 600	
IVA meritat o transferit: 32 (16%)	IVA meritat o transferit: 48 (16%)	IVA meritat o transferit: 96 (16%)	
Ingrés IVA 32 - 0=32	Ingrés IVA: 48 - 32=16	Ingrés IVA: 96 - 48=48	

Explicació de l'exemple:

1) Un **fabricant de pneumàtics** ven una partida d'aquests béns a un fabricant de cotxes per 200, aplicant-hi un IVA del 16%, de manera que l'IVA meritat és de 32. La factura de la compra per al fabricant de cotxes és de 232. Si suposem que el fabricant de pneumàtics no ha suportat cap quota d'IVA (encara que sigui impossible a la pràctica, perquè ha de comprar matèria primera, maquinària... per a fabricar el pneumàtic), resulta que ell n'ha d'ingressar 32 d'IVA (dels 232 que ha cobrat de la factura al fabricant de cotxes, 200 són per al fabricant de pneumàtics i 32 per a Hisenda).

2) El **fabricant de cotxes** paga una factura total al fabricant de pneumàtics de 232, és a dir, suporta un IVA de 32. Quan aquest fabricant de cotxes ven el cotxe a un concessionari, incorpora en el preu de venda un valor pels pneumàtics de 300. Aquí el valor afegit per al fabricant de cotxes és 100, ja que inicialment el preu de venda dels pneumàtics per al fabricant de pneumàtics era de 200 i ara el fabricant de cotxes els ven per 300. Si aquest fabricant de cotxes ven per 300, ha meritat IVA per un 16%, és a dir, 48. La factura que paga el comprador (en aquest cas, el concessionari) és de 348. Ara bé, el fabricant de cotxes no n'ha d'ingressar a Hisenda els 48 d'IVA, sinó només 16, que és la diferència entre l'IVA que ell ha suportat quan va comprar els pneumàtics (en l'exemple 32) i l'IVA que ell merita quan ven els pneumàtics (en l'exemple 48). Per tant, dels 348 de la factura, 300 són per al fabricant de cotxes, 16

per a Hisenda i 32 també per al fabricant de cotxes per a compensar els 32 que va suportar a la factura.

3) El **concessionari** paga una factura total al fabricant de cotxes de 348, és a dir, suporta un IVA de 48. Quan aquest concessionari ven el cotxe al consumidor, incorpora en el preu de venda un valor dels pneumàtics de 600. En aquest cas, el valor afegit pel concessionari és 300, ja que el preu de venda dels pneumàtics per al fabricant de cotxes era de 300 i ara el concessionari els ven per 600. Si aquest concessionari ven per 600, ha meritat IVA per un 16%, és a dir, 96. La factura que paga el comprador, (en aquest cas, el consumidor) és de 696. Ara bé, el concessionari no n'ha d'ingressar a Hisenda els 96 d'IVA, sinó només 48, que és la diferència entre l'IVA que ell ha suportat quan va comprar els pneumàtics (en l'exemple 48) i l'IVA que ell merita quan ven els pneumàtics (en l'exemple, 96). Per tant, dels 696 de la factura, 600 són per al concessionari, 48 per a Hisenda i 48 també per al concessionari per a compensar els 48 que va suportar.

4) Al final, el **consumidor que compra el cotxe** paga una factura de 696 pels pneumàtics. Evidentment, aquest consumidor final no ha de pagar Hisenda, perquè ja ho han anat fent successivament els diferents empresaris de la cadena. Com podeu comprovar, la suma final d'IVA que es transfereix al consumidor és de 96, la mateixa xifra que la suma de les quantitats que el fabricant de pneumàtics, el fabricant de cotxes i el concessionari han ingressat a Hisenda (32 + 16 + 48).

Conclusió: les diferents empreses no suporten la càrrega econòmica de l'IVA, ja que el total de l'IVA generat es transfereix al consumidor (per això es diu que l'IVA és un impost general sobre el consum). Les empreses obtenen el benefici del valor afegit que a cada pas de la cadena van donant als pneumàtics. Així, per exemple, el concessionari dona un valor de 600 als pneumàtics quan el valor anterior del fabricant de cotxes era de 300. En aquest cas, el valor afegit és 300 i aquest és el benefici que el concessionari vol obtenir. De fet, l'IVA no interfereix en aquest benefici i compleix així el principi de neutralitat. Comptablement, el concessionari tindrà els números següents: 696 (factura de la venda del pneumàtic, inclòs l'IVA meritat al consumidor) – 348 (factura de la compra dels pneumàtics, inclòs l'IVA suportat del fabricant de cotxes) – 48 (ingrés d'IVA efectuat a Hisenda) = 300 (benefici empresarial).

Nota: a partir de l'1 de juliol de 2010 els tipus aplicables són del 18% (general) i del 8% i 4% (reduïts).

Des de l'any 2002, l'IVA també és un **impost cedit parcialment a les comunitats autònomes**. En concret, se cedeix el 50% del rendiment de l'impost que correspongui al consum al territori de cada comunitat, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística³, encara que no se cedeixin competències normatives ni de gestió, que continuen exclusivament a les mans de l'Estat.

1.2. Fonts normatives

L'impost sobre el valor afegit (IVA) actual, el regulen bàsicament la **Llei 37/1992, de 28 de desembre**, que va incorporar al nostre ordenament la normativa comunitària⁴, i el **Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre**, pel qual s'aprova el Reglament.

Aquesta normativa ha estat objecte de **modificacions** diverses al llarg del temps, entre altres motius amb l'objectiu de traslladar les directives de la Unió Europea que afecten l'IVA i la doctrina que figura sobre això en les resolucions del TJCE.

⁽³⁾Article 35 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs.

⁽⁴⁾Fonamentalment, la normativa continguda en la Directiva 2006/112/CE, del Consell, de 28 de novembre de 2006, que constitueix una refosa de la denominada sisena directiva de l'IVA (Directiva 77/388/CEE, de 17 de maig de 1977) i les seves múltiples reformes posteriors.

1.3. Àmbit d'aplicació

Quant a l'àmbit d'aplicació⁵, cal indicar que l'IVA s'aplica al **territori peninsular espanyol i a les Illes Balears**, sens perjudici dels règims de conveni i concert de Navarra i el País Basc, i del que indiquen els tractats i convenis internacionals que formen part de l'ordenament intern espanyol.

Per tant, d'acord amb la sisena directiva, queden **fora** d'aquest àmbit d'aplicació les **Illes Canàries** (territori exclòs de l'harmonització dels impostos sobre el volum de negocis), i **Ceuta i Melilla** (territoris exclosos de la Unió Duana).

⁽⁵⁾Articles 2 i 3 de la LIVA.

2. Fet imposable

L'IVA preveu tres **modalitats** dins del seu fet imposable⁶, que són:

- a) Els **lliuraments de béns i les prestacions de serveis** (operacions interiors).
- b) Les **adquisicions intracomunitàries** de béns.
- c) Les **importacions** de béns.

⁽⁶⁾Article 1 de la LIVA.

A causa que la regulació i les característiques són diferents, s'analitzaran separatament. En el cas de les operacions interiors, amb les quals comencem, examinarem separatament els principals trets del règim jurídic dels lliuraments de béns i de les prestacions de serveis.

La qualificació d'una operació interior com a lliurament de béns o prestació de serveis és especialment rellevant, ja que les regles que determinen el lloc de realització del fet imposable i les que estableixen la meritació són diferents en cada cas.

2.1. Lliurament de béns

2.1.1. Operacions gravades

Es considera **lliurament de béns** subjecte a aquest impost la **transmissió onerosa del poder de disposició sobre béns corporals**, incloent-hi les diferents modalitats d'energia (gas, calor, fred, energia elèctrica...). També es considera "lliurament de béns" la transmissió, si es duu a terme amb la cessió de títols representatius d'aquests béns⁷.

⁽⁷⁾Article 8 de la LIVA.

A efectes fiscals, la "**transmissió**" del poder de disposició s'identifica amb el poder de disposició de què gaudeix el propietari en sentit ampli, i inclou casos com la permuta o simple possessió dels béns⁸. Tanmateix, en alguns casos n'hi ha prou amb la simple **disponibilitat econòmica** dels béns, com passa amb els contractes d'arrendament financer, les compravendes amb pacte de reserva de domini o amb condició suspensiva, o el subministrament de productes informàtics normalitzats.

⁽⁸⁾La jurisprudència majoritària també es decanta per incloure en l'àmbit dels lliuraments de béns de l'IVA les derivades de la llei o d'una decisió administrativa o judicial (per exemple, transmissions per expropiació forçosa o subhasta judicial).

L'apartat 2 de l'article 8 de la LIVA inclou una **llista exemplificativa** d'operacions que es consideren "lliurament de béns".

Es consideren "lliurament de béns":

a) Les **execucions d'obres** que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, si l'empresari que executa l'obra aporta una part dels materials utilitzats i sempre que el cost d'aquests materials excedeixi el 20% de la base imposable.

b) Les **aportacions no dineràries** a societats o comunitats de béns realitzades mitjançant elements patrimonials afectes a l'activitat empresarial o professional, i les adjudicacions del mateix tipus de béns que es produeixen amb motiu de la liquidació o la dissolució total o parcial de les societats esmentades o comunitats de béns⁹.

⁽⁹⁾Aquesta modalitat de lliurament de béns subjecta a IVA es declara expressament compatible amb les modalitats d'operacions societàries i d'actes jurídics documentats de l'ITPAJD.

c) Les transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una resolució administrativa o jurisdiccional, inclosa l'**expropiació forçosa**.

d) Les cessions de béns en virtut de contractes de **venda amb pacte de reserva de domini o condició suspensiva**.

En aquest cas, la llei pretén avançar la meritació de l'impost al moment del lliurament del bé amb la finalitat de garantir-ne el pagament, encara que no s'hagi produït la transmissió de la propietat.

e) Les cessions de béns en virtut de **contractes d'arrendament-venda** i assimilats.

En els arrendaments amb opció de compra (lísing), mentre l'arrendatari no es compromet a exercir aquesta opció, l'operació té la naturalesa de prestació de servei. L'exercici de l'opció de compra determina el lliurament per la part de preu l'exigibilitat del qual sigui posterior a aquest moment, i com que l'arrendatari posseeix la cosa, el moment de l'exercici de l'opció de compra dóna lloc a la meritació corresponent al lliurament. Si en el contracte l'arrendatari es compromet a exercir l'opció de compra en finalitzar el contracte, la meritació de l'IVA es produeix en el moment de formalitzar el contracte en concepte de lliurament de béns, sense que es produeixi cap prestació de serveis.

f) Les transmissions de béns entre comitent i comissionista que actuen en nom propi, efectuades en virtut de contractes de **comissió de venda o comissió de compra**¹⁰.

⁽¹⁰⁾Si el comissionista actua en nom d'altri, l'operació es qualifica com a prestació de serveis.

En el contracte de comissió de venda o de comissió de compra, el comitent encarrega la venda o la compra, respectivament, d'uns béns a canvi d'una comissió. En tots dos casos cal tenir en compte que es produeixen dos lliuraments de béns gravats: entre el comissionista i el comitent i entre el comissionista i una tercera persona (comissió de venda), i entre una tercera persona i el comitent i entre el comitent i el comissionista (comissió de compra).

g) El subministrament d'un **producte informàtic normalitzat** (en el sentit que no necessita cap modificació substancial per a ser utilitzat per qualsevol usuari), efectuat en qualsevol suport material.

Exemple

Una empresa ubicada a Lugo ha comprat a una empresa de Pontevedra un disc compacte que conté l'última versió d'un programa informàtic de gestió de dades comercialitzat per una multinacional nord-americana, i també un programa de gestió de recursos humans confeccionat a mida per l'empresa de Pontevedra.

En la primera adquisició ens trobem amb un lliurament de béns, ja que el programa informàtic constitueix un "producte informàtic normalitzat", és a dir, que no necessita cap modificació substancial per a ser utilitzat (article 8.2.7 de la LIVA).

En canvi, la segona compravenda s'ha de qualificar com a prestació de serveis, tal com preveu expressament l'article 11.2.16 de la LIVA: subministrament de productes informàtics que hagin estat confeccionats per encàrrec previ del seu destinatari d'acord amb les especificacions d'aquest, i aquells altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries perquè el destinatari en pugui fer ús.

Aquesta descripció general es completa amb una enumeració realitzada pel legislador d'una sèrie d'**operacions assimilades** als lliuraments de béns que puguin ser difícils de qualificar o que puguin plantejar dubtes respecte a la seva subjecció¹¹.

⁽¹¹⁾ Article 9 de la LIVA.

Concretament, la normativa fa referència, en primer lloc, a l'anomenat **autoconsum de béns**, que inclou les operacions següents:

a) D'una banda, els casos que s'anomenen **transferències** en la mateixa llei, caracteritzades perquè no es produeix cap canvi subjectiu en la titularitat dels béns, sinó un canvi de destinació. En aquest àmbit, caldria incloure-hi:

- La transferència del patrimoni empresarial o professional al patrimoni personal o consum particular del subjecte passiu (**autoconsum extern**¹²).
- El **canvi d'afectació** de béns corporals d'un sector de l'activitat empresarial o professional a un altre sector diferenciat que atorga un dret de deducció d'una quantia menor, llevat que el canvi hagi estat imposat per una modificació en la normativa o per un canvi del règim de tributació.

⁽¹²⁾ Per exemple, un empresari que es dedica a la venda d'ordinadors i se'n reserva un per al seu ús privat; o l'ús privat d'un vehicle prèviament afecte a una empresa.

El sector de l'activitat serà "diferenciat" si es produeix qualsevol d'aquestes circumstàncies:

- 1) Figurar en un grup diferent en la classificació nacional d'activitats econòmiques.
- 2) Tenir un règim de deducció diferent. En aquest cas, també s'hi inclou la diferència en més de 50 punts percentuals entre les activitats, encara que totes dues apliquin el mateix règim de deducció.
- 3) Acol·lidir-se als règims especials simplificat, de l'agricultura, ramaderia i pesca, de les operacions amb or d'inversió o del recàrrec d'equivalència.
- 4) Tractar-se d'una operació d'arrendament.
- 5) Tractar-se d'una cessió de crèdits o préstecs que no es duu a terme en el marc d'un contracte de facturatge (*factoring*).

- L'afectació o el canvi d'afectació de béns produïts, construïts, extrets, transformats, adquirits o importats en l'exercici de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu per a utilitzar-los com a béns d'inversió (**autoconsum intern**¹³). No obstant això, cal tenir en compte que **no es produ-**

⁽¹³⁾ En aquests casos, s'afecta a l'empresa, com a bé d'inversió, un bé construït per la mateixa empresa; d'aquesta manera, s'evita el gravamen que hauria suportat si s'hagués adquirit a tercers.

eix una activitat assimilada al "lliurament de béns" quan al subjecte passiu, si es produeix se una adquisició onerosa d'aquests béns, se li ha atribuït el dret a deduir íntegrament les quotes de l'IVA que ha suportat.

Exemple

La promotora immobiliària Plusvàlua, SA construeix un magatzem que afecta immediatament la seva activitat econòmica.

Som davant un cas d'autoconsum intern, és a dir, d'una operació assimilada al lliurament de béns –article 9.1.d de la LIVA.

En tot cas, Plusvàlua, SA no s'ha d'autotransferir cap quota d'IVA en concepte d'autoconsum si, en cas que no hagi construït ella mateixa el magatzem, l'hagi comprat a una altra empresa i hagi pogut deduir íntegrament les quotes d'IVA suportat per l'adquisició esmentada –segon paràgraf i següents de l'article 9.1.d de la LIVA.

b) D'altra banda, les transmissions del poder de disposició sobre béns corporals del patrimoni empresarial o professional amb caràcter **gratuït¹⁴.**

⁽¹⁴⁾Les operacions gratuïtes s'han de dur a terme amb finalitats alienes a l'empresa (STJCE de 16 d'octubre de 1997).

L'autoconsum dels béns és gravat en IVA perquè els empresaris o professionals que duen a terme les operacions que acabem de descriure tenen **dret a deduir-se l'IVA suportat** en l'adquisició dels béns esmentats, i, **si no se sotmetessin a imposició, no hi hauria quotes transferides en el consumidor final**. Això implicaria llavors per a la Hisenda pública un perjudici, ja que el subjecte passiu que fa l'autoconsum tindria dret a la devolució de la totalitat de les quotes suportades, ja que no hi hauria quotes transferides.

Fora de l'àmbit de l'"autoconsum", la llei també considera operació assimilada **la transferència per un subjecte passiu d'un bé corporal de la seva empresa amb destinació a un altre estat membre de la UE**, a fi d'afectar-lo a les necessitats de l'empresa en l'estat esmentat. Paral·lelament, acompanya aquesta assimilació d'un ampli conjunt d'exclusions de subjecció perquè l'operació es considera efectuada a l'interior de l'estat receptor, realitzada amb caràcter temporal o relacionada amb casos exempts d'exportació.

Exemple

L'empresa de productes farmacèutics Olfato, SA, amb seu a Logronyo, envia una partida de medicaments a un centre de distribució que té a Viena.

Es tracta d'una transferència de béns de les que preveu l'article 9.3 de la LIVA, que és objecte d'assimilació a un lliurament de béns.

No obstant això, aquest lliurament de béns intracomunitari n'és exempt (article 25.3 de la LIVA). Al contrari, l'afectació dels béns a l'activitat econòmica a Viena tributa com a adquisició intracomunitària de béns, d'acord amb el que estableix l'article 16.2 de la LIVA.

Exemple

Un empresa domiciliada a Barcelona envia material per a la construcció d'automòbils a un altre empresari de Munic, a fi que aquest últim faci el muntatge dels vehicles i aquests siguin enviats finalment a Egipte.

En aquest cas, no es produeix una transferència de béns per part de l'empresa ubicada a Barcelona, en virtut del que estableix l'article 9.3.d de la LIVA, ja que som davant "una execució d'obra per al subjecte passiu, quan els béns siguin utilitzats per l'empresari que la faci en l'estat membre d'arribada de l'expedició o transport dels béns esmentats, sempre que l'obra fabricada o muntada sigui objecte d'un lliurament exempt, d'acord amb els criteris que figuren en els articles 21 i 25 d'aquesta llei". En concret, l'operació n'és exempta perquè es tracta d'una exportació a Egipte (article 21 de la LIVA).

Exemple

Una empresa luxemburguesa envia uns materials a Constructor, SA, domiciliada a Màlaga, perquè faci uns muntatges i li torni el producte acabat obtingut.

La tramesa dels materials a Espanya no constitueix una adquisició intracomunitària, ja que l'article 16.2 de la LIVA exclou determinades operacions del concepte de transferència de béns segons els criteris que preveu l'article 9.3 de la LIVA.

Entre aquestes operacions, trobem la transferència de béns que s'utilitzin per a la prestació d'un servei que tingui per objecte feines efectuades sobre els béns esmentats en l'estat d'arribada de l'expedició, sempre que aquests, després dels treballs esmentats, es reexpedeixin amb destinació al subjecte passiu al territori de sortida de l'expedició –art. 9.3.e) de la LIVA.

2.1.2. Operacions no subjectes

Considerada l'**heterogeneïtat** de les operacions no subjectes descrites pel legislador, aquestes es poden sistematitzar des del punt de vista de la naturalesa del subjecte que realitza els lliuraments de béns, i es poden distingir les realitzades per **persones i entitats de naturalesa jurídica privada** (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels **ens públics**¹⁵.

⁽¹⁵⁾Article 7 de la LIVA.

a) Operacions realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada:

La **transmissió** d'un conjunt d'elements corporals i, si escau, incorporals que, formant part del **patrimoni empresarial o professional** del subjecte passiu, constitueixen una **unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans**. A aquests efectes resulta irrellevant que l'adquirent dugui a terme la mateixa activitat a què eren afectes els elements adquirits o una altra de diferent, sempre que l'adquirent acrediti la intenció de mantenir aquesta afectació al desenvolupament d'una activitat empresarial o professional¹⁶.

⁽¹⁶⁾Aquest supòsit de no-subjecció s'ha introduït en la LIVA a conseqüència de la jurisprudència continguda en la STJCE de 27 de novembre de 2003.

Com a excepció, queden sempre **subjectes** a l'impost les transmissions de patrimoni afecte a una activitat econòmica en els casos següents:

1) Les que exerceixen els que tenen la condició d'empresari o professional exclusivament perquè duen a terme un o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que suposin l'explotació d'un bé corporal o incorporal a fi d'obtenir ingressos continuats en el temps (com és el cas dels **arrendadors de béns**), quan les dites transmissions tinguin per objecte la simple cessió de béns.

A aquests efectes, es considera com a simple cessió de béns la transmissió de béns arrendats quan no s'acompanya d'una estructura organitzativa de factors de producció materials i humans, o d'un d'aquests, que permeti considerar la mateixa constitutiva d'una unitat econòmica autònoma.

2) Les que efectuen els que tenen la condició d'empresari o professional exclusivament per la realització ocasional d'obres d'**urbanització** de terrenys o de **promoció, construcció o rehabilitació** d'edificacions destinades a ser venudes, adjudicades o cedides per qualsevol títol.

- Els **lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial estimable**, realitzades per a la promoció de les activitats empresarials o professionals.
- Els lliuraments sense contraprestació **d'impresos o objectes de caràcter publicitari**.

Exemple

L'empresa Lletre, SA encarrega a Número, SA la confecció d'uns mostraris de la seva nova col·lecció d'estovalles a fi que els distribuïdors de Lletre, SA els puguin presentar i distribuir en una fira del sector.

El lliurament que fa Número, SA a Lletre, SA és un lliurament de béns subjecte a l'IVA, perquè es duu a terme en el marc de l'activitat empresarial de Número, SA i no constitueix un lliurament gratuït de mostres.

En canvi, el lliurament posterior dels mateixos mostraris per part de Lletre, SA als seus distribuïdors sí que constitueix un lliurament gratuït de mostres sense valor comercial amb finalitats de promoció de les activitats empresarials o professionals, atès que es tracta d'una operació no subjecta prevista en l'article 7.2 de la LIVA.

A més, aquest cas no constitueix un lliurament sense contraprestació d'"impresos o objectes de caràcter publicitari", que preveu l'article 7.4 de la LIVA, i, per tant, no s'hi aplica el límit de 15.000 pessetes per client i any que estableix aquest precepte.

- Les operacions d'**autoconsum** de béns, si el subjecte passiu no **ha pogut deduir l'impost suportat** en l'adquisició o la recepció.

Cas d'autoconsum no subjecte

Un metge, en exercir una activitat exempta, no té dret a la deducció de l'IVA suportat en les seves adquisicions. Per això la transferència d'un bé del seu àmbit professional al seu àmbit personal és un autoconsum no subjecte.

- Els **lliuraments de diners** a títol de contraprestació o pagament.

b) Operacions realitzades per ens públics:

- Els lliuraments de béns fets directament pels ens públics **sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària** (impostos, taxes, contribucions especials), excepte si aquests ens públics actuen mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes.

Casos d'operacions subjectes

En tot cas, estan **subjectes els lliuraments de béns relacionats amb algunes de les activitats següents**: telecomunicacions, distribució d'aigua i energia, transport de persones i béns, serveis portuaris i aeroportuaris; obtenció, fabricació o transformació de productes per a ser transmesos posteriorment; intervenció en productes agropecuaris dirigida a la regulació del mercat; explotació de fires i exposicions de caràcter comercial; emmagatzemament i dipòsit; les d'oficines comercials de publicitat, explotació de cantines i menjadors d'empreses, econòmats, cooperatives i establiments similars; les agències de viatges, les comercials o mercantils dels ens públics de ràdio i televisió, incloses les relatives a l'ús de les seves instal·lacions, i les d'escorxador.

- Les **concessions i les autoritzacions administratives**, excepte les que tenen per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports i aeroports.
- Les operacions realitzades per les **comunitats de regants** per a l'ordenació i l'aprofitament de les aigües.

2.1.3. Criteris de localització territorial

En l'aspecte espacial, es planteja l'anàlisi de la connexió entre les situacions previstes en el fet imposable del lliurament de béns i l'àmbit espacial d'aplicació de la Llei de l'impost, que comprèn la Península i les Illes Balears.

Normes de localització del fet imposable

Les normes de localització del fet imposable tenen l'origen en la delimitació de competències entre els diversos països membres que van induir a incloure en les directives regles precises per a harmonitzar la subjecció a l'impost en el marc de les relacions internacionals.

La definició que la LIVA dóna del terme *fet imposable* en l'article 4 exigeix que les operacions es facin en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Per aquesta raó, és fonamental determinar el lloc on es duu a terme l'operació.

Així, una operació està subjecta a l'impost espanyol només si es duu a terme en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Si no, no està subjecta a l'impost espanyol, sinó a la normativa concreta de la imposició indirecta del territori on es consideri realitzada l'operació.

Els **critèris de localització territorial** d'una operació figuren en els articles del 68 al 74 de la LIVA i, en aquest punt, és molt important distingir si l'operació és un **lliurament de béns** o una **prestació de serveis**, ja que les regles de localització són diferents en tots dos casos.

Amb relació al **lliurament de béns**, cal determinar quins lliuraments de béns es consideren realitzats en el territori d'aplicació de l'impost i, per tant, si hi estan subjectes. Es poden destacar, entre d'altres, els **critèris d'aplicació** següents¹⁷:

⁽¹⁷⁾Articles 68 de la LIVA i 22 del RIVA.

a) El primer criteri general que es considera és el de la **posada a disposició dels béns**, de manera que els lliuraments d'aquests béns que no siguin objecte de transport o expedició seran gravats quan es posin a disposició en el territori d'aplicació de l'impost (Península i Illes Balears).

Exemple

Oceà, SA és una empresa dedicada a la construcció de vaixells, i en ven un a l'empresa Mar, SA.

La transmissió del vaixell únicament estaria subjecta a l'IVA si la posada a disposició d'aquest bé en favor de l'adquirent té lloc en el territori d'aplicació de l'impost (article 68.1 de la LIVA).

Si els béns mobles, per a posar-los a disposició de qui els adquireix, han de ser objecte d'**expedició o transport**, s'entén que el lliurament s'ha dut a terme en l'àmbit d'aplicació de l'impost si l'expedició o el transport s'ha iniciat en aquest àmbit.

En el cas de béns que hagin de ser objecte d'**importació**, si el lloc d'inici del transport o expedició correspon a un tercer país, els lliuraments d'aquests béns que faci l'importador i, arribat el cas, els successius compradors, abans de la importació, es consideren duts a terme en el territori d'aplicació de l'impost. Finalment, cal tenir en compte que aquesta regla no s'aplica a les adquisicions intracomunitàries de béns.

b) Si els béns són objecte d'**instal·lació o muntatge** abans de la seva posada a disposició, el criteri és el **lloc on s'ultimi la seva instal·lació i el seu muntatge**, sempre que aquestes operacions determinin la immobilització dels béns i, a més, el seu cost sigui superior al 15% de la contraprestació total.

Exemple

Un empresari holandès ha venut a un empresari establert a Barcelona maquinària per un preu de 10.000 euros. Abans del lliurament, l'empresari holandès ha de fer la instal·lació de la maquinària a Osca, per un preu de 2.000 euros.

Segons l'article 68.2.2 de la LIVA, hem de qualificar aquesta operació com un lliurament de béns amb instal·lació en l'àmbit d'aplicació de l'impost espanyol, perquè el cost d'instal·lació (2.000 euros) és superior al 15% del preu total del lliurament (10.000 euros) i l'operació implica la immobilització dels béns lliurats. Segons el criteri de localització territorial, doncs, l'operació s'entén realitzada a Osca.

Aquest cas s'exclou expressament de l'àmbit de les adquisicions intracomunitàries (article 13.1.c de la LIVA).

c) Un tercer criteri d'aplicació, en aquest cas per als **béns immobles**, és el lloc on es trobin.

Exemple

Una empresa de Tenerife ven a una empresa d'Estocolm un magatzem afecte a la seva empresa que posseeix a Almeria.

Segons el que disposa l'article 68.2.3 de la LIVA, el lloc de realització del fet imposable dels lliuraments de béns immobles ubicats en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol és el lloc on es trobi el bé immoble. Per tant, l'operació s'entén realitzada a Almeria (no a Tenerife ni a Estocolm), i reporta l'IVA espanyol.

d) S'entenen realitzats en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol els **lliuraments de béns als passatgers** que s'efectuïn a bord d'un vaixell, d'un avió o d'un tren, en el curs de la part d'un transport realitzada a l'interior de la comunitat el lloc d'inici del qual es trobi en l'àmbit espacial de l'impost i el lloc d'arribada en un altre punt de la comunitat¹⁸.

⁽¹⁸⁾ Si el transport s'inicia o finalitza fora de la UE només es localitzen en l'àmbit territorial de l'IVA espanyol els lliuraments efectuats dins del territori comunitari.

Si es tracta d'un transport d'anada i tornada, el trajecte de tornada es considera un transport diferent.

e) Hi ha un altre criteri que té en compte el lloc on s'inicien o on es duen a terme els lliuraments de béns, com succeeix en els casos de **transport de béns iniciat en un altre estat de la UE**. En aquest cas, el lliurament del bé s'entén realitzat en **territori espanyol** si es compleixen determinades condicions: que el transport el faci el venedor; que no es tracti de mitjans de transport nous o béns sotmesos al règim dels béns usats; que el destinatari sigui un subjecte sotmès al règim de l'agricultura, un subjecte sense dret a deducció o una persona que no sigui subjecte passiu, i que l'import total dels lliuraments sigui superior a 35.000 euros anuals.

Aquest criteri afecta especialment l'anomenat règim de **vendes a distància**, que afecta les adquisicions de particulars per catàleg des d'un altre estat membre. Aquesta operació no es considera adquisició intracomunitària (adquireix

un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits que preveu l'article 68.3 de la LIVA (haurà de pagar el venedor de l'altre estat membre).

Exemple

La senyora Carme compra per mitjà d'Internet un llibre a una editorial francesa. Aquesta última envia el llibre per correu postal.

Aquest lliurament de béns s'entén efectuat en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, ja que el transport s'inicia en un altre estat membre (França) amb destinació al territori esmentat –art. 68.3 de la LIVA. El cas, a més, compleix els requisits disposats en el precepte esmentat: que l'expedició o el transport de béns l'efectuï el venedor o pel seu compte; que el destinatari no tingui la condició d'empresari o professional, i que els béns no siguin mitjans de transport nous, béns objecte d'instal·lació o muntatge o hagin tributat conforme al règim de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

D'acord amb el que estableix el mateix article, si l'import dels lliuraments efectuats per l'editorial francesa en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol van excedir durant l'any precedent la quantitat de 35.000 euros, l'operació es localitzarà en destinació, és a dir, a la Península o les Balears. En cas contrari, l'operació es localitzaria en origen (França), encara que es donaria la possibilitat a l'editorial francesa de tributar en destinació.

f) Els lliuraments gravats pels IE s'entenen realitzats en territori d'aplicació de l'IVA espanyol si s'hi troba el lloc d'arribada de l'expedició o transport.

g) Els lliuraments de gas mitjançant xarxes de distribució i d'electricitat són efectuats en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol en dos casos¹⁹:

- Els efectuats a un empresari o professional revenedor, si aquest té la seu de la seva activitat econòmica o posseeix un establiment permanent o, si no en té, el seu domicili, en aquest territori, sempre que els lliuraments tinguin com a destinataris la seu, l'establiment permanent o el domicili esmentats.
- I qualssevol altres, si l'adquirent efectua l'ús o el consum efectius dels béns esmentats en el territori d'aplicació de l'impost.

⁽¹⁹⁾Article 68.7 de la LIVA, que és una transposició de la Directiva 2003/92, de 7 d'octubre de 2003.

2.1.4. Meritació

En el lliurament de béns distingim dos criteris en la determinació de l'aspecte temporal.

La meritació té lloc, amb caràcter general i de manera indiferent, en el moment en què l'adquirent té a la seva disposició els béns, o en el moment en què se'n fa efectiva l'adquisició, segons el dret substantiu regulador de la transmissió²⁰.

⁽²⁰⁾Article 75.1.1 de la LIVA.

El segon paràgraf de l'article 75.1.1 de la LIVA especifica el següent: "En els lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes de venda amb pacte de reserva de domini o qualsevol altra condició suspensiva, d'arrendament-venda de béns o arrendament de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a totes dues parts, es merita l'impost quan els béns que constitueixin el seu objecte es posin en possessió de l'adquirent¹. En aquest cas, doncs, la meritació s'anticipa al moment en què es produeix el lliurament de la possessió material, encara que realment la transmissió de la propietat es produeixi més tard, quan es compleixi la condició suspensiva o el pagament de la totalitat del preu pactat.

En qualsevol cas, la meritació no es considera produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, llevat de si aquest **cobrament és anterior**; en aquest cas, la meritació es produeix sense esperar que es dugui a terme el lliurament dels béns²¹.

⁽²¹⁾ Article 75.2 de la LIVA.

Exemple

L'empresa HALI, SA, amb seu a Barcelona, duu a terme el 12 de març una comanda de compra d'accessoris de l'automòbil a l'empresa ILAH, SA, domiciliada a Sòria. El transport de la mercaderia, contractat pel venedor, s'inicia el 13 de març i arriba a Barcelona el 14 de març. El dia 16 del mateix mes l'empresa venedora ILAH, SA remet la factura a l'empresa compradora HALI, SA.

La meritació d'aquesta operació es produeix el 14 de març, quan les mercaderies es posen a disposició de l'empresa adquirent HALI, SA –article 75.1.1 de la LIVA.

Juntament amb el criteri general, hi ha una sèrie d'**especificacions** per a casos molt concrets²².

⁽²²⁾ Articles 75.1.3, 75.1.4, 75.1.6 i 75.2 de la LIVA.

- **Comissions de compra o de venda:** es merita l'impost quan el proveïdor posi els béns a disposició del comissionista i quan el comissionista posi els béns a disposició del comprador, respectivament.

En els contractes de compra s'avança la meritació simultània dels dos lliuraments (del venedor al comissionista i d'aquest al comitent) en el moment en què el comissionista adquireix els béns. En els contractes de venda també es produeixen dos lliuraments, un del comitent al comissionista i un altre d'aquest al tercer adquirent, però en aquest cas la llei opta per retardar la meritació simultània de tots dos lliuraments fins al moment en què es fa el segon lliurament del comissionista al comprador.

En el cas de les comissions de béns, apareix addicionalment una regla de meritació específica per als contractes estimatoris: "Si es tracta de lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes pels quals una de les parts lliura a l'altra béns mobles, el valor dels quals s'estima en una quantitat certa, i qui els rep s'obliga a procurar-ne la venda dins d'un termini i a tornar el valor estimat dels béns venuts i la resta dels no venuts, la meritació dels lliuraments relatius als béns venuts es produeix quan qui els rep els posi a disposició de l'adquirent".

- **Casos d'autoconsum:** se situa la meritació en el moment en què s'efectuen les operacions gravades.
- Operacions subjectes a gravamen que originen **pagaments anticipats** anteriors a la realització del fet imposable: en aquest cas, la meritació es produeix en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament.

Exemple

Lliurament d'un habitatge per una promotora immobiliària, que ha pactat les condicions de pagament següents: 60.101,21 euros en firmar el contracte privat (1 de gener), 30.050,61 euros en firmar l'escriptura pública (1 de març) i 30.050,61 euros en el termini de 3 mesos (1 de juny).

En aquest cas, la meritació es produirà en les dates següents: l'1 de gener es merita l'IVA pel pagament anticipat de 60.101,21 euros, i l'1 de març es merita l'IVA pels 60.101,21 euros que queden en el moment d'atorgar l'escriptura pública, que equival al lliurament de l'habitatge, i que comprèn la resta del preu, incloent-hi el pagament diferit.

2.2. Prestació de serveis**2.2.1. Operacions gravades**

En les **prestacions de serveis** no hi ha transmissió del poder de disposició o dret de propietat dels béns, sinó solament **d'altres drets que només fan possible el seu ús o gaudi**. D'altra banda, els drets que secedeixen o transfereixen tampoc no recauen exclusivament sobre **béns**, sinó que poden tenir també per objecte certs **drets o obligacions**, o consistir en la pràctica de certes **activitats**.

L'article 11.1 de la LIVA conté un concepte residual de "prestació de serveis", que no ajuda gens a la concreció del seu contingut: tota activitat que no es pugui considerar lliurament de béns, adquisició intracomunitària o importació de béns.

Caldria entendre que la denominació més genèrica de *prestacions de serveis* comprèn diversos **casos d'arrendament de serveis d'obres**, que la llei inclou amb caràcter obert²³.

⁽²³⁾ Article 11.2 de la LIVA.

- L'exercici independent d'una professió, art o ofici.

Exemple

Una empresa austríaca ha contractat una empresa de publicitat de Múrcia per a fer un anunci televisiu.

Es tracta d'una operació subjecta a l'IVA que es qualifica com a prestació de serveis, ja que és fruit de l'exercici independent d'una professió –article 11.2.1 de la LIVA.

- Les **cessions i concessions** de drets d'autor, llicències, patents, marques de fàbrica i comercials, i altres drets de la propietat intel·lectual o industrial.
- Les **execucions d'obra** que no tinguin la consideració de lliurament de béns.

- Les **obligacions de fer o no fer** i les **abstencions** estipulades en contractes d'agència o venda en exclusiva o derivades de convenis de distribució de béns en àrees territorials delimitades.
- Els **transports**.
- Els **serveis** d'hoteleria, restaurant o acampada i les vendes de begudes o aliments per al seu consum immediat en el mateix lloc.
- L'explotació de **fires i exposicions**.
- Les operacions de **mediació** i les **d'agència o comissió** quan l'agent o comissionista actua en nom aliè o quan aquest subjecte actua en nom propi i intervé en una prestació de serveis.

En la comissió de venda es produeix un lliurament de béns del comitent a l'adquirent, si bé es fa per mitjà del comissionista. D'altra banda, es produeix una prestació de serveis del comissionista al comitent en la mesura que ha intervingut en el lliurament de béns. En la comissió de compra també tenim de nou dues operacions: un lliurament del venedor al comitent per mitjà del comissionista i una prestació de serveis realitzada pel comissionista al comitent.

- El **subministrament de productes informàtics** quan no tinguin la condició de lliurament de béns. En particular, el subministrament de productes informàtics que hagin estat confeccionats per encàrrec previ del seu destinatari d'acord amb les especificacions d'aquest, i també aquells altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries perquè el destinatari en pugui fer ús.

Exemple

Una empresa resident a Lugo ha comprat a una empresa de Pontevedra un disc compacte que conté l'última versió d'un programa informàtic de gestió de dades comercialitzat per una multinacional nord-americana, i també un programa de gestió de recursos humans confeccionat a mida per l'empresa de Pontevedra.

En la primera adquisició ens trobem amb un lliurament de béns, perquè el programa informàtic constitueix un "producte informàtic normalitzat", és a dir, que no necessita cap modificació substancial per a ser utilitzat (article 8.2.7 de la LIVA).

En canvi, la segona compravenda s'ha de qualificar com a prestació de serveis, tal com estableix l'article 11.2.16 de la LIVA: subministrament de productes informàtics que hagin estat confeccionats per encàrrec previ del seu destinatari conforme a les especificacions d'aquest, i aquells altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries perquè el destinatari en pugui fer ús.

En aquest àmbit la llei tampoc no oblidava els **arrendaments** i les **cessions de béns i drets**, entre els quals esmenta expressament els que figuren tot seguit²⁴:

⁽²⁴⁾Article 11.2 de la LIVA

- L'**arrendament** de béns, indústria o negoci, empreses o establiments mercantils, amb o sense opció de compra.

En els arrendaments amb opció de compra (lísing), mentre l'arrendatari no es compromet a exercir aquesta opció, l'operació té la naturalesa de prestació de servei. L'exercici

de l'opció de compra determina el lliurament per la part de preu l'exigibilitat del qual sigui posterior a aquest moment, i com que l'arrendatari posseeix la cosa, el moment de l'exercici de l'opció de compra dóna lloc a la meritació corresponent al lliurament. Si en el contracte l'arrendatari es compromet a exercir l'opció de compra en finalitzar el contracte, la meritació de l'IVA es produeix en el moment de formalitzar el contracte en concepte de lliurament de béns, sense que es produeixi cap prestació de serveis.

- Els **traspassos** de locals de negoci.
- Les prestacions **d'assegurança, reassegurança i capitalització**.
- Els **préstecs i crèdits** en diners.

Exemple

Un banc concedeix un préstec a la senyora Alba per a l'adquisició d'un cotxe.

Aquest préstec és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de prestació de serveis (article 11.2.12 de la LIVA).

No obstant això, la major part d'operacions financeres en són exemptes. Concretament, l'article 20.1.18.c de la LIVA inclou l'exempció de la concessió de crèdits i préstecs en diners, sigui quina sigui la forma en la qual s'instrumenti. Per tant, aquesta operació serà exempta d'IVA.

- Les **cessions** de l'ús i gaudi de béns, inclòs el dret a utilitzar instal·lacions esportives o recreatives.

Com en el cas del lliurament de béns, en la regulació de l'IVA es preveuen una sèrie d'**operacions assimilades** a les prestacions de serveis, que recullen diversos casos d'**autoconsum** d'aquests serveis²⁵.

⁽²⁵⁾Article 12 de la LIVA.

- Les **transferències** de béns i drets del patrimoni empresarial o professional al patrimoni personal del subjecte passiu que no es considerin lliuraments de béns.
- L'aplicació total o parcial a l'**ús particular** del subjecte passiu o, en general, a finalitats alienes a la seva activitat empresarial o professional, dels béns integrants del seu patrimoni empresarial o professional.

Exemple

El senyor Lluís González, gerent de l'empresa LIMPIAMOPA, SA, neteja durant un cap de setmana el pis d'un amic de forma gratuïta i amb instrumental de l'empresa.

L'operació no està subjecta a l'IVA, ja que el senyor Lluís no actua en aquest moment com a empresari o professional. Però l'ús de material de l'empresa és un cas d'autoconsum de serveis de l'empresa LIMPIAMOPA, SA (article 12.2 de la LIVA).

- Les prestacions de serveis efectuades a títol **gratuït** pel subjecte passiu, sempre que es realitzin per a fins aliens als de l'activitat empresarial o professional.

No s'inclou com a autoconsum de prestacions de serveis un cas que, per contra, sí que estava previst en el cas dels lliuraments de béns, en condició d'autoconsum intern: la utilització en benefici particular del subjecte passiu dels serveis exercits per ell mateix.

2.2.2. Operacions no subjectes

Com en la modalitat de lliurament de béns, també les prestacions de serveis no subjectes es poden sistematitzar des del punt de vista de la naturalesa del subjecte que les duu a terme, i es poden distingir les realitzades per **persones i entitats de naturalesa jurídica privada** (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels **ens públics**²⁶.

⁽²⁶⁾Article 7 de la LIVA.

a) Operacions realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada

- Les prestacions de serveis de **demostració gratuïta**, a fi de promocionar les activitats empresarials o professionals.
- Els serveis prestats per persones físiques en règim de **dependència laboral o administrativa**, inclosos els de caràcter especial²⁷.

⁽²⁷⁾Entre els subjectes sotmesos a relacions laborals de caràcter especial podem esmentar, per exemple, els executius d'alta direcció, el personal de servei domèstic, els representants de comerç o els esportistes professionals.

Exemple

En Curro va torejar per primera vegada en una cursa de toros i l'empresari taurí propietari de la plaça l'ha contractat per torejar en uns altres tres espectacles.

En l'àmbit de l'IVA, es consideren operacions no subjectes les prestacions de serveis realitzades en règim de dependència, d'acord amb el que disposa l'article 7.5 de la LIVA i amb el requisit que l'empresari o professional subjecte passiu estableixi l'ordenació per compte propi dels factors de producció materials i humans o d'un d'ells (article 5.2 de la LIVA). Així doncs, totes les relacions laborals, malgrat que siguin relacions laborals de caràcter especial, impliquen la prestació de serveis en règim de dependència i, per tant, la realització d'operacions no subjectes.

En el nostre cas, i en la mesura que els toreros estan adscrits a la relació laboral de caràcter especial dels artistes en espectacles públics, les seves relacions amb l'empresari taurí es regeixen mitjançant un contracte laboral especial i està afiliat a la Seguretat Social, en el règim especial de toreros. En conseqüència, la prestació de serveis de Curro a l'empresari s'ha de considerar no subjecta a l'IVA. Com ha resolt la STS de 15 de novembre de 1996, encara que l'empresari no determini la manera de portar el treball del torero, que depèn del seu art i la seva habilitat, és l'empresari esmentat i no el torero el que organitza l'espectacle taurí, assumint el risc d'aquesta organització, únic aspecte rellevant per a determinar la subjecció de l'operació.

Exemple

Blanc, SA ha cedit de forma eventual dos dels seus empleats a Negre, SA per dur a terme una obra determinada amb una durada estimada de 6 mesos.

La cessió d'empleats a una altra empresa constitueix una prestació de serveis subjecta a l'IVA. Malgrat que el servei ofert consisteix en la realització de prestació de treball laboral, la prestació de treball no es fa en virtut d'una relació de dependència entre Blanc, SA i Negre, SA i, a més, tampoc no hi ha cap relació laboral entre els treballadors i l'empresa cessionària (Negre, SA), que rep els serveis de cessió directament de l'empresa cedent (Blanc, SA).

- Els serveis prestats a les **cooperatives de treball associat** pels seus socis i a les altres cooperatives pels seus socis laborals.
- Les operacions d'**autoconsum** de serveis, si el subjecte passiu no ha pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció.
- Les prestacions de serveis **gratuïts** que siguin obligatoris per als subjectes passius en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.

b) Operacions realitzades per ens públics:

- Les prestacions de serveis fetes directament pels **ens públics** sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària, excepte si aquests ens públics actuen mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes.

Casos d'operacions subjectes

En tot cas, estan subjectes les prestacions de serveis relacionades amb algunes de les activitats següents: telecomunicacions, distribució d'aigua i energia, transport de persones i béns, serveis portuaris i aeroportuaris; obtenció, fabricació o transformació de productes per ser transmesos posteriorment; intervenció en productes agropecuaris dirigida a la regulació del mercat; explotació de fires i exposicions de caràcter comercial; emmagatzemament i dipòsit; les d'oficines comercials de publicitat, explotació de cantines i menjadors d'empreses, econòmats, cooperatives i establiments similars; les agències de viatges, les comercials o mercantils dels ens públics de ràdio i televisió, incloses les relatives a l'ús de les seves instal·lacions, i les d'escorxador.

- Les operacions realitzades per les **comunitats de regants** per a l'ordenació i aprofitament de les aigües.

2.2.3. Criteris de localització territorial

Tal com advertim en referir-nos als criteris de localització territorial de la modalitat "lliurament de béns", els **criteris de localització territorial** d'una operació figuren en els articles del 68 al 74 de la LIVA, i en aquest punt és molt important distingir si l'operació és un lliurament de béns o una prestació de serveis, ja que les regles de localització són diferents en tots dos casos:

Quant a la **prestació de serveis**, també cal esmentar, com en els lliuraments de béns, un criteri general i altres d'especials²⁸:

⁽²⁸⁾Articles 69 i 70 de la LIVA.

La regla general respon a un esquema de gravamen en destinació, d'acord amb la coincidència necessària del gravamen amb la jurisdicció en la qual té lloc el consum. De conformitat amb el que es disposa en els articles 44 i 45 de la Directiva 2006/112/CE, del Consell, de 28 de novembre de 2006, les prestacions de serveis s'entenen dutes a terme al territori d'aplicació de l'impost en els casos que s'indiquen a continuació.

1r. Quan el destinatari sigui un empresari o professional que actui com a tal i radiqui al territori esmentat la seu de la seva activitat econòmica, o hi tingui un establiment permanent o, en defecte d'això, el lloc del seu domicili o residència habitual, sempre que es tracti de serveis que tinguin per destinataris aquesta seu, establiment permanent, domicili o residència habitual, amb independència d'on estigui establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti.

2n. Quan el destinatari no sigui un empresari o professional actuant com a tal, sempre que els serveis siguin prestats per un empresari o professional i la seu de la seva activitat econòmica o establiment permanent des del qual els presti o, en defecte d'això, el lloc del seu domicili o residència habitual, sigui al territori d'aplicació de l'impost.

No obstant el que es disposa en el número 2n. anterior i com a conseqüència del que es disposa en l'article 59 de la Directiva 2006/112/CE, no s'entenen duts a terme al territori d'aplicació de l'impost els serveis que s'enumeren a continuació quan el seu destinatari no sigui un empresari o professional actuant com a tal i estigui establert o tingui el seu domicili o residència habitual fora de la Comunitat, excepte en el cas que aquest destinatari estigui establert o tingui el seu domicili o residència habitual a les illes Canàries, Ceuta o Melilla i es tracti dels serveis a què es refereixen les lletres a) a l) següents:

- a) Les cessions i concessions de drets d'autor, patents, llicències, marques de fàbrica o comercials i els altres drets de propietat intel·lectual o industrial, i també qualssevol altres drets similars.
- b) La cessió o concessió de fons de comerç, d'exclusives de compra o venda o del dret a exercir una activitat professional.
- c) Els de publicitat.
- d) Els d'assessorament, auditoria, enginyeria, gabinet d'estudis, advocacia, consultors, experts comptables o fiscals i altres de similars, amb excepció dels compresos en el número 1r. de l'apartat u de l'article 70 de la Llei 37/1992.
- e) Els de tractament de dades i el subministrament d'informacions, inclosos els procediments i les experiències de caràcter comercial.

- f) Els de traducció, correcció o composició de textos, i també els prestats per intèrprets.
- g) Els d'assegurança, reassegurança i capitalització, i també els serveis financers, esmentats, respectivament, en els números 16è. i 18è. de l'apartat u de l'article 20 de la Llei 37/1992, inclosos els que no n'estiguin exempts, amb excepció del lloguer de caixes de seguretat.
- h) Els de cessió de personal.
- i) El doblatge de pel·lícules.
- j) Els arrendaments de béns mobles corporals, amb excepció dels que tinguin per objecte qualsevol mitjà de transport i els contenidors.
- k) La provisió d'accés als sistemes de distribució de gas natural o electricitat, el transport o la transmissió de gas i electricitat per mitjà d'aquests sistemes, i també la prestació d'altres serveis directament relacionats amb qualsevol dels serveis compresos en aquesta lletra.
- l) Les obligacions de no prestar, totalment o parcialment, qualsevol dels serveis enunciats en aquest número.
- m) Els serveis prestats per via electrònica.
- n) Els serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió.

En aplicació de les regles especials, i de conformitat amb el que es disposa en els articles 46 a 50 i 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE, s'entenen prestats al territori d'aplicació de l'impost els serveis que s'indiquen a continuació.

1r. Els relacionats amb béns immobles que radiquin al territori esmentat. Es consideren relacionats amb béns immobles, entre d'altres, els serveis següents:

- a) L'arrendament o cessió d'ús per qualsevol títol d'aquests béns, inclosos els habitatges moblats.
- b) Els relatius a la preparació, coordinació i realització de les execucions d'obra immobiliàries.
- c) Els de caràcter tècnic relatius a aquestes execucions d'obra, inclosos els prestats per arquitectes, arquitectes tècnics i enginyers.
- d) Els de gestió relatius a béns immobles o operacions immobiliàries.
- i) Els de vigilància o seguretat relatius a béns immobles.
- f) Els de lloguer de caixes de seguretat.
- g) La utilització de vies de peatge.
- h) Els d'allotjament en establiments d'hostaleria, acampament i balneari.

2n. Els de transport que s'esmenten a continuació, per la part de trajecte que discorri pel territori d'aplicació de l'impost tal com aquest es defineix en l'article 3 de la Llei 37/1992:

- a) Els de transport de passatgers, sigui quin sigui el seu destinatari.

b) Els de transport de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com a tal sempre que no es tracti de transports intracomunitaris de béns.

3r. Els relacionats amb manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives, jocs d'atzar o similars, com les fires o exposicions, inclosos els serveis d'organització d'aquests i els altres serveis accessoris als anteriors, quan es prestin materialment en aquest territori, sigui quin sigui el seu destinatari.

4t. Els prestats per via electrònica des de la seu d'activitat o un establiment permanent o, en defecte d'això, el lloc del domicili o residència habitual d'un empresari o professional que sigui fora de la Comunitat i el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com a tal, sempre que aquest últim estigui establert o tingui la seva residència o domicili habitual al territori d'aplicació de l'impost. Als efectes del que es disposa en aquest número, es presumeix que el destinatari del servei està establert o és resident al territori d'aplicació de l'impost quan s'efectuï el pagament de la contraprestació del servei amb càrrec a comptes oberts en establiments d'entitats de crèdit situades en aquest territori.

5è.

A) Els de restaurant i catering en els supòsits següents:

a) Els prestats a bord d'un vaixell, d'un avió o d'un tren, en el curs de la part d'un transport de passatgers dut a terme a la comunitat el lloc d'inici del qual sigui el territori d'aplicació de l'impost. Quan es tracti d'un transport d'anada i tornada, el trajecte de tornada es considera un transport diferent.

b) La resta de serveis de restaurant i catering quan es prestin materialment al territori d'aplicació de l'Impost.

B) Als efectes del que es disposa en la part A, lletra a), d'aquest número, es considera:

a) Part d'un transport de passatgers dut a terme a la comunitat: la part d'un transport de passatgers que, sense fer escala en un país o territori tercer, discorri entre els llocs d'inici i d'arribada situats a la comunitat.

b) Lloc d'inici: el primer lloc previst per a l'embarcament de passatgers a la comunitat, fins i tot després de l'última escala fora de la comunitat.

c) Lloc d'arribada: l'últim lloc previst per a desembarcar a la comunitat passatgers que també hi han embarcat, fins i tot abans d'una altra escala feta en un país o territori tercer.

6è. Els de mediació en nom i per compte d'altri el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com a tal, sempre que les operacions respecte de les quals es mitjanci s'entenguin dutes a terme al territori d'aplicació de l'impost d'acord amb el que es disposa en la Llei 37/1992 o en aquesta resolució, si escau.

7è. Els que s'enuncien a continuació, quan es prestin materialment en aquest territori i el seu destinatari no sigui un empresari o professional actuant com a tal:

- a) Els serveis accessoris als transports com ara la càrrega i descàrrega, transbord, manipulació i serveis similars.
- b) Els treballs i les execucions d'obra duts a terme sobre béns mobles corporals i els informes pericials, valoracions i dictàmens relatius a aquests béns.

8è. Els de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió, prestats des de la seu d'activitat o un establiment permanent o, en defecte d'això, el lloc del domicili o residència habitual d'un empresari o professional que sigui fora de la comunitat i el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com a tal, sempre que aquest últim estigui establert o tingui la seva residència o domicili habitual al territori d'aplicació de l'impost i la utilització o explotació efectives d'aquests serveis es duguin a terme al territori esmentat.

9è. Els serveis d'arrendament a curt termini de mitjans de transport quan aquests es posin efectivament en possessió del destinatari al territori esmentat. Als efectes del que es disposa en aquest número, s'entén per curt termini la tenença o l'ús continuat de mitjans de transport durant un període ininterromput no superior a trenta dies i, en el cas dels vaixells, no superior a noranta dies.

10è. Els transports intracomunitaris de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com tal quan s'hi iniciïn.

Finalment, s'usa el criteri de la **utilització o explotació efectiva del servei** al territori d'aplicació de l'IVA espanyol en els serveis i amb les condicions següents:²⁹

⁽²⁹⁾ Article 70.2 de la LIVA.

a) Els serveis són els compresos en els apartats 4 (serveis prestats per via electrònica), 5 (serveis professionals), 6.b) (serveis de mediació) i 8 (serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i televisió) de l'article 70.1 de la LIVA.

b) Els serveis han de tenir per **destinatari un empresari o professional** que actuï com a tal, excepte en cas dels serveis compresos en l'apartat 8 (serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió), que pot considerar destinataris tant empresaris o professionals com particulars.

c) L'aplicació de les regles de localització territorial de la prestació ha de comportar que no s'entenguin prestats els serveis esmentats a la UE, les Canàries, Ceuta i Melilla.

2.2.4. Meritació

En la determinació de l'aspecte temporal, distingim dos criteris:

Amb caràcter general, les prestacions de serveis es merituen **quan es produeix la prestació de manera efectiva** (quan es presten, s'executen o s'efectuen les operacions gravades³⁰).

⁽³⁰⁾Article 75.1.2 de la LIVA.

En el cas de les execucions d'obra amb aportació de materials, la meritació es produeix en el moment en què els béns a què es refereix es posin a disposició de l'amo de l'obra. I en l'execució d'obres, amb o sense aportació de materials, les destinatàries de la qual siguin les administracions públiques, la meritació de l'IVA es produeix en el moment de la seva recepció, és a dir, en el moment de pagar la certificació i no en el moment d'emetre-la, atès que en aquests contractes el lliurament o la posada a disposició de l'amo no es produeix fins que l'obra finalitza (STS de 29 d'abril de 2004).

En qualsevol cas, la meritació no es considera produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, llevat que aquest **cobrament sigui anterior**; en aquest cas, la meritació es produeix sense esperar que es dugui a terme la prestació de serveis³¹.

⁽³¹⁾Article 75.2 de la LIVA.

També en aquest cas, juntament amb el criteri general, hi ha una sèrie **d'especificacions** per a casos molt concrets³².

⁽³²⁾Articles 75.1.6, 75.1.7 i 75.2 de la LIVA.

- Operacions de caràcter **successiu o continuat**, com els arrendaments i els subministraments: es merituen quan sigui exigible la part del preu que compregui cada percepció, independentment que es cobri o no.

En el cas d'operacions de caràcter successiu o continuat, el segon paràgraf de l'article 75.1.7 de la LIVA especifica el següent: "Quan no s'hagi pactat un preu o quan, si s'ha pactat, no se n'ha determinat el moment de l'exigibilitat, o aquesta s'ha establert amb una periodicitat superior a l'any natural, la meritació de l'impost es produirà el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació, o des de la meritació anterior, fins a la data esmentada."

- Casos **d'autoconsum**: la meritació se situa en el moment en què s'efectuen les operacions gravades.
- Operacions subjectes a gravamen que originen **pagaments anticipats** anteriors a la realització del fet imposable: en aquest cas, la meritació es produeix en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament.
- En les prestacions de serveis en les quals el destinatari sigui el subjecte passiu de l'impost per inversió del subjecte passiu i es duguin a terme de

manera continuada durant un termini superior a un any i no donin lloc a pagaments anticipats durant aquest període, la meritació de l'impost es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació o des de la meritació anterior fins a la data esmentada, mentre no es posi fi a aquestes prestacions de serveis.

2.3. Elements comuns en les operacions interiors

2.3.1. Subjectes que duen a terme les operacions gravades

A efectes de l'IVA, les operacions interiors gravades (lliuraments de béns i prestacions de serveis) corresponen a **empresaris o a professionals**, que la llei defineix com les persones o entitats que practiquen activitats que impliquen **l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans** o d'un d'aquests.

Ordenació per compte propi significa que l'empresari o el professional té la disponibilitat econòmica dels factors de producció que (a més del seu propi treball, és a dir, de l'activitat d'ordenació) són necessaris per a l'exercici d'aquestes activitats.

Així mateix, l'exercici d'aquestes activitats ha de transcendir l'àmbit de les seves necessitats o de les del seu medi social personal o familiar, de manera que en l'exercici l'empresari o professional tingui la finalitat última d'intervenir en **la producció o la distribució de béns i serveis**³³.

En l'àmbit subjectiu de l'IVA s'inclouen no solament les persones físiques i les societats mercantils, sinó també les entitats amb personalitat jurídica que no tenen la condició de societats mercantils (fundacions, associacions, cooperatives, societats civils, entitats públiques) i ens sense personalitat jurídica que constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició (herències jacents, comunitats de béns³⁴).

A partir del 2001, s'hi afegeix que tindran la condició d'empresaris o professionals que realitzin l'adquisició de béns o serveis amb la **intenció**, confirmada per elements objectius, de destinar-los a l'exercici de les activitats³⁵.

Com a exemple, la LIVA enumera les següents activitats empresarials o professionals: activitats extractives, de fabricació, comerç i prestació de serveis, incloses les d'artesanía, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i l'exercici de professions liberals i artístiques.

A més dels que exerceixen aquestes activitats, als efectes de l'IVA, **sempre es consideren empresaris o professionals** els subjectes que s'esmenten a continuació³⁶.

⁽³³⁾ Article 5.2 de la LIVA.

⁽³⁴⁾ Article 84.3 de la LIVA.

⁽³⁵⁾ Aquesta disposició recull la doctrina de la **STJCE, de 21 de març de 2000**, relativa a la deducció de quotes suportades anteriorment a l'inici de les activitats.

⁽³⁶⁾ Article 5.1 de la LIVA.

a) Les **societats mercantils, excepte prova en contra**³⁷.

(37) Per exemple, en la STJCE de 14 de novembre de 2000, s'interpreta que les societats holding l'únic objecte de les quals és l'adquisició de participacions en altres empreses no actuen com a empresaris o professionals.

b) Els que facin un o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que impliquin l'explotació d'un bé corporal o incorporeal, a fi d'obtenir ingressos continuats en el temps. En particular, en aquest apartat s'inclouen els **llogaters de béns**.

c) Els que **urbanitzen** terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per a dedicar-les, en qualsevol cas, a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.

d) Els que facin **ocasionalment lliuraments de mitjans de transport nous** amb destinació a un altre país membre de la Unió Europea.

Exemple

La senyora Eva, professora d'un institut a Zamora, durant un viatge turístic a París, compra a un particular francès un cotxe seminou amb dos anys d'antiguitat i 5.900 quilòmetres.

El venedor francès, encara que no sigui un empresari o professional, als efectes de l'IVA sí que té aquesta consideració –en virtut d'un precepte de la llei de l'IVA francès similar a l'article 5.1.e de la LIVA. Per aquest motiu, l'operació es considera a França per al venedor francès un lliurament de béns que, igual com passa amb l'IVA espanyol, es considera subjecte però exempt –article 25.2 de la LIVA i precepte similar de la llei francesa.

En determinats casos, a més, es consideren que els **ens públics** poden actuar com a empresaris o professionals. Els **lliuraments de parcel·les o terrenys realitzats per aquests subjectes es realitzen al si d'una activitat empresarial** si els immobles esmentats estan afectes a activitats econòmiques desenvolupades per l'entitat pública, o si han estat urbanitzats per aquesta, o si la realització del lliurament determina l'exercici d'una activitat empresarial³⁸.

(38) Entre d'altres, RDGT de 18 de febrer de 2001.

2.3.2. Com s'han de dur a terme les operacions gravades

Les operacions gravades s'han de dur a terme d'acord amb les **notes següents**³⁹:

(39) Article 4 de la LIVA.

a) A **títol oneros**, la qual cosa significa que els que facin els lliuraments de béns i les prestacions de serveis ho han de fer sense excloure a canvi la percepció onerosa, en **contraprestació** d'aquestes operacions⁴⁰, encara que es poden fer en casos concrets de manera gratuïta.

(40) La jurisprudència del TJCE exigeix que, a més d'haver-hi una contraprestació, l'operació tingui una base contractual.

Constitueixen casos d'**operacions gratuïtes gravades** els següents:

- L'autoconsum de béns i serveis
- La desafectació de béns afectes a activitats empresarials o professionals

- El canvi d'afectació de béns d'un sector a un altre diferenciat de l'activitat empresarial o professional

b) De manera habitual, com a requisit internacional que afecta qui pretén realitzar les operacions gravades, i no necessàriament les activitats dutes a terme en l'exercici efectiu de les operacions. Amb tot, aquest caràcter habitual no s'exigeix en alguns dels subjectes als quals s'atribueix legalment la condició d'empresari o professional⁴¹.

(41) Per exemple, els que ocasionalment urbanitzen terrenys.

c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer en l'exercici d'una activitat empresarial o professional, fet que implica subjectar a l'impost no solament les operacions que es refereixen als béns i als serveis que integren l'objecte del seu tràfic mercantil o professional, sinó també tots els que estan destinats al seu patrimoni empresarial o professional⁴².

(42) Per exemple, la venda d'una furgoneta d'una empresa constructora a una altra empresa constructora.

Exemple

L'empresa de serveis de neteja LIMPIAMOPA, SA ven a un particular una maquinària de tractament de residus que forma part del seu actiu fix material.

Es tracta d'un lliurament de béns subjecte a l'IVA, tal com determinen l'article 4.1 de la LIVA –lliuraments de béns [...] realitzats [...] per empresaris [...] en l'exercici de la seva activitat empresarial"– i l'article 4.2.b) de la LIVA –en tot cas, s'entenen realitzades en l'exercici d'una activitat empresarial [...] les transmissions [...] de qualssevol dels béns [...] que integrin el patrimoni empresarial".

d) És indiferent el caràcter lícit o il·lícit de l'acte o negoci gravat. Les úniques operacions que no estan subjectes a l'IVA, en paraules del TJCE, són les operacions amb mercaderies que no poden ser objecte de comerç ni es poden integrar al circuit econòmic⁴³.

(43) Per exemple, drogues o moneda falsa. Sí que és subjecta a l'IVA, per exemple, la transmissió de perfums falsificats, ja que la seva comercialització està prohibida únicament perquè implica una infracció dels drets de propietat industrial (STJCE, de 28 de maig de 1998).

2.3.3. Delimitació entre l'IVA i altres impostos

Abans de deixar el fet imposable corresponent a les operacions interiors –lliurament de béns i prestació de serveis–, és oportú referir-se, encara que sigui breument, a la posició d'aquest fet imposable en el conjunt del sistema impositiu espanyol.

Doncs bé, la subjecció a l'IVA és **compatible** amb els altres impostos i conceptes impositius que en l'ordenament espanyol graven les adquisicions de béns i serveis i, més concretament, amb les figures impositives **operacions societàries** i **actes jurídics documentats**, de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats⁴⁴.

(44) Article 8.2.2 de la LIVA.

Amb tot, és incompatible (no es poden pagar tots dos impostos encara que els dos graven les mateixes situacions) amb l'**impost de transmissions patrimonials oneroses**, això sí, sempre que es compleixin els requisits que estableixen les seves normes reguladores respectives per a la subjecció a les figures impositives corresponents⁴⁵. A més, s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que la incompatibilitat esmentada deixi sense sotmetre a gravamen a les operacions al·ludides en ambdós impostos.

(45) Articles 4.4 de la LIVA i 7.5 del TRLITPAJD.

Determinades operacions subjectes a IVA però **exemptes** d'aquest impost, estan subjectes a l'**impost sobre transmissions patrimonials oneroses**. Entre aquestes operacions hi ha els **lliuraments i els arrendaments de béns immobles** exempts d'IVA, i també la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi d'aquests béns⁴⁶. També **tributen exclusivament per transmissions patrimonials oneroses** les transmissions de valors que representen parts al·lquotes del capital social de societats, quan per la composició del patrimoni d'aquestes s'entengui que encobreixen una transmissió d'immobles⁴⁷, i també els lliuraments d'immobles inclosos en la transmissió no subjecta a IVA de la totalitat d'un patrimoni empresarial⁴⁸.

(46) Articles 4.4.a de la LIVA i 7.5 del TRLITPAJD.

(47) Articles 4.4.b) de la LIVA i 108 de la Llei 24/1988, del mercat de valors.

(48) Article 7.5 del TRLITPAJD.

D'altra banda, no s'ha d'oblidar que la subjecció a l'IVA és compatible amb la subjecció als denominats **impostos especials**.

2.4. Adquisicions intracomunitàries

Quant a les transaccions empresarials que es produeixen entre diferents estats de la Unió Europea, el manteniment del **sistema transitori de l'IVA** implica la **tributació en destinació i no en origen**. Per aquest motiu, la normativa reguladora de l'impost preveu el fet imposable d'aquest tipus d'operacions des de la perspectiva de l'adquisició intracomunitària, i es declara exempt el lliurament intracomunitari⁴⁹.

(49) Sí que tributa en origen, evidentment, el lliurament intracomunitari a particulars. Així, per exemple, la venda d'un televisor a França a una persona resident a Espanya tributa per l'IVA francès.

En adquirir béns a un altre país comunitari, l'empresari o professional ubicat en territori d'aplicació de l'IVA espanyol s'autotransfereix l'IVA al tipus impositiu corresponent. Tanmateix, aquesta quota d'IVA es pot compensar en la liquidació d'IVA corresponent al trimestre en què va efectuar l'adquisició intracomunitària. Si l'empresari tributa al país comunitari d'on procedeixen els béns, hauria de sol·licitar la devolució de l'IVA a la hisenda del país comunitari

En la descripció legal de les adquisicions intracomunitàries es preveu una sèrie de **requisits** que s'han de presentar per considerar que s'ha produït el fet imposable, requisits que se sistematitzaran en distingir els que es refereixen al seu objecte dels subjectes que hi intervenen. A continuació us els expliquem.

2.4.1. Objecte

Es tracta d'adquisicions de **béns mobles** (se n'exclouen, doncs, els serveis), efectuades a títol **onerós** (queden, doncs, al marge, les lucratives) i on els béns són **transportats d'un país membre de la Unió Europea** –si s'inicia en aquest territori l'expedició o el transport– al territori d'aplicació de l'impost.

Exemple

Tèxtil, SA, domiciliada a València, adquireix maquinària de fabricació de peces de vestir a una empresa italiana. Aquesta última cobreix les despeses de transport.

L'adquisició de les màquines a una empresa italiana, essent les màquines objecte de transport al territori d'aplicació de l'IVA espanyol, es qualifica com a adquisició intracomunitària (art. 15.1 de la LIVA).

Aquesta adquisició intracomunitària es configura com un fet imposable de l'IVA (article 13 de la LIVA), i es produeix la meritació d'una quota d'IVA espanyola que és a càrrec de Tèxtil, SA.

El legislador **exclou** expressament de l'aspecte material de les adquisicions intracomunitàries les que tinguin per objecte els béns següents⁵⁰:

⁽⁵⁰⁾Article 13.1 de la LIVA.

- Els béns el lliurament **dels quals hagi tributat al país membre** on s'hagi iniciat l'expedició o el transport, d'acord amb les regles establertes per al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció dels béns.
- Els béns que hagin de ser objecte de **lliurament amb instal·lació o muntatge** en el punt de destinació, si implica la immobilització dels béns i el cost de la instal·lació excedeixi del 15 per cent de la contraprestació.

En aquest cas es produeix un "lliurament de béns" subjecte en destinació, és a dir, una operació interior.

- Els béns objecte de lliurament en el règim de les **vendes a distància** (catàlegs, anuncis, correu, telèfon, telecòpia...), si es renuncia a la tributació en origen.
- Els lliuraments de béns objecte d'**impostos especials** (alcohol, tabac, hidrocarburs) a persones sotmeses al règim d'agricultura, ramaderia i pesca, a subjectes passius sense dret a deducció total o parcial, o a persones que no tinguin la condició de subjecte passiu.

Exemple

Una empresa escocesa ven whisky a un empresari ubicat a Osca.

Aquesta operació no es qualifica d'operació intracomunitària, sinó de lliurament de béns localitzat a Osca (lloc de destinació). En aquest cas, l'empresa escocesa és el subjecte passiu, que ha de transferir l'IVA espanyol a l'empresari d'Osca.

- Els béns el lliurament dels quals hagi estat **exempt de l'impost al país d'origen** de l'expedició o transport, per assimilació amb les exportacions.

Exemple

Una clínica privada d'Amsterdam lliura plasma sanguini a una universitat espanyola perquè el processi amb finalitats d'investigació.

Aquesta operació seria exempta si el lliurament es dugués a terme dins de l'àmbit d'aplicació de l'IVA holandès (per exemple, si el plasma sanguini es lliurés a una universitat holandesa), en virtut d'un precepte de la normativa d'aquest país similar al que en el nostre preveu l'article 20.1.4 de la LIVA. Així doncs, com que el lliurament de béns és exempt com a operació interior, també se n'exclou l'àmbit objectiu de les adquisicions intracomunitàries.

- Les adquisicions de béns que es corresponguin amb els **lliuraments de gas** per mitjà del sistema de distribució de gas natural o **d'electricitat** que s'entenguin **realitzades al territori d'aplicació de l'impost**.

Finalment, i com en les operacions interiors, el legislador ha inclòs una llista **d'operacions assimilades** a les adquisicions intracomunitàries⁵¹:

⁽⁵¹⁾ Article 16 de la LIVA.

1) **L'afectació** a les activitats d'un empresari o professional desenvolupades en el territori d'aplicació de l'impost d'un **bé expedit** o transportat per aquest empresari, o pel seu compte, **des d'un altre estat membre**, en el qual el bé esmentat hagi estat produït, extret, transformat, adquirit o importat per aquest empresari o professional en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional realitzada al territori d'aquest últim estat membre.

Excepcions

S'exceptuen del que disposa aquest apartat les operacions excloses del concepte de transferència de béns en el cas dels lliuraments de béns, segons els criteris que estableixen les lletres **a), b), c), d), i), f) i g)** de l'article 9.3 de la LIVA.

Exemple

L'empresa de productes farmacèutics Olfato, SA, amb seu a Logronyo, envia una partida de medicaments a un centre de distribució que té a Viena.

Es tracta d'una transferència de béns de les que preveu l'article 9.3 de la LIVA, que és objecte d'assimilació a un lliurament de béns.

No obstant això, aquest lliurament de béns intracomunitari n'és exempt (article 25.3 de la LIVA). Al contrari, l'afectació dels béns a l'activitat econòmica a Viena tributa com a adquisició intracomunitària de béns, en virtut del que disposa l'article 16.2 de la LIVA.

Exemple

Una empresa domiciliada a Barcelona envia material per a la construcció d'automòbils a un empresari de Munic, a fi que aquest últim faci el muntatge dels vehicles i aquests siguin enviats finalment a Egipte.

En aquest cas no es produeix una transferència de béns per part de l'empresa ubicada a Barcelona, en virtut del que disposa l'article 9.3.d de la LIVA, ja que som davant "una execució d'obra per al subjecte passiu, quan els béns siguin utilitzats per l'empresari que la dugui a terme en l'estat membre d'arribada de l'expedició o transport dels béns esmentats, sempre que l'obra fabricada o muntada sigui objecte d'un lliurament exempt, d'acord amb els criteris establerts en els articles 21 i 25 d'aquesta Llei". En concret, l'operació n'és exempta perquè es tracta d'una exportació a Egipte (article 21 de la LIVA), i és per això que no es considera una afectació ni es assimilable a una adquisició intracomunitària (article 16.2 de la LIVA).

2) L'afectació realitzada per les forces d'un estat membre del **Tractat de l'Atlàntic Nord** al territori d'aplicació de l'impost, per al seu ús o el de l'element civil que els acompanya, dels béns que no han estat adquirits per les forces o element civil esmentats en les condicions normals de tributació de l'impost en la comunitat, si la seva importació no es pot beneficiar de l'exempció establerta per als béns destinats a l'OTAN en l'article 62 de la LIVA.

3) Qualsevol adquisició resultant d'una operació que, si l'ha **efectuat en l'interior del país** un empresari o professional, seria qualificada com a **lliurament de béns** en virtut del que disposa l'article 8 de la LIVA.

2.4.2. Subjectes

Els subjectes han de complir els **requisits** següents:

- Els **adquirents** han de ser empresaris, professionals o persones jurídiques en general, encara que no actuïn com a empresaris o professionals⁵².

⁽⁵²⁾Per exemple, una comunitat autònoma.

Si l'adquirent és una persona jurídica que no actua com a empresari o professional, la subjecció només es produeix si l'adquisició intracomunitària supera la quantitat de 10.000 euros.

Exemple

La senyora Carme compra per Internet un llibre a una editorial francesa. Aquesta última envia el llibre per correu postal.

No som davant una adquisició intracomunitària, perquè l'adquirent (senyora Carme) no és empresària o professional. L'operació constitueix un lliurament de béns qualificat de "vendes a distància", que l'article 13.1.d de la LIVA exclou expressament de l'àmbit de les adquisicions intracomunitàries.

- Els **transmitents** han de ser empresaris o professionals.

No obstant això, no són adquisicions intracomunitàries aquelles adquisicions de béns el lliurament de les quals sigui realitzat pels empresaris o professionals que es beneficien del **règim de franquícia de l'impost**⁵³ al país membre des del qual s'iniciï l'expedició o el transport dels béns.

El règim de franquícia, també anomenat de les petites empreses, el preveu l'article 24 de la sisena directiva, però no s'aplica a Espanya. Sí que s'aplica, en canvi, en altres estats membres. En aquests estats, els empresaris que no superen un determinat volum d'operacions no es poden deduir les quotes suportades ni transferir les quotes meritades.

Si els béns adquirits són **mitjans de transport nous**, no es considera que hi ha una adquisició intracomunitària, sigui quina sigui la condició de l'adquirent (particular o empresari o professional), sempre que el **transmitent** no tingui la condició d'empresari o professional o que, si té aquesta condició, estigui acollit al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca o faci exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost i, per acabar, també quan el transmissent sigui una persona jurídica que no actuï com a empresari o professional⁵⁴.

2.4.3. Casos de no-subjecció

Els casos de no-subjecció a l'impost es poden deure a determinades adquisicions intracomunitàries que reuneixin una sèrie de **condicions** tant en relació amb els adquirents com en relació amb el seu import, i que configuren un **règim facultatiu**, en la mesura que es pot optar per la no-subjecció i tributar en origen, o per la sujecció a l'impost en aquest concepte d'adquisició intracomunitària de béns i tributar, per tant, en la destinació⁵⁵:

Amb relació als **subjectes adquirents**, cal indicar que **no es produirà la sujecció a l'impost pel concepte adquisició intracomunitària de béns** que, per tant, queda subjecta a gravamen al país d'origen en els **casos** següents:

- Quan els adquirents siguin subjectes passius acollits al règim especial de **l'agricultura, la ramaderia i la pesca**;
- Quan facin exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost (**operacions no subjectes o exemptes**);
- Quan els adquirents siguin **persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals**⁵⁶.

⁽⁵³⁾En el nostre ordenament, el règim de franquícia es correspon amb el règim especial simplificat de l'IVA.

Exemple

Mitjans de transport nous són els vehicles terrestres, embarcacions i aeronaus amb certs requisits tècnics (cilindrada, dimensions i pes) i temporals (quilòmetres recorreguts i hores de navegació).

⁽⁵⁴⁾Articles 13.2 de la LIVA i 2 del RIVA.

⁽⁵⁵⁾Articles 14 de la LIVA i 3 del RIVA.

⁽⁵⁶⁾Per exemple, un ajuntament.

Quant a l'import de les adquisicions, no pot excedir de 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs.

Si se supera aquest límit quantitatiu, l'excés és objecte de gravamen en la destinació, i amb aquesta finalitat **no es poden fraccionar les operacions**; així, l'operació en la qual se superi l'import abans esmentat és gravada íntegrament.

Exemple

Una empresa francesa ha subministrat maquinària per al processament de residus sòlids a l'Ajuntament de Càceres per un valor de 9.000 euros.

Som davant un cas d'adquisició intracomunitària no subjecte perquè l'ha dut a terme una persona jurídica que no actua com a empresari o professional –article 14.1.3 de la LIVA. Per a poder gaudir d'aquesta no-subjecció, l'import de les adquisicions intracomunitàries realitzades per l'Ajuntament de Càceres durant l'any anterior o durant l'any en curs no pot ser superior a 10.000 euros. Essent l'adquisició intracomunitària per un valor de 9.000 euros, aquesta circumstància implica que, com a màxim, l'any en curs les esmentades adquisicions per part de l'ajuntament no poden haver superat els 1.000 euros. Si aquesta última quantitat és més elevada, l'adquisició de la maquinària de processament de residus queda subjecta al règim general de les adquisicions intracomunitàries.

Si s'hi aplica el cas de no-subjecció, el lliurament de béns es grava en l'estat d'origen, és a dir, França. Tanmateix, l'Ajuntament de Càceres pot optar per renunciar al supòsit de no-subjecció a Espanya i aplicar-hi llavors el règim general de les adquisicions intracomunitàries durant, com a mínim, dos anys. En aquest cas, l'Ajuntament tributarà per l'IVA espanyol.

En definitiva, l'Ajuntament de Càceres, com que actua com a consumidor final (suporta l'IVA, però no el pot deduir), pot optar per tributar per l'IVA espanyol o per l'IVA francès.

Per acabar, cal subratllar que s'exclouen **de la no-subjecció** les adquisicions de mitjans de transport nous i dels béns que constitueixen l'objecte dels impostos especials.

Exemple

La senyora Eva, professora d'institut a Zamora, durant un viatge turístic a París, compra a un particular francès un cotxe seminou amb dos anys d'antiguitat i 5.900 quilòmetres.

Aquestes adquisicions es qualifiquen com a adquisicions intracomunitàries, ja que, en el cas de mitjans de transport nous (el vehicle té la condició de nou ja que no ha recorregut més de 6.000 quilòmetres, tal com exigeix l'article 13.2 de la LIVA), és indiferent la condició d'empresari o professional de l'adquirent (en el nostre cas, la senyora Eva).

La professora d'institut, doncs, serà subjecte passiu de l'IVA espanyol i haurà de justificar el pagament de l'IVA com a requisit previ a la matriculació del cotxe.

Per la seva part, el venedor francès, encara que no sigui un empresari o professional, als efectes de l'IVA sí que té aquesta consideració –en virtut d'un precepte de la llei de l'IVA francès similar a l'article 5.1.e) de la LIVA. Per aquest motiu, l'operació es considera un lliurament de béns subjecte però exempt –article 25.2 de la LIVA i precepte similar de la llei francesa.

Així mateix, l'opció de subjectar les adquisicions intracomunitàries a l'IVA dels països de destinació dels béns es pot triar en qualsevol moment mitjançant la **declaració censal** corresponent, que cobreix un període mínim de l'any en curs i dels dos anys naturals següents.

2.4.4. Criteris de localització temporal

La **regla general**⁵⁷ de subjecció de les adquisicions intracomunitàries té en compte el **punt d'arribada material** dels béns amb destinació a l'adquirent, que ha d'estar comprès al territori d'aplicació de l'impost.

⁽⁵⁷⁾Articles 71 i 74 de la LIVA.

També hi ha una **regla particular** que determina que es facin en aquest territori les adquisicions intracomunitàries si l'adquirent és un empresari o professional amb NIF expedit per l'Administració tributària espanyola, sigui quin sigui el lloc d'arribada de l'expedició o transport dins de la UE, i sempre que l'adquirent esmentat **comuniqui el NIF** al venedor⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Article 71.2 de la LIVA.

Els requisits que s'han de donar perquè una adquisició intracomunitària s'entengui realitzada en territori d'aplicació de l'impost són els següents:

- S'ha de tractar d'una transmissió onerosa de béns corporals.
- Hi ha d'haver un servei de transport des de l'estat membre d'on procedeix el bé fins a l'estat membre on arriba l'expedició.
- L'adquirent dels béns (situat a la Península o les Illes Balears) ha de ser un empresari o professional o una persona jurídica que no actuï com a tal.
- El transmissor no es pot beneficiar del règim de franquícia en l'estat membre des del qual s'expedeixen els béns.
- Com a regla particular: l'adquirent ha de comunicar el seu NIF al venedor (aquesta regla de caràcter subsidiari només s'aplica si l'adquirent no acredita haver satisfet l'IVA en l'estat membre d'arribada de l'expedició).

Tampoc no s'ha d'oblidar l'existència d'una sèrie d'operacions autònomes en els lliuraments i en les adquisicions intracomunitàries, com ara els **transports intracomunitaris**. En concret, el transport intracomunitari s'entén realitzat al territori d'aplicació de l'IVA espanyol en els dos casos següents⁵⁹:

⁽⁵⁹⁾Article 72 de la LIVA. Els articles 73 i 74 de la LIVA preveuen regles idèntiques per als serveis accessoris al transport intracomunitari i per als serveis de mediació en els transports esmentats.

1) Si el transport **s'inicia en el territori esmentat**, llevat que el destinatari del transport hagi comunicat al transportista un NIF als efectes de l'IVA.

Si es produeix aquesta comunicació del NIF, el destinatari ha de pagar per aquest servei de transport l'IVA de l'altre estat membre.

2) Si el transport **s'inicia en un altre estat de la UE**, però el destinatari situat en territori espanyol ha comunicat al transportista el seu NIF.

L'adquirent hauria de pagar l'IVA de l'altre estat membre, però, com que ha comunicat el NIF, l'operació es troba gravada per l'IVA espanyol.

Exemple

Tèxtil, SA, domiciliada a València, adquireix maquinària de fabricació de peces de vestir a una empresa italiana. Aquesta última cobreix les despeses de transport, el qual és realitzat per una empresa transportista espanyola.

Som davant un transport intracomunitari iniciat en un altre estat de la UE, en concret a Itàlia.

Aquest transport s'entén dut a terme al territori d'aplicació de l'IVA espanyol només si Tèxtil, SA ha comunicat el seu NIF a l'empresa transportista espanyola (article 72.1.2 de la LIVA).

L'objectiu de la regla que estableix l'article 72 és evitar que entitats no establertes al territori d'aplicació de l'IVA espanyol (en aquest cas, l'empresa italiana) suportin quotes d'IVA espanyol la recuperació del qual s'hagi d'efectuar pel procediment que preveu l'article 119 de la LIVA.

2.4.5. Meritació

En les adquisicions intracomunitàries de béns, l'impost es merita en el moment en què es consideren efectuats els **lliuraments de béns** similars als adquirents⁶⁰. Així doncs, s'hi apliquen les mateixes regles que per als lliuraments de béns (la regla general és la posada a disposició⁶¹).

⁽⁶⁰⁾Article 76 de la LIVA.

⁽⁶¹⁾Quant a les regles aplicables en relació amb els lliuraments de béns, podeu veure el subapartat 2.1.4 d'aquest mateix mòdul.

Com a úniques especialitats, cal subratllar que no s'aplica a les adquisicions intracomunitàries la meritació anticipada per operacions que originin pagaments anticipats anteriors a la realització de les adquisicions esmentades, i que, en el cas de les transferències de béns, pren com a data de meritació la de l'inici de l'expedició o transport dels béns en l'estat membre d'origen.

Exemple

Una empresa de Castelló compra material d'oficina a una empresa italiana, i es pacta el pagament d'una part del preu en el moment en què es formalitzi el contracte i la resta, en el moment posterior del lliurament.

Es produeix una adquisició intracomunitària que es merita totalment en el moment del lliurament, sense que el pagament anticipat produeixi el naixement de cap quota d'IVA (sí que tindria lloc si l'operació fos un lliurament de béns interior).

2.5. Importacions

2.5.1. Operacions gravades

Amb caràcter general⁶², la subjecció es produeix amb la **introducció definitiva de béns no comunitaris** al territori d'aplicació de l'impost (la Península i les Illes Balears), **sigui quina sigui la condició de l'importador i la destinació del bé**⁶³.

⁽⁶²⁾Articles del 17 al 19 de la LIVA.

⁽⁶³⁾Articles 18 i 19 de la LIVA.

Exemple

Una empresa situada a Orense compra material per a la instal·lació de piscines a una empresa coreana. El gerent de l'empresa gallega aprofita la comanda per a comprar també material per a la seva piscina privada.

En els dos casos som davant una importació que compleix els requisits de l'article 18 de la LIVA: introducció definitiva d'un bé no comunitari (material per a la instal·lació de piscines procedents de Corea), amb independència de la condició de l'importador (en aquest cas, una empresa, subjecte passiu de l'IVA, i un particular).

Així mateix, es **consideren importacions** quant a la subjecció a l'IVA les entrades de béns procedents de territoris anomenats "**francs**" (dipòsit o zona franca, dipòsit duaner) o sotmeses a règims duaners especials (importació temporal, trànsit comunitari, tràfic de perfeccionament).

Exemple

Una empresa de Palència ha comprat carbó a una empresa egípcia. La mercaderia comprada arriba a Espanya per carretera a través del port de Gènova.

La importació com a operació subjecta a IVA pot tenir lloc bé a Itàlia, si l'entrada al port de Gènova es produeix en lliure pràctica (article 18.1.1 de la LIVA), o bé a Espanya, si en la duana de Gènova el carbó es diposita en zones o dipòsits francs o la mercaderia s'acull al règim de trànsit comunitari extern.

En cas que la importació tingui lloc a Itàlia, la posterior tramesa per carretera dels béns a Palència implica un lliurament intracomunitari exempt a Itàlia i una adquisició intracomunitària subjecta i no exempta al territori d'aplicació de l'IVA espanyol.

Exemple

Una empresa suïssa envia uns condensadors a Fresc, SA, que es dedica al muntatge de neveres a la planta situada a la Zona Franca de Barcelona. Una vegada muntades, les neveres es venen a una empresa alacantina i a una empresa ucraïnesa.

La importació per part de Fresc, SA de condensadors procedents de Suïssa té lloc quan aquests abandonen la zona franca (article 18.2 de la LIVA), ja que els components es van col·locar en una de les àrees a què es refereix l'article 23, concretament, en una zona franca.

La venda de les neveres muntades a l'empresa alacantina és un lliurament de béns subjecte i no eximeix l'IVA espanyol.

En canvi, les neveres venudes a l'empresa ucraïnesa es considera una exportació, que gaudeix d'exempció plena en l'IVA espanyol.

S'assimila a la importació de béns l'incompliment dels requisits necessaris per a l'afectació a la navegació marítima internacional, el salvament, l'assistència marítima o la pesca, dels vaixells que s'hagin beneficiat d'exempció, i també l'adquisició de béns destinats a usos diplomàtics, consulars o d'organismes internacionals, llevat d'expedició immediata i definitiva d'aquests béns del territori de la UE.

Exemple

Una empresa de drassanes lliura un vaixell a una naviliera destinat a la navegació internacional. Posteriorment, el vaixell deixa de complir els requisits exigits per a aquesta qualificació.

El lliurament inicial constitueix una operació assimilada a l'exportació i n'és exempt, per aplicació del que disposa l'article 22.1 de la LIVA. Tanmateix, des del moment en què el vaixell deixa de complir els requisits per a la navegació internacional, merita un fet imposable d'importació en l'IVA.

2.5.2. Casos de no-subjecció

Els casos de no-subjecció⁶⁴ coincideixen gairebé sempre amb les situacions que no originen el naixement del deute duaner, i entre aquests casos cal esmentar l'entrada de béns en territoris francs (dipòsits i zones franques, dipòsit duaner), i també l'entrada de béns a l'empara de règims duaners especials (importació temporal, trànsit comunitari, tràfic de perfeccionament).

⁽⁶⁴⁾ Aquest aspecte no es regula en la LIVA.

2.5.3. Criteris de localització territorial

Amb caràcter general, el bé objecte d'importació ha de procedir d'un tercer territori no subjecte (països no comunitaris, les Illes Canàries, Ceuta i Melilla), amb destinació al territori d'aplicació de l'impost (territori peninsular i Illes Balears⁶⁵).

⁽⁶⁵⁾ Aquest aspecte no es regula en la LIVA.

L'objectiu del gravamen sobre la importació és equiparar la càrrega fiscal que suporten els béns nacionals en relació amb productes procedents de tercers països als quals s'ha tornat els impostos del país de sortida.

2.5.4. Meritació

La meritació es produeix quan s'admet en l'Administració de duanes la sol·licitud de despatx de les mercaderies.⁶⁶

⁽⁶⁶⁾Article 77 de la LIVA.

Les operacions assimilades a la importació (afectació a la navegació i entrada per a usos diplomàtics i similars) es meriten en el moment en què tenen lloc les circumstàncies descrites.

3. Exempcions

La LIVA preveu un **llarga llista d'exempcions**.⁶⁷ Aquesta circumstància provoca una distorsió en el funcionament normal de l'impost, ja que no solament **impedeix la transferència de quotes**, sinó també **l'aplicació del règim de la deducció** de les quotes suportades. Tanmateix, també és cert que aquest efecte negatiu es mitiga per dues circumstàncies: una, perquè algunes exempcions, qualificades com a **plenes**, permeten la deduïbilitat de les quotes suportades (per exemple, en el cas de les exportacions exemptes), i l'altra, pel fet que diverses exempcions en matèria immobiliària són **renunciabls**, fet que permet assegurar la meritació de quotes transferides i deduir les quotes suportades; en definitiva, permet assegurar la neutralitat de l'impost.

⁽⁶⁷⁾Articles del 20 al 67 de la LIVA.

3.1. Classes d'exempcions

Les exempcions de l'IVA es poden agrupar entorn de les tres categories de fets imposables descrits: **operacions interiors, adquisicions intracomunitàries i importacions**.

3.1.1. Exempcions en les operacions interiors

En matèria d'exempcions en els **lliuraments de béns i les prestacions de serveis** (operacions interiors), es poden distingir diversos **grups**⁶⁸.

⁽⁶⁸⁾Article 20 de la LIVA.

En primer lloc, apareix un nombrós grup d'exempcions de caràcter **social i cultural**⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Números de l'1 al 15, 17, 19 i 26 de l'article 20.1 de la LIVA i articles del 4 al 7 del RIVA.

1) Les **prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris** a aquestes prestacions, que constitueixen el **servei postal universal** i estiguin reservades a l'operador al qual s'encomana la seva prestació, d'acord amb el que disposa la Llei 24/1998, de 13 de juliol, del servei postal universal i de liberalització dels serveis postals.

2) Les **prestacions de serveis d'hospitalització o assistència sanitària** i les altres relacionades directament amb aquestes prestacions, realitzades per **entitats de dret públic** o per **entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats**.

Es consideren **directament relacionades amb les d'hospitalització i assistència sanitària** les prestacions de serveis d'alimentació, allotjament, quiròfan, subministrament de

medicaments i material sanitari, i altres d'anàlogues, prestades per clíniques, laboratoris, sanatoris i altres establiments d'hospitalització i assistència sanitària.

Aquesta exempció **no s'estén** a les operacions següents:

- El lliurament de medicaments per a ser consumits fora dels establiments esmentats.
- Els serveis d'alimentació i allotjament prestats a persones diferents dels destinataris dels serveis d'hospitalització i assistència sanitària, i dels seus acompanyants.
- Els serveis veterinaris.
- Els arrendaments de béns efectuats per les entitats que gaudeixen de l'exempció.

Exemple

Un hospital públic presta els serveis següents:

- a) Serveis d'hospitalització a malalts
- b) Serveis d'alimentació a malalts
- c) Serveis a la cafeteria de l'hospital
- d) Serveis d'allotjament als acompanyants de malalts
- e) Serveis de menjador a acompanyants de malalts

En aplicació de l'article 20.1.2 de la LIVA, gaudeixen d'exempció els dos primers serveis esmentats: serveis d'hospitalització i alimentació a malalts.

Al contrari, els serveis prestats a la cafeteria sí que tributen per IVA, a causa que no són prestats necessàriament a malalts o als seus acompanyants, sinó a tot tipus de destinataris (no es pot fer distincions entre els consumidors).

Finalment, tant els serveis d'allotjament com els de menjador prestats als acompanyants dels malalts també en són exempts, perquè la lletra **b)** del paràgraf tercer de l'article 20.1.2 de la LIVA només exclou de l'exempció els esmentats serveis si els presten persones diferents dels malalts i dels seus acompanyants.

3) L'assistència a persones físiques per part de professionals mèdics o sanitaris, sigui quina sigui la persona destinatària d'aquests serveis.

A efectes d'aquest impost, tenen la condició de **professionals mèdics o sanitaris** els considerats com a tals en l'ordenament jurídic, i els psicòlegs, logopedes i òptics, diplomats en centres oficials o reconeguts per l'Administració.

Aquesta exempció **comprèn** les prestacions d'assistència mèdica, quirúrgica i sanitària, relatives al diagnòstic, la prevenció i el tractament de malalties, fins i tot les d'anàlisis clíniques i exploracions radiològiques.

Exemple

L'empresa SERVICE, SA presta a altres empreses els serveis següents:

- Tractament mèdic i sanitari als treballadors de l'empresa
- Revisions mèdiques als treballadors de l'empresa
- Control de discapacitats laborals i absentisme laboral
- Prevenió de riscos laborals i sanitaris

La prestació dels dos primers serveis gaudeix d'exempció, sempre que les operacions descrites les duguin a terme professionals mèdics o sanitaris, i encara que no sigui l'empresa la destinatària dels serveis (article 20.1.3 de la LIVA).

Al contrari, la prestació del tercer i quart serveis no n'està exempta, perquè no són serveis mèdics ni sanitaris. En definitiva, es tracta de prestacions de serveis subjectes (article 4.1 de la LIVA).

4) Els **lliuraments de sang, plasma sanguini i altres fluids**, teixits, i altres elements del cos humà efectuats per a finalitats mèdiques o d'investigació o per a processar-los amb finalitats idèntiques.

5) Les **prestacions de serveis** realitzades en l'àmbit de les respectives professions per **estomatòlegs, odontòlegs, mecànics dentistes i protèsics dentals**, i el lliurament, la reparació i la col·locació de pròtesis dentals i ortopèdies maxil·lars realitzades per aquests, sigui quina sigui la persona a càrrec de la qual es duen a terme aquestes operacions.

6) Els serveis **prestats directament als seus membres per unions, agrupacions o entitats autònomes**, incloent-hi les agrupacions d'interès econòmic, constituïdes exclusivament per persones que **exerceixin essencialment una activitat exempta de l'impost o no subjecta a l'impost**. L'exempció no assoleix els serveis prestats per societats mercantils.

Per gaudir de l'exempció, cal que es donin les següents condicions:

- Que aquests serveis s'utilitzin directament i exclusivament en l'activitat esmentada i siguin necessaris per al seu exercici.
- Que els membres es limitin a reemborsar la part que els correspongui en les despeses fetes en comú.
- Que es reconegui prèviament el dret dels subjectes passius a l'exempció en la forma que es determini reglamentàriament.

A aquest efecte, s'entén que els membres d'una entitat exerceixen essencialment una activitat exempta de l'impost o no subjecta a l'impost si el volum total anual de les operacions efectivament gravades per l'impost no excedeixi del 10% del total de les realitzades.

7) Els **lliuraments de béns i prestacions de serveis** que, per a complir les seves finalitats específiques, duguin a terme la **Seguretat Social, directament o per mitjà de les seves entitats gestores o col·laboradores**. L'exempció no s'estén als **lliuraments de medicaments o de material sanitari** realitzats per compte de la Seguretat Social.

Aquesta exempció només és aplicable en els casos en què els que duen a terme **aquestes operacions no percebin cap contraprestació** dels adquirents dels béns o dels destinataris dels serveis, **diferent de les cotitzacions** efectuades a la Seguretat Social.

8) Les prestacions de serveis d'assistència social que s'indiquen a continuació efectuades per entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social.

Es consideren **entitats o establiments de caràcter social** aquelles en què es donen els requisits següents, amb la sol·licitud prèvia a l'Administració:

- Caràcter de **finalitat lucrativa** i dedicar, si escau, els beneficis eventualment obtinguts a l'exercici d'activitats exemptes d'idèntica naturalesa.
- Els càrrecs de **president, patró o representant legal** han de ser gratuïts i mancar d'interès en els resultats econòmics de l'explotació per si mateixos o per mitjà d'una persona interposada.
- Els **socis, comuners o partícips** de les entitats o dels establiments i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins al segon grau inclòs, no poden ser destinataris principals de les operacions exemptes ni gaudir de condicions especials en la prestació dels serveis.

- **Protecció de la infantesa i de la joventut.**

Es consideren activitats de protecció de la infantesa i de la joventut les de rehabilitació i formació de nens i joves, les d'assistència a lactants, la custòdia i atenció a nens menors de sis anys d'edat, la realització de cursos, excursions, campaments o viatges infantils i juvenils i altres d'anàlogues prestades en favor de persones menors de 25 anys d'edat.

- Assistència a la **tercera edat**.
- Educació especial i assistència a **persones amb minusvalidesa**.
- Assistència a **minories ètniques**.
- Assistència a **refugiats i asilats**.
- Assistència a **transeünts**.
- Assistència a **persones amb càrregues familiars** no compartides.
- Acció **social comunitària i familiar**.
- Assistència a **exreclusos**.
- **Reinserció social** i prevenció de la delinqüència.
- Assistència a **alcohòlics i toxicòmans**.

Aquesta exempció comprèn la prestació dels serveis d'alimentació, allotjament o transport, accessoris dels anteriors, prestats pels establiments o les entitats esmentats, amb mitjans propis o aliens.

- **Cooperació per al desenvolupament.**

9) L'educació de la infantesa i de la joventut, la guarda i custòdia de nens, l'ensenyament escolar, universitari i de postgraduats, l'ensenyament d'idiomes, i la formació i el reciclatge professional, realitzades per entitats de dret públic o entitats privades autoritzades per a l'exercici d'aquestes activitats.

(70) Així, per exemple, no és exempta la realització de projectes a títol onerós per part de centres públics universitaris perquè no està directament relacionada amb l'ensenyament universitari (STJCE de 20 de juny de 2002).

Aquesta exempció s'estén a les prestacions de serveis i lliuraments de béns **directament relacionats** amb els serveis enumerats en el paràgraf anterior, efectuades, amb mitjans propis o aliens, per les mateixes empreses docents o educatives que presten els serveis esmentats⁷⁰.

Exemple

Una escola concertada de Palma de Mallorca cobra una quota mensual als alumnes per l'ensenyament rebut.

Aquesta prestació de serveis té exempció, en virtut del que disposa l'article 20.1.9 de la LIVA. En concret, aquest cas n'és exempt perquè és un servei d'educació de la infantesa i de la joventut o d'ensenyament escolar realitzat per una entitat privada autoritzada per a l'exercici d'aquesta activitat.

No obstant això, l'exempció **no comprèn** les operacions següents:

- Els serveis relatius a la pràctica de l'**esport**, prestats per empreses diferents dels centres docents.

En cap cas no s'entenen compresos en aquest apartat els serveis prestats per les associacions de pares d'alumnes vinculades als centres docents.

- Les d'**allotjament i alimentació** prestades per col·legis majors o menors i residències d'estudiants.
- Les efectuades per **escoles de conductors de vehicles**.
- Els lliuraments de béns efectuats a **títol onerós**.

10) Les **classes a títol personal** prestades per persones físiques sobre matèries incloses en els plans d'estudis de qualsevol dels nivells i graus del sistema educatiu.

No tenen la consideració de classes prestades a títol personal aquelles per a la realització de les quals sigui necessari donar-se d'alta en les tarifes d'activitats empresarials o artístiques de l'impost sobre activitats econòmiques.

11) Les **cessions de personal** realitzades, per a complir les seves finalitats, per **entitats religioses** inscrites en el Registre corresponent del Ministeri de Justícia, per a dur a terme les activitats següents:

- **Hospitalització, assistència sanitària** i altres de directament relacionades amb aquestes.
- Les activitats d'**assistència social** compreses en el número 8 d'aquest apartat.

- **Educació, ensenyament, formació i reciclatge professional.**

12) Les **prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris** a aquestes efectuades directament als seus membres per organismes o entitats legalment reconeguts que **no tinguin finalitat lucrativa**, els objectius de la qual siguin exclusivament de naturalesa **política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica**, realitzades per a la conservació de les seves finalitats específiques, sempre que no percebin dels beneficiaris d'aquestes operacions **cap contraprestació diferent de les cotitzacions** fixades en els seus Estatuts.

S'entenen inclosos en aquesta exempció els col·legis professionals, les cambres oficials, les organitzacions patronals i les federacions que agrupin els organismes o les entitats a què es refereix aquest número.

El gaudi d'aquesta exempció requereix el seu **reconeixement previ** per part de l'òrgan competent de l'Administració tributària, a condició que no sigui susceptible de produir distorsions de competència.

13) Els **serveis prestats a persones físiques que practiquin l'esport o a l'educació física**, sigui quina sigui la persona o entitat a càrrec de la qual es fa la prestació, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb les pràctiques esmentades i siguin prestats **per les persones o entitats següents**:

- Entitats de dret públic
- Federacions esportives
- Comitè Olímpic Espanyol
- Comitè Paralímpic Espanyol
- Entitats o establiments esportius privats de caràcter social

Considerem entitats o establiments de caràcter social els que reuneixen els requisits següents, prèvia sol·licitud a l'Administració:

- Caràcter de finalitat lucrativa i dedicar els beneficis que eventualment obtinguin al desenvolupament d'activitats exemptes de la mateixa naturalesa.
- Els càrrecs de president, patró o representant legal hauran de ser gratuïts i no tenir interès en els resultats econòmics de l'explotació tant per ells mateixos com per persona interposada.
- Els socis, comuners o partícips de les entitats o establiments i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins a segon grau inclòs, no podran ser els destinataris principals de les operacions exemptes ni gaudir de condicions especials en la prestació de serveis.

Aquesta exempció no s'estén als espectacles esportius.

14) Les **prestacions de serveis** que a continuació es detallen, efectuades per **entitats de dret públic o per entitats o establiments culturals privats de caràcter social**:

- Les pròpies de biblioteques, arxius i centres de documentació.

- Les visites a museus, galeries d'art, pinacoteques, monuments, llocs històrics, jardins botànics, parcs zoològics i parcs naturals i altres espais naturals protegits de característiques similars.
- Les representacions teatrals, musicals, coreogràfiques, audiovisuals i cinematogràfiques.
- L'organització d'exposicions i manifestacions similars.

En la STJCE de 7 de setembre de 1999 s'interpreta que també tenen aquesta exempció les prestacions de serveis culturals prestats per **persones físiques**. Així mateix, el TS ha declarat que és procedent l'exempció de les **caixes d'estalvi** per determinades activitats exercides dins la seva obra beneficisocial (entre d'altres, STS d'11 d'abril de 1995).

15) El transport de malalts o ferits en ambulàncies o vehicles especialment adaptats per a això.

16) Els lliuraments de segells de Correus i efectes timbrats de curs legal a Espanya per un import no superior al seu valor facial.

L'exempció no s'estén als serveis d'expedició dels esmentats béns prestats en nom i per compte de tercers.

17) Les loteries, apostes i jocs organitzats per l'Organisme Nacional de Loteries i Apostes de l'Estat, l'Organització Nacional de Cecs i els organismes corresponents de les comunitats autònomes, i les activitats que constitueixin els fets imposables de la taxa sobre rifes, tómbols, apostes i combinacions aleatòries o de la taxa que grava els jocs de sort, envit o atzar.

L'exempció no s'estén als serveis de gestió i altres operacions de caràcter accessori o complementari de les incloses en el paràgraf anterior que no constitueixin el fet imposable de les taxes referides, a excepció dels serveis de gestió del bingo.

18) Els serveis professionals, inclosos aquells la contraprestació dels quals consisteixi en drets d'autor, prestats per **artistes plàstics, escriptors, col·laboradors literaris, gràfics i fotogràfics de diaris i revistes, compositors musicals, autors d'obres teatrals i d'argument, adaptació, guió i diàlegs de les obres audiovisuals, traductors i adaptadors**.

19) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns realitzats pels partits polítics amb motiu de manifestacions destinades a reportar-los un suport financer per al compliment de la seva finalitat específica i organitzades exclusivament en benefici seu.

Hi ha un segon grup també força prolix d'exempcions **financeres i d'assegurances**.⁷¹

⁽⁷¹⁾Números 16 i 18 de l'article 20.1 de la LIVA.

1) Les operacions d'**assegurança, reassegurança i capitalització**, així com els serveis de mediació, incloent-hi la captació de clients, per a la subscripció del contracte entre les parts intervinents en la realització de les anteriors operacions, amb independència de la condició de l'empresari o professional que els presti⁷².

⁽⁷²⁾L'exigència de l'impost sobre les primes d'assegurances no és incompatible amb l'exempció d'aquesta operació i l'IVA (STJCE de 29 d'abril de 2004).

S'entenen compreses dins les operacions d'assegurances les modalitats de previsió.

2) Les **operacions financeres** següents:

- Els **dipòsits en efectiu** en les seves diverses formes, inclosos els dipòsits en compte corrent i comptes d'estalvi, i les altres operacions relacionades amb aquests, inclosos els serveis de cobrament o pagament prestats pel dipositari en favor del dipositant.

L'exempció no s'estén als serveis de gestió de cobrament de crèdits –no es consideren de gestió de cobrament les operacions d'abonament en compte de xecs o talons–, a lletres de canvi, a rebuts i a altres documents. L'exempció tampoc no s'estén als serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge, a excepció dels d'avançament de fons que, si escau, es puguin prestar en aquests contractes.

- La **transmissió de dipòsits en efectiu**, fins i tot mitjançant certificats de dipòsit o títols que compleixin una funció anàloga.
- La **concessió de crèdits i préstecs en diners**, sigui quina sigui la forma en què s'instrumenti, fins i tot mitjançant efectes financers o títols d'una altra naturalesa.

Exemple

Un banc concedeix un préstec a la senyora Alba per a l'adquisició d'un cotxe.

Aquest préstec és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de prestació de serveis (article 11.2.12 de la LIVA).

No obstant això, la major part d'operacions financeres en són exemptes. Concretament, l'article 20.1.18.c de la LIVA inclou l'exempció de la concessió de crèdits i préstecs en diners, sigui quina sigui la forma en què s'instrumenti. Per tant, aquesta operació és exempta d'IVA.

- Les **altres operacions, incloses les gestions, relatives a préstecs o crèdits** efectuades pels qui els van concedir en tot o en part. En tot cas, en són exemptes les operacions de **permuta financera**.
- La **transmissió de préstecs o crèdits**.
- La prestació de **fiances, avals, caucions i altres garanties reals o personals**, i l'emissió, l'avís, la confirmació i altres operacions relatives als crèdits documentaris.

Nota

L'exempció no **assoleix** els serveis prestats als altres prestadors en els préstecs sindicats.

Aquesta exempció s'estén a la gestió de garanties de préstecs o crèdits efectuades pels que van concedir els préstecs o crèdits garantits o les mateixes garanties, però no a la realitzada per tercers.

- La **transmissió de garanties**.
- Les operacions relatives a **transferències, girs, xecs, lliurances, pagarés, lletres de canvi, targetes de pagament o de crèdit** i altres ordres de pagament.

Tanmateix, **no s'inclou** en l'exempció el servei de cobrament de lletres de canvi o altres documents que s'hagin rebut en gestió de cobrament. Tampoc no s'inclouen en l'exempció els serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge, a excepció dels d'avançament de fons que, si escau, es puguin prestar en aquests contractes.

- La **transmissió dels efectes i les ordres de pagament** a què es refereix el paràgraf anterior, fins i tot la transmissió d'efectes descomptats.

No s'inclou en l'exempció la cessió d'efectes en comissió de cobrança. Tampoc no s'inclouen en l'exempció els serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge, a excepció dels d'avançament de fons que, si escau, es puguin prestar en aquests contractes.

- Les operacions de **compra, venda o canvi** i serveis anàlegs que tinguin per objecte **divises, bitllets de banc i monedes que siguin mitjans legals de pagament**, a excepció de les monedes i els bitllets de col·lecció i de les peces d'or, plata i platí. Aquesta exempció **no s'aplica** a les monedes d'or que tinguin la consideració d'**or d'inversió**, d'acord amb el que estableix l'apartat 2 de l'article 140 d'aquesta llei.

A efectes del que disposa aquest apartat, es consideren de col·lecció les monedes i els bitllets que no són normalment utilitzats per a la seva funció de mitjà legal de pagament o que tinguin un interès numismàtic.

- Els **serveis i les operacions**, exceptuant-ne el dipòsit i la gestió, relatius a **accions, participacions en societats, obligacions i altres valors** no esmentats en les lletres anteriors d'aquest número, **a excepció dels** següents:

a) Els representatius de mercaderies.

b) Aquells la possessió dels quals assegurí de fet o de dret la propietat, l'ús o el gaudi exclusiu de la totalitat o de part d'un bé immoble, sense que tinguin aquesta consideració les accions o les participacions en societats.

- La **transmissió dels valors** a què es refereix l'apartat anterior i els serveis relacionats amb aquesta, fins i tot a causa de la seva emissió o amortització, amb les mateixes excepcions.

Nota

L'exempció s'estén a les operacions següents:

a) La compensació interbancària de xecs i talons

b) L'acceptació i la gestió de l'acceptació

c) El protestament o declaració substitutiva i la gestió del protestament.

- La **mediació** en les operacions exemptes descrites en els apartats anteriors i en les operacions de la mateixa naturalesa no realitzades en l'exercici d'activitats empresarials o professionals.

L'exempció s'estén als serveis de mediació en la transmissió o en la col·locació al mercat, de dipòsits, de préstecs en efectiu o de valors, realitzats per compte de les seves entitats emissores, dels titulars d'aquestes o d'altres intermediaris, incloent-hi els casos en què hi hagi l'assegurament d'aquestes operacions.

- La **gestió i el dipòsit de les institucions d'inversió col·lectiva**, de les entitats de capital-risc gestionades per societats gestores autoritzades i registrades en els registres especials administratius, dels **fons de pensions, de regulació del mercat hipotecari, de titulació d'actius i col·lectius de jubilació**, constituïts d'acord amb la seva legislació específica.
- Els **serveis d'intervenció prestats per fedataris públics**, inclosos els **registradors de la propietat i mercantils**, en les operacions exemptes a què es refereixen els apartats anteriors i en les operacions de la mateixa naturalesa no realitzades en l'exercici d'activitats empresarials o professionals.

Entre els serveis d'intervenció s'inclouen la qualificació, inscripció i altres serveis relatius a la constitució, modificació i extinció de les fiances, els avals, les caucions i altres garanties reals o personals.

En tercer lloc, tenen especial rellevància les anomenades exempcions **immobiliàries**⁷³.

⁽⁷³⁾Números del 20 al 23 de l'article 20.1 de la LIVA i article 8 del RIVA.

1) En són exemptes els **lliuraments de terrenys rústics** i altres que **no tinguin la condició d'edificables** (incloent-hi la **construcció** de qualsevol naturalesa que s'ubiqui en aquests terrenys), que siguin indispensables per al desenvolupament d'una **explotació agrària**, i els destinats exclusivament a **parcs i jardins públics** o a **superfícies viàries d'ús públic**.

A aquest efecte, es consideren edificables els terrenys qualificats com a solars per la Llei sobre el règim del terra i ordenació urbana, i altres normes urbanístiques, i també els altres terrenys aptes per a l'edificació perquè han estat autoritzats per la corresponent llicència administrativa.

Exemple

El senyor Lluís adquireix uns camps de blat a l'empresa CAMPANYA, SA, dedicada a l'explotació agrícola.

La subjecció a l'IVA de la transmissió dels terrenys en favor del senyor Lluís depèn de si el transmissor té la consideració d'empresari o professional, o no té aquesta consideració, a efectes d'aquest impost. En aquest cas, la condició de societat mercantil de l'empresa venedora exigeix donar una resposta afirmativa a aquesta qüestió –article 5.1.b de la LIVA. Per tant, el lliurament dels terrenys és subjecte a IVA.

Tanmateix, en aquest cas s'aplica l'exempció que estableix l'article 20.1.20 de la LIVA, ja que els terrenys tenen la condició de rústics o de no edificables en el moment de l'adquisició. Com que l'operació és exempta d'IVA, es subjecta a l'ITPAJD –article 4.4.a de la LIVA–, llevat que el subjecte passiu renunciï a l'exempció –art. 20.2 de la LIVA.

L'exempció no s'estén als lliuraments dels següents terrenys, encara que no tinguin la condició d'edificables:

- Els de **terrenys urbanitzats o en curs d'urbanització**, realitzats pel promotor de la urbanització, **excepte els destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic**.

Exemple

Una vegada urbanitzats, la promotora Construmat, SA ven uns terrenys rústics que havia adquirit anteriorment amb la finalitat d'urbanitzar-los.

Com que les vendes han estat efectuades pel promotor de la urbanització i no es destinen a parcs, jardins o superfícies viàries d'ús públic, és una operació que no gaudeix d'exempció en l'IVA –article 20.1.20.a de la LIVA.

L'operació també tributa per ITPAJD, en la modalitat que grava els documents notarials en "actes jurídics documentats". En aquest cas, per l'expressa compatibilitat entre l'IVA i aquesta modalitat de l'ITPAJD, l'operació tributa tant per la quota fixa com per la quota variable –article 31.2 de la LITPAJD.

- Els de **terrenys en els quals s'ubiquin edificacions en curs de construcció o acabades, si es transmeten juntament amb aquestes i els lliuraments de les edificacions esmentades estan subjectes a l'impost i no en són exempts**. No obstant això, en són exempts els lliuraments de terrenys no edificables en què s'ubiquin construccions de caràcter agrari indispensables per a la seva explotació i els de terrenys de la mateixa naturalesa en què hi hagi construccions paralitzades, ruïnoses o enderrocades.

2) També en són exempts els **lliuraments de terrenys que es facin com a conseqüència de l'aportació inicial a les juntes de compensació** per part dels propietaris de terrenys compresos en polígons d'actuació urbanística i les **adjudicacions de terrenys** que efectuïn als propietaris esmentats les mateixes juntes, proporcionalment a les seves aportacions.

L'exempció, condicionada al compliment dels requisits exigits per la legislació urbanística, s'estén als lliuraments de terrenys que doni lloc a la reparcel·lació en les condicions assenyalades en el paràgraf anterior.

3) Finalment, en són exempts els **segons i ulteriors lliuraments d'edificacions**, incloent-hi els terrenys en què s'ubiquin, si tenen lloc **un cop se n'hagi acabat la construcció o rehabilitació**.

Els **terrenys** en què s'ubiquen les edificacions inclouen aquells en què s'hi hagin fet les obres d'urbanització accessòries a aquestes edificacions. No obstant això, com que es tracta d'habitatges unifamiliars, els terrenys urbanitzats de caràcter accessori no poden excedir de 5.000 metres quadrats.

D'altra banda, les obres de **rehabilitació** d'edificacions són les que tenen per objecte la reconstrucció d'aquestes edificacions mitjançant la consolidació i el tractament de les estructures, façanes o cobertes i altres d'anàlogues, sempre que el cost global de les operacions de rehabilitació excedeixi del 25% del preu d'adquisició si s'hagués efectuat durant els dos anys immediatament anteriors a l'inici de les obres de rehabilitació o, si passa altrament, del valor de mercat que tingui l'edificació o part d'aquesta abans de ser reha-

bilitada. A aquests efectes, es descompta del preu d'adquisició o del valor de mercat de l'edificació la part proporcional corresponent al sòl.

A l'efecte del que disposa aquesta llei, **es considera primer lliurament** el que duu a terme el promotor i que tingui per objecte una edificació la construcció o rehabilitació de la qual estigui acabada.

No obstant això, **no es considera primer lliurament** el que duu a terme el promotor després de la utilització ininterrompuda de l'immoble per un termini igual o superior a **dos anys** pel seu propietari o per titulars de drets reals de plaer o gaudi o en virtut de contractes d'arrendament sense opció de compra, llevat que sigui l'adquirent qui va utilitzar l'edificació durant el termini esmentat.

No es computen a aquest efecte els períodes d'utilització d'edificacions pels adquirents d'aquestes, en els casos de resolució de les operacions en virtut de les quals es van efectuar les corresponents transmissions.

Exemple

La promotora Plusvàlua, SA ven a un particular un local de negoci que havia estat llogat a una societat durant quatre anys. Aquesta mateixa promotora ven un altre local de negoci a la mateixa persona que el tenia llogat durant tres anys.

La primera de les vendes constitueix una operació subjecta a l'IVA i exempta d'aquest impost, ja que es considera un segon lliurament. Això és així perquè el local de negoci havia estat llogat durant un període superior a dos anys i no es va vendre a la mateixa persona o entitat que va ocupar la posició d'arrendatària –tercer paràgraf de l'article 20.1.22 de la LIVA. Per tant, l'operació tributa per ITPAJD, tant en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses com en la d'actes jurídics documentats (quota fixa de documents notariais).

Al contrari, la segona venda del local de negoci a l'arrendatari d'aquest local s'assimila a un primer lliurament. Això implica que l'operació no té exempció en l'IVA (tercer paràgraf de l'article 20.1.22 de la LIVA).

Exemple

La promotora Plusvàlua, SA va construir un magatzem que va afectar immediatament la seva activitat econòmica. Al cap de tres anys, la societat ven el magatzem a un altre empresari.

La venda del magatzem es considera un segon lliurament, perquè també compleix tots els requisits que estableix el paràgraf tercer de l'article 20.1.22 de la LIVA. En aquest cas, es tracta d'un lliurament realitzat per Plusvàlua, SA després que aquesta mateixa promotora hagi utilitzat el magatzem de forma ininterrompuda durant més de dos anys.

Per tant, l'operació és exempta i no tributa per ITPAJD.

Exemple

Una empresa ubicada a Huelva és propietària d'una nau industrial a Lepe, que no ha utilitzat des que va ser adquirida. Més endavant, l'empresa ven aquesta nau a una empresa establerta a Sevilla.

La compravenda de la nau industrial entre l'empresa d'Huelva i l'empresa de Sevilla és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de lliurament de béns, però, com que es tracta d'un segon lliurament d'una edificació, gaudeix d'exempció i tributa per ITPAJD (article 20.1.22 de la LIVA). El precepte esmentat estableix que en són exemptes el segon i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què s'ubiquen, si tenen lloc un cop acabada la seva construcció o rehabilitació.

Tampoc no es considera primer lliurament les **transmissions de la totalitat o part del patrimoni empresarial no subjectes** a l'impost, en virtut del que estableix l'article 7.1 de la LIVA.

Finalment, cal tenir en compte que **l'exempció no s'estén**:

- Als lliuraments d'edificacions efectuats, en l'exercici de l'opció de compra inherent a un contracte d'arrendament, per empreses dedicades habitualment a dur a terme operacions d'arrendament financer.

A l'efecte del que disposa el paràgraf anterior, el compromís d'exercir l'opció de compra davant el logater s'assimila a l'exercici de l'opció de compra.

- Als lliuraments d'edificacions per a la seva rehabilitació immediata per part de l'adquirent, sempre que es compleixin els requisits que s'estableixin reglamentàriament.
- Als lliuraments d'edificacions que siguin objecte de demolició amb caràcter previ a una nova promoció urbanística.

L'exempció del segon i ulteriors lliuraments d'edificacions funciona de la manera següent:

- L'IVA subjecta totes les operacions dutes a terme durant la construcció o la rehabilitació d'edificacions.
- El **primer lliurament** també és subjecte a l'impost i no n'és exempt, llevat que s'hagi fet una utilització prèvia de l'immoble; en aquest cas, el tractament fiscal és diferent segons si l'adquirent coincideix o no amb el que ha usat l'immoble.
- Tot primer lliurament exigeix que prèviament s'acabi l'edificació o la rehabilitació.
- Si un primer lliurament queda sense efecte perquè s'ha resolt l'operació en què es basava, es torna a considerar primer lliurament el següent que es faci.
- El **segon i ulteriors lliuraments** en són exemptes, llevat dels casos esmentats.

4) Una última operació immobiliària exempta, la constitueixen els **arrendaments** que tinguin la consideració de serveis, d'acord amb el que disposa l'article 11 de la LIVA, i la **constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi**, que tenen per objecte els següents béns:

- **Terrenys**, incloses les construccions immobiliàries de caràcter agrari utilitzades per a l'explotació d'una **finca rústica**.

Se n'exceptuen les construccions immobiliàries dedicades a activitats de ramaderia independent de l'explotació de la terra.

- Els **edificis o parts d'aquests edificis destinats exclusivament a habitatges o al seu posterior arrendament** per entitats gestores de programes públics de suport a l'habitatge o per societats acollides al règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges establert en l'impost sobre societats, inclòs el **garatge i annex accessori** als habitatges i els **mobles**, arrendats conjuntament amb aquells⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾La STJCE de 3 de febrer de 2000 va interpretar que la sisena directiva de l'IVA permet als estats membres sotmetre a aquest impost els arrendaments de béns immobles en general i eximir-ne únicament els immobles destinats a habitatge.

Al contrari, aquesta exempció no comprèn:

- a) Els arrendaments de terrenys per a **estacionament de vehicles**.
- b) Els arrendaments de terrenys per a dipòsit o emmagatzematge de béns, mercaderies o productes, o per a instal·lar-hi **elements d'una activitat empresarial**.
- c) Els arrendaments de terrenys per a **exposicions o per a publicitat**.
- d) Els arrendaments amb opció de compra de terrenys o habitatges el lliurament dels quals sigui subjecte a l'impost i no en sigui exempt.
- e) Els arrendaments d'**apartaments o habitatges moblats** si el llogater s'obliga a prestar algun dels serveis complementaris propis de la indústria hotelera, com ara els de **restaurant, neteja, rentatge de roba** o altres d'anàlegs.
- f) Els arrendaments d'edificis o part d'aquests edificis per a ser **subarrendats**.
- g) Els arrendaments d'edificis o part d'aquests edificis **assimilats a habitatges**, d'acord amb el que disposa la Llei d'arrendaments urbans.
- h) La **constitució o transmissió de drets reals de plaer o gaudi** sobre els béns a què es refereixen les lletres a), b), c), i) i f) anteriors.
- i) La constitució o transmissió de **drets reals de superfície**.

Exemple

El senyor Ferran és propietari d'un apartament, d'un garatge i d'un local de negoci a la Costa del Sol. Els tres immobles estan arrendats.

L'article 5.1.c de la LIVA estableix que es consideren empresari o professional els llogaters de béns. En conseqüència, el senyor Ferran es configura com a empresari als efectes de l'IVA i l'arrendament del local de negoci com una prestació de serveis (article 11.2.2 de la LIVA).

No obstant això, l'arrendament de l'apartament constitueix un arrendament d'edificació destinat a habitatge i, per tant, exempt (article 20.1.23 de la LIVA).

Al contrari, l'arrendament del garatge i l'arrendament del local de negoci no en són exempts, ja que no estan acollits a l'exempció que preveu l'article 20.1.23 de la LIVA.

Totes les **exempcions immobiliàries** que s'acaben d'esmentar, llevat de les disposades per als arrendaments i la constitució i transmissió de drets reals sobre béns immobles, poden ser objecte de **renúncia** per part del subjecte passiu, de la forma i amb els requisits que es determinin reglamentàriament, si l'adquirent és un subjecte passiu que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals i té **de dret a la deducció total** de l'impost suportat per les corresponents adquisicions.

Segons el que estableix el segon paràgraf de l'article 20.2 de la LIVA, "s'entén que l'adquirent té dret a la deducció total si el percentatge de deducció provisionalment aplicable l'any en què s'ha de suportar l'impost en permet la seva deducció íntegra, fins i tot

en cas de quotes suportades anteriorment al començament de la realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a activitats empresarials o professionals.

L'article 8 del RIVA estableix els següents **requisits** perquè pugui operar la renúncia esmentada:

- 1) **L'adquirent ha de ser subjecte passiu** de l'IVA, actuar en l'àmbit d'activitats professionals o empresarials i tenir dret a la deducció total.
- 2) **Comunicació** a l'adquirent, simultània o prèvia al lliurament.
- 3) La renúncia es practica per a **cada operació**.
- 4) **Declaració per escrit de l'adquirent** en què faci constar la seva condició de subjecte passiu amb dret a la deducció total.

Exemple

La promotora Plusvàlua, SA ven a un particular un local de negoci que havia estat llogat a una societat durant quatre anys.

La venda constitueix una operació subjecta a l'IVA i exempta d'aquest impost, ja que es considera un segon lliurament. Això és així perquè el local de negoci havia estat llogat durant un període superior a dos anys i no es va vendre a la mateixa persona o entitat que va ocupar la posició d'arrendatària (tercer paràgraf de l'article 20.1.22 de la LIVA).

A més, Plusvàlua, SA no pot renunciar a aquesta exempció, atesa la condició de l'adquirent (un particular), que no es considera empresari o professional i en cap cas no es pot deduir les quotes suportades (article 22.2 de la LIVA).

Per tant, l'operació tributa per ITPAJD, tant en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses com en la d'actes jurídics documentats (quota fixa de documents notariais).

Exemple

La promotora Plusvàlua, SA va construir un magatzem que va afectar immediatament la seva activitat econòmica. Al cap de tres anys, la societat ven el seu magatzem a un altre empresari.

La venda del magatzem es considera un segon lliurament, perquè també compleix tots els requisits que estableix el paràgraf tercer de l'article 20.1.22 de la LIVA. En aquest cas, es tracta d'un lliurament realitzat per Plusvàlua, SA després que aquesta mateixa promotora hagi utilitzat el magatzem de forma ininterrompuda durant més de dos anys. Per tant, l'operació n'és exempta.

Tanmateix, en aquest cas Plusvàlua, SA sí que pot renunciar a l'exempció esmentada, atesa la condició de l'adquirent, és a dir, un empresari amb dret a deduir-se les quotes suportades (article 22.2 de la LIVA).

Exemple

Una empresa ubicada a Huelva és propietària d'una nau industrial a Lepe que no ha utilitzat des que va ser adquirida. Més endavant, l'empresa ven aquesta nau a una empresa establerta a Sevilla.

La compravenda de la nau industrial entre l'empresa d'Huelva i l'empresa de Sevilla és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de lliurament de béns, però, com que es tracta d'un segon lliurament d'una edificació gaudeix d'exempció i tributa per ITPAJD –articles 20.1.22 i 4.4.a de la LIVA. El primer dels preceptes esmentats estableix que en són exempts el segon i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en els quals s'ubiquen, si tenen lloc un cop acabada la seva construcció o rehabilitació.

No obstant això, a les dues empreses els interessa que l'operació se subjecti a l'IVA i no en sigui exempta, ja que per a elles (sobretot per a l'empresa sevillana adquirent) és més beneficiós el sistema de deducció de l'IVA suportat que aplicar-hi l'ITPAJD, que no permet cap deducció. Per aquest motiu, les parts tenen l'alternativa de renúncia de l'exempció de l'IVA (article 20.2 de la LIVA).

Un últim grup d'exempcions en operacions interiors, per fortuna ja menys nombrós, és el constituït per les anomenades exempcions **tècniques**⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾Números 24 i 25 de l'article 20.1 de la LIVA.

1) En primer lloc, en són exempts els **lliuraments de béns que el transmissor hagi utilitzat per a fer operacions interiors exemptes**, sempre que al subjecte passiu no se li hagi atribuït el dret a efectuar la deducció total o parcial de l'impost suportat en fer l'adquisició, afectació o importació dels béns esmentats o dels seus elements components.

A l'efecte del que disposa el paràgraf anterior, es considera que al subjecte passiu no se li ha atribuït el dret a efectuar la deducció parcial de les quotes suportades si ha utilitzat els béns o serveis adquirits exclusivament en la realització d'operacions exemptes que no originin el dret a la deducció, encara que hagi estat d'aplicació la regla de prorata.

No obstant això, aquesta exempció no s'aplica:

- Als lliuraments de béns d'inversió que es duguin a terme durant el seu període de regularització.
- Si són procedents les exempcions establertes en els números 20, 21 i 22 de l'article 20.1 de la LIVA (operacions immobiliàries exemptes).

2) Finalment, també en són exempts els **lliuraments de béns l'adquisició, afectació o importació dels quals o la dels seus elements components hagi determinat l'exclusió total del dret a deduir** en favor del transmissor, en virtut del que disposen els articles 95 i 96 de la LIVA.

3.1.2. Exportacions

L'exportació de béns des del territori d'aplicació de l'impost fins a tercers països no comunitaris té una **exempció plena**, és a dir, **permet la deducció de les quotes suportades per l'exportador**⁷⁶.

⁽⁷⁶⁾Article 21 de la LIVA i article 9 del RIVA.

La mercaderia surt de les nostres fronteres sense cap càrrega fiscal, exactament pel valor afegit total que ha tingut al llarg del procés productiu. Quan arribi al seu lloc de destinació la hisenda corresponent el gravarà amb els impostos indirectes que corresponguin. Per tant, l'exempció plena afavoreix la sortida de béns produïts a la Península i les Illes Balears a tercers països, ja que no distorsiona la formació de preus exteriors.

En concret, es reconeix l'exempció en els següents casos:

- 1) Els lliuraments de béns expedits o transportats fora de la Comunitat pel transmissor o per un tercer que actuï en nom i per compte d'aquest.
- 2) Els lliuraments de béns expedits o transportats fora de la Comunitat per l'adquirent no establert en el territori d'aplicació de l'impost o per un tercer que actuï en nom i per compte d'aquest.

S'exclouen del que disposa el paràgraf anterior els béns destinats a l'equipament o avituallament d'embarcacions esportives o d'esbarjo, d'avions de turisme o de qualsevol mitjà de transport d'ús privat.

També en són exempts de l'impost:

- Els lliuraments de béns a viatgers que compleixen determinats requisits.

Els requisits per a l'aplicació d'aquesta exempció són els següents:

- a) L'exempció es fa efectiva mitjançant el **reemborsament** de l'impost suportat en les adquisicions.

El reemborsament a què es refereix el paràgraf anterior només s'aplica respecte dels lliuraments de béns documentats en una factura l'import total de la qual, impostos inclosos, sigui superior a 15.000 pessetes (**90,15 euros**).

El viatger ha de presentar els béns a la duana d'exportació, la qual acredita la sortida mitjançant la corresponent diligència a la factura. Posteriorment, el viatger remet al proveïdor la factura diligenciada per la duana, i l'esmentat proveïdor ha de tornar la quota transferida en el termini de 15 dies mitjançant un xec o una transferència bancària. El viatger també pot presentar la factura diligenciada per la duana a les entitats col·laboradores de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, que se solen ubicar a l'àrea internacional d'alguns aeroports.

- b) Que els viatgers tinguin la seva residència habitual fora del territori de la Comunitat.
- c) Que els béns adquirits surtin efectivament del territori de la Comunitat.

d) Que el conjunt dels béns adquirits no constitueixi una expedició comercial.

Es considera que els béns conduïts pels viatgers no constitueixen una expedició comercial si es tracta de béns adquirits ocasionalment, que es destinin a l'ús personal o familiar dels viatgers o a ser oferts com a regals i que, per la seva naturalesa i quantitat, no es puguin considerar objecte d'una activitat comercial.

- Els lliuraments de béns efectuats a les **botigues lliures d'impostos** que, sota control duaner, hi ha als **ports i aeroports**, si els adquirents són persones que surten immediatament amb destinació a tercers territoris, i també els efectuats a bord dels **vaixells o les aeronaus** que fan navegacions amb destinació a ports o aeroports situats en tercers territoris.

3) Les prestacions de serveis que consisteixin en treballs realitzats sobre béns mobles adquirits o importats per ser objecte dels treballs esmentats al territori d'aplicació de l'impost i, seguidament, **expeditos o transportats fora de la Comunitat** per qui ha efectuat els treballs esmentats, pel destinatari d'aquests no establert en el territori d'aplicació de l'impost o, bé, per una altra persona que actuï en nom i per compte de qualsevol dels anteriors.

L'exempció no s'estén als treballs de reparació o manteniment d'embarcacions esportives o d'esbarjo, avions de turisme o qualsevol altre mitjà de transport d'ús privat introduïts en règim de trànsit o d'importació temporal.

4) Els lliuraments de béns a organismes reconeguts que els exportin fora del territori de la Comunitat en el marc de les seves activitats humanitàries, caritatives o educatives, amb el reconeixement previ del dret a l'exempció.

En aquest cas, el lliurament de béns interior a aquests organismes n'és exempt, malgrat que és un adquirent establert al territori d'aplicació de l'IVA espanyol. L'únic requisit exigít és que a continuació l'organisme efectuï l'exportació dels béns.

5) Les prestacions de serveis, incloses les de transport i operacions accessòries, diferents de les que gaudeixin d'exempció d'acord amb el que estableix l'article 20 d'aquesta llei, si estan directament relacionades amb les exportacions de béns fora del territori de la Comunitat.

Es consideren directament relacionats amb les exportacions esmentades els serveis respecte dels quals es donin les condicions següents:

- a) Que es prestin als que duen a terme les exportacions esmentades, als destinataris dels béns o als que actuïn per compte dels uns i dels altres.
- b) Que es facin a partir del moment en què els béns s'expedeixin directament amb destinació a un punt situat fora del territori de la Comunitat o a un punt situat en zona portuària, aeroportuària o fronterera per a la seva expedició immediata fora del territori esmentat.

La condició a què es refereix la lletra b anterior no s'exigeix en el cas de serveis d'arrendament de mitjans de transport, embalatge i condicionament de la càrrega, reconeixement de les mercaderies per compte dels adquirents i altres d'anàlegs, la realització prèvia dels quals sigui imprescindible per a dur a terme la tramesa.

Exemple

Una empresa de Terol ven aliments a un empresari israelià. La mercaderia és transportada per carretera a través d'una empresa transportista fins al port de València, des d'on els aliments són enviats a la seva destinació.

L'exportació de béns té exempció plena en l'IVA (article 21.1 de la LIVA), però, a més, l'operació interior de transport per carretera fins al port de València (prestació de servei) també té exempció, perquè està directament relacionada amb l'exportació esmentada (article 21.5 de la LIVA).

6) Les prestacions de serveis realitzades per **intermediaris que actuïn en nom i per compte de tercers**, si intervenen en les operacions exemptes que es descriuen en aquest apartat.

Així mateix, la llei inclou **operacions assimilades** a les exportacions igualment exemptes⁷⁷.

⁽⁷⁷⁾ Article 22 de la LIVA i article 10 del RIVA.

1) Els lliuraments, les construccions, les transformacions, les reparacions, el manteniment, el noliejament total i l'arrendament de determinats **vaixells**.

Exemple

Oceà, SA és una empresa dedicada a la construcció de vaixells i en ven un a l'empresa Mar, SA.

La transmissió del vaixell en seria exempta únicament en tres casos: que el vaixell fos apte per navegar per alta mar i s'afectés a la navegació marítima internacional; que estigués afectat al salvament, a l'assistència marítima o a la pesca costanera, o que fos vaixell de guerra (article 22.1 de la LIVA).

2) Els lliuraments, els arrendaments, les reparacions i el manteniment dels **objectes**, inclosos els equips de pesca, que s'incorporin als vaixells **o estiguin a bord dels vaixells** als quals afecten les exempcions establertes en l'apartat anterior.

N'és exempta, per exemple, la compra d'un equip de transmissions o de radar per al vaixell i la seva instal·lació.

3) Els lliuraments de productes d'**avituallament** per als **vaixells**.

Per exemple, menjar per a la tripulació o carburant per al motor.

4) Els lliuraments, les transformacions, les reparacions, el manteniment, el noliejament total o el arrendament de determinades **aeronaus**.

En són exemptes les aeronaus destinades a la navegació aèria internacional i les utilitzades per entitats públiques en compliment de les seves funcions.

5) Els lliuraments, els arrendaments, les reparacions i el manteniment dels **objectes** que s'incorporin a les aeronaus o estiguin a bord de les **aeronaus** a què es refereixen les exempcions establertes en l'apartat anterior.

6) Els lliuraments de productes d'**avituallament** per a les **aeronaus** a què es refereixen les exempcions establertes en l'apartat 4, si els adquireixen les companyies o entitats públiques titulars de l'explotació de les aeronaus esmentades.

7) Les prestacions de serveis, diferents de les detallades en els apartats anteriors d'aquest article, realitzades per a atendre les necessitats directes dels **vaixells** i de les **aeronaus**, als quals corresponen les exempcions establertes en els apartats 1 i 4 anteriors, o per a atendre les necessitats del carregament dels vaixells i les aeronaus esmentats.

Així, per exemple, en el cas dels vaixells, els serveis del pràctic de port, o els serveis de càrrega i descàrrega en el port.

8) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzats en el marc de les **relacions diplomàtiques i consulars**, en els casos i amb els requisits que es determinin reglamentàriament.

9) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis destinats als **organismes internacionals** reconeguts per Espanya o al personal d'aquests organismes amb estatut diplomàtic, dins dels límits i en les condicions fixades en els convenis internacionals que siguin aplicables en cada cas.

10) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis efectuats per les forces dels altres estats que formen part del **Tractat de l'Atlàntic Nord**, en els termes establerts en el Conveni entre els estats que formen d'aquest tractat relatiu a l'estatut de les seves forces.

11) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis efectuats amb destinació a un altre estat membre i per a les forces de qualsevol estat que forma part del **Tractat de l'Atlàntic el Nord**, diferent del mateix estat membre de destinació, en els termes establerts en el Conveni entre els estats que formen part d'aquest tractat relatiu a l'estatut de les seves forces.

12) Els lliuraments d'**or al Banc d'Espanya**.

13) Els transports de **viatgers** i els seus equipatges per via marítima o aèria procedents d'un port o aeroport, o amb destinació a un port o aeroport, situat en l'àmbit espacial de l'impost.

Exemple

Un representant d'una empresa espanyola fa un viatge de negocis a Ceuta amb avió.

Segons el que disposa l'article 22.13 de la LIVA, en són exempts, per assimilació a les exportacions, els transports de viatgers i el seu equipatge per via aèria (també per via marítima), sempre que la destinació se situï fora del territori d'aplicació de l'IVA espanyol, en aquest cas Ceuta. Per tant, la venda del bitllet d'avió és exempta d'IVA.

L'excepció esmentada no s'estén a l'àmbit del transport per via terrestre, per exemple, amb tren. L'article 70.1.2 de la LIVA disposa en aquests casos, sempre que la destinació se situï fora de la Unió Europea, la tributació per l'IVA espanyol per la part de trajecte que discorre en territori espanyol d'aplicació d'aquest impost, mentre que l'article 72 de la LIVA determina quan un transport intracomunitari s'entén realitzat en el territori esmentat.

14) Les prestacions de **transport intracomunitari de béns**, amb destinació a les illes Açores o Madeira o procedents d'aquestes illes.

15) Les prestacions de serveis realitzades per **intermediaris** que actuïn en nom i per compte de tercers, si intervenen en les operacions que estan exemptes de l'impost en virtut del que disposa aquest apartat.

3.1.3. Zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits

Són exempcions que afecten l'**entrada de béns a les àrees exemptes** (zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits⁷⁸), que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en els quals es **poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció a drets d'exportació o importació**. Aquestes exempcions estan condicionades a la **no-utilització ni consum en l'interior de les àrees**.

⁽⁷⁸⁾Article 23 de la LIVA i article 11 del RIVA.

En concret, es reconeix l'exempció a les operacions següents:

1) Els lliuraments de béns destinats a ser introduïts en **zona franca o dipòsit franc**, i també els dels béns conduïts a la duana i col·locats, si escau, en situacions de **dipòsit temporal**.⁷⁹

⁽⁷⁹⁾Les zones franques, els dipòsits francs i les situacions de dipòsit temporal són els definits com a tals en la legislació duanera.

Exemple

Una empresa situada a la zona franca de Vigo es dedica a la fabricació de conserves de peix. A aquest efecte, importa de Rússia peix en règim suspensiu de perfeccionament actiu, introduint aquesta mercaderia a la zona franca, i encarregant el servei de transport al venedor.

En principi, podríem entendre que el peix és "utilitzat" dins la zona franca per a ser manipulat i per a fabricar les conserves; per tant, segons la regla general de l'article 23.3 de la LIVA, aquesta importació de l'empresari de Vigo no gaudiria d'exempció. Tanmateix, tal com s'especifica en el segon apartat del mateix precepte, aquesta regla no s'aplica en cas que es produeixi el règim de perfeccionament actiu. En definitiva, no es realitza el fet imposable de la importació de l'IVA. Per aplicació de l'article 23.1.1 de la LIVA, també hem de considerar exempta la prestació del servei de transport del peix des de Rússia.

En aquest cas, merita, si escau, IVA pel lliurament posterior que faci de les conserves de peix (llevat que el destini a exportació o lliurament intracomunitari).

2) Els lliuraments de béns que siguin conduïts al **mar territorial** per a incorporar-los a **plataformes de perforació o d'explotació** per a la seva construcció, reparació, manteniment, transformació o equipament, o per a unir aquestes plataformes al continent.

L'exempció s'estén als lliuraments de béns destinats a l'avitallament de les plataformes a què es refereix el paràgraf anterior.

3) Les **prestacions de serveis** relacionades directament amb els lliuraments de béns descrits en els números 1 i 2 anteriors, i amb les **importacions** de béns destinats a ser introduïts als llocs a què es refereix aquest apartat.

Exemple

Una societat decideix llogar una nau desocupada que posseeix a l'interior de la Zona Franca de Barcelona.

A l'arrendament d'una nau a l'interior d'una zona franca no s'hi aplica cap de les exempcions que preveu l'article 23 de la LIVA. En concret, l'article 23.1.3 de la LIVA considera exempta únicament la prestació de servei *directament* relacionada amb el lliurament de béns destinats a ser introduïts en una zona o un dipòsit franc, i en el cas de l'arrendament difícilment es pot demostrar aquesta relació *directa*.

En definitiva, aquesta operació tributaria pel règim general de les operacions interiors.

4) Els **lliuraments dels béns** que estiguin als llocs indicats en els números 1 i 2 precedents, mentre es mantinguin en les situacions indicades, i també les **prestacions de serveis** realitzades en aquests llocs.

3.1.4. Règims duaners suspensius

També es reconeixen exempcions relatives als **règims duaners suspensius**. Es donen tres situacions diferents: **importació en trànsit, importació temporal i tràfic de perfeccionament actiu**⁸⁰.

⁽⁸⁰⁾Article 24 de la LIVA i article 12 del RIVA.

Els règims duaners suspensius es produeixen quan les entrades o sortides de mercaderies del territori duaner comunitari, per les circumstàncies en què tenen lloc, posen de manifest **que no seran definitives**.

Concretament, en són exempts:

1) Els **lliuraments dels béns** que s'indiquen a continuació:

- Els destinats a ser utilitzats en els processos efectuats a l'empara dels règims duaner i fiscal de **perfeccionament actiu** i del règim de **transformació en duana**, i dels que estiguin vinculats a aquests règims, a excepció de la modalitat d'exportació anticipada del perfeccionament actiu.
- Els que estiguin vinculats al règim d'**importació temporal**, amb l'exempció total de drets d'importació o de **trànsit extern**.
- Els que estiguin a l'empara del règim fiscal d'**importació temporal** o del procediment de **trànsit comunitari intern**.
- Els destinats a ser vinculats al règim de **dipòsit duaner** i els que estiguin vinculats a aquest règim.
- Els destinats a ser vinculats a un règim de **dipòsit diferent del duaner** i els que estiguin vinculats a aquest règim.

2) Les **prestacions de serveis** relacionades directament amb els lliuraments descrits en el número anterior.

3) Les **prestacions de serveis** relacionades directament amb les operacions i els béns següents:

- Les importacions de béns que es vinculin al règim de **trànsit extern**.
- Les importacions dels béns que es col·loquin a l'empara del règim fiscal d'**importació temporal** o del **trànsit comunitari intern**.
- Les importacions de béns que es vinculin als règims duaner i fiscal de **perfeccionament actiu** i al de **transformació en duana**.
- Les importacions de béns que es vinculin al règim de **dipòsit duaner**.
- Les importacions de béns que es vinculin al règim d'**importació temporal** amb exempció total.
- Les importacions de béns que es vinculin a un règim de **dipòsit diferent del duaner**.

- Els béns vinculats als règims descrits en els apartats anteriors.

3.1.5. Lliuraments intracomunitaris

Com en el cas de les exportacions, els **lliuraments intracomunitaris** gaudeixen del mateix règim d'**exempció plena**, sempre que l'**adquirent** sigui empresari o professional, o persona jurídica que no actui com a empresari però que estigui **identificada** a efectes fiscals en l'altre estat membre⁸¹.

⁽⁸¹⁾ Article 25 de la LIVA i article 13 del RIVA.

En concret, en són exemptes les operacions següents:

1) Els **lliuraments de béns** expedits o transportats, pel venedor, per l'adquirent o per un tercer en nom i per compte de qualsevol dels anteriors, al territori d'un altre estat membre, sempre que l'**adquirent** sigui:

- Un **empresari o professional** identificat als efectes de l'impost sobre el valor afegit en un estat membre diferent del Regne d'Espanya.
- Una **persona jurídica** que no actui com a empresari o professional, però que estigui identificada als efectes de l'impost en un estat membre diferent del Regne d'Espanya.

Exemple

Alcornoque, SA, una empresa domiciliada a Guadalajara, ven uns mobles d'oficina a una empresa irlandesa.

Es tracta d'un lliurament de béns intracomunitari subjecte a l'IVA espanyol, ja que el lloc d'expedició és el seu territori d'aplicació (article 68.2.1 de la LIVA).

Tanmateix, aquest lliurament intracomunitari n'és exempt en virtut del que disposa l'article 25.1 de la LIVA, sempre que l'empresa irlandesa disposi d'un NIF atorgat per les autoritats fiscals d'aquest país i l'hagi comunicat a Alcornoque, SA.

Com que es tracta d'una exempció per lliurament intracomunitari, Alcornoque, SA gaudeix d'una exempció plena, la qual cosa significa que, malgrat que n'és exempta per la venda a l'empresa irlandesa dels mobles, pot deduir l'IVA que hagi suportat per les adquisicions prèvies relacionades amb els mobles venuts.

Exemple

Tèxtil, SA, domiciliada a València, adquireix maquinària de fabricació de peces de vestir a una empresa italiana.

Tèxtil, SA té la consideració de subjecte passiu de l'IVA espanyol pel concepte d'adquisició intracomunitària (article 85 de la LIVA).

Per aquest motiu, l'empresa italiana que fa un lliurament intracomunitari gaudeix d'exempció al seu país, sempre que Tèxtil, SA li hagi comunicat el seu NIF expedit per l'Administració espanyola (article 25 de la LIVA).

L'empresa italiana també gaudeix d'exempció plena, amb els mateixos efectes que els indicats en l'exemple anterior.

L'exempció descrita en aquest apartat no **s'aplica** als lliuraments de béns efectuats per a les persones les adquisicions intracomunitàries de béns de les quals no estiguin subjectes a l'impost en l'estat membre de destinació.

Aquesta exempció **tampoc no s'aplica** als lliuraments de béns acollits al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

2) Els lliuraments de **mitjans de transports nous**, efectuats en les condicions indicades en el número 1 anterior, si els adquirents en destinació són persones les adquisicions intracomunitàries de béns de les quals no estan subjectes a l'impost en l'estat membre de destinació o qualsevol altra persona que no tingui la condició d'empresari o professional.

Exemple

La senyora Antònia, funcionària de l'Estat, ha venut els seus dos cotxes per poder adquirir un nou model de vehicle. Un dels cotxes és venut a un concessionari d'automòbils, mentre que l'altre, que només tenia 5.000 quilòmetres i 8 anys d'antiguitat, és venut a un turista resident a Alemanya que estiujeja prop de l'apartament que la senyora Antònia té a la platja.

El lliurament del vehicle al concessionari no determina la condició d'empresari de la senyora Antònia, que és funcionària, i, en conseqüència, tampoc la subjecció a l'IVA.

Al contrari, quant al lliurament del cotxe "seminou" al turista alemany, hem de tenir en compte que l'article 5.1.e) de la LIVA considera empresari la persona o entitat que faci a títol ocasional lliuraments de mitjans de transport nous, d'acord amb el que estableixen els articles 13.2 de la LIVA i 2 del RIVA (cilindrada superior a 48 centímetres cúbics o potència superior a 7,2 kilowatts, i lliuraments anteriors als sis mesos següents a la data de la seva primera posada en servei o que no hagi recorregut més de 6.000 quilòmetres). Per tant, si el lliurament del cotxe, es realitza a un subjecte resident en un altre estat de la Unió Europea (en aquest cas, Alemanya), la senyora Antònia es considera empresària als efectes de l'IVA, i l'operació està subjecta a aquest impost. Tanmateix, aquesta operació, malgrat que està subjecta a l'IVA, té exempció en virtut de l'article 25.2 de la LIVA. D'aquesta manera s'aconsegueix evitar la tributació en origen del lliurament intracomunitari per part de la senyora Antònia, de manera que sigui l'adquisició intracomunitària realitzada pel turista alemany la que tributi, si escau, per l'IVA alemany.

3) Els lliuraments de béns que constitueixen **transferències** d'un bé corporal afecte a una empresa amb destinació a un altre estat membre, per a afectar-lo a les necessitats d'aquella en aquest últim, als quals seria aplicable l'exempció de l'apartat 1 si el destinatari fos un altre empresari o professional.

Exemple

L'empresa de productes farmacèutics Olfato, SA, amb seu a Logronyo, envia una partida de medicaments a un centre de distribució que té a Viena

Es tracta d'una transferència de béns de les previstes en l'article 9.3 de la LIVA, que és objecte d'assimilació a un lliurament de béns.

No obstant això, aquest lliurament de béns n'és exempt (article 25.3 de la LIVA).

3.1.6. Exempcions en les adquisicions intracomunitàries

N'és exempta l'adquisició intracomunitària dels béns l'entrada dels quals al territori d'aplicació hagi estat, en tot cas, no subjecta o exempta (és a dir, un **lliurament de béns exempt o una importació exempta**).⁸²

⁽⁸²⁾Article 26 de la LIVA.

Segons la LIVA, en són exemptes les operacions següents:

1) Les adquisicions intracomunitàries de béns el **lliurament** dels quals al territori d'aplicació de l'impost hagi estat, en tot cas, **no subjecte o exempt** en virtut del que disposen els articles 7, 20, 22, 23 i 24 de la LIVA.

Exemple

Un empresari de Cadis transmet la totalitat del seu patrimoni empresarial a un empresari portuguès.

Aquesta transmissió gaudiria d'exempció si tingués lloc entre dos empresaris domiciliats a la Península o les Balears i complís els requisits que estableix l'article 7.1 de la LIVA. Per tant, si es duu a terme en l'àmbit intracomunitari, com en el cas que ens ocupa, també cal considerar-la exempta.

2) Les adquisicions intracomunitàries de béns la **importació** dels quals hagi estat, en tot cas, **exempta** de l'impost.

3) Les **operacions anomenades triangulars**, que són adquisicions intracomunitàries de béns en les quals es presenten els següents **requisits**:

- Que les **dugui a terme un empresari o professional** que:

a) no estigui establert ni identificat als efectes de l'IVA al territori d'aplicació de l'impost, i

b) estigui identificat als efectes de l'IVA en un altre estat membre de la Comunitat.

- Que s'efectuï per a l'execució d'un lliurament subsegüent dels béns **adquirits**, realitzat a l'interior del territori d'aplicació de l'impost per l'adquirent mateix.
- Que els **béns adquirits s'expedeixin o es transportin** directament a partir d'un estat membre diferent d'aquell en què l'adquirent estigui identificat als efectes de l'impost sobre el valor afegit, i amb destinació a la persona per a la qual s'efectuï el lliurament subsegüent.
- Que el **destinatari del lliurament posterior** sigui un empresari o professional o una persona jurídica que no actuï com a tal, a la qual no afecti la no-subjecció que estableix l'article 14 de la LIVA per a les adquisicions intracomunitàries i que tingui atribuït un número d'identificació als efectes de l'impost sobre el valor afegit subministrat per l'Administració espanyola.

Exemple

Un empresari de Torí compra material de la construcció a un empresari de Bonn i a continuació el ven a un empresari de Badajoz. El material és enviat directament de Bonn a Badajoz.

En aquest cas, s'hi aplica l'exempció de l'article 26.3 de la LIVA per a la primera adquisició intracomunitària que fa l'empresari italià en comprar els materials a l'empresari alemany. Únicament està sotmesa a tributació la segona adquisició intracomunitària entre l'empresari italià (que ven) i l'empresari espanyol (que compra). Aquest últim serà subjecte passiu de l'IVA espanyol pel concepte "adquisició intracomunitària".

4) Les adquisicions intracomunitàries de béns respecte de les quals s'atribueixi a l'adquirent, en virtut del que disposa l'article 119 LIVA (que estableix el règim especial de devolucions a determinats empresaris o professionals no establerts al territori d'aplicació de l'impost), el **dret a la devolució total** de l'impost que s'hagi meritat per aquestes adquisicions.

Exemple

Un empresari d'Estocolm adquireix a Madrid maquinària a una empresa francesa.

L'adquisició intracomunitària de l'adquirent suec té exempció (article 16.4 de la LIVA). Si no es donés aquesta exempció, l'empresari suec hauria de transferir l'IVA espanyol i després demanar-ne la devolució a l'Administració tributària espanyola per la via de l'article 119 de la LIVA.

3.1.7. Exempcions en les importacions

Finalitzem l'extens apartat dedicat a les exempcions fent una breu referència a les abundants exempcions en matèria d'**importacions de béns**⁸³.

⁽⁸³⁾Articles del 27 al 67 de la LIVA i articles del 14 al 21 del RIVA.

En síntesi, les operacions exemptes en aquest àmbit són les següents:

- Importacions de béns el **lliurament dels quals a l'interior sigui exempt** de l'impost.

Exemple

Un empresari d'Oviedo importa catifes del Marroc i posteriorment ven aquesta mercaderia a un empresari de Portugal

La primera operació, la importació de catifes del Marroc, és una operació exempta (article 27.12 de la LIVA), perquè la venda posterior a l'empresari portuguès gaudeix també d'exempció, ja que constitueix un lliurament intracomunitari (article 25 de la LIVA).

- Importacions de **béns personals** per trasllat de residència habitual.
- Importacions de béns personals destinats al moblament d'un habitatge secundari.
- Importacions de béns personals per raó de matrimoni.
- Importacions de béns personals a causa d'herència.
- Importacions de **béns mobles** efectuats per estudiants.
- Importacions de béns d'**escàs valor**.
- Importacions de béns en **règim de viatgers**.

Exemple

El director d'una empresa automobilística adquireix en un viatge de vacances uns gerros xinesos.

La importació dels gerros xinesos està subjecta a IVA, ja que l'article 17 de la LIVA estableix que la subjecció és independent de la finalitat de la importació o de la condició de l'importador.

Segons el que disposa l'article 35 de la LIVA són exemptes de l'IVA les importacions dels béns continguts en els equipatges personals dels viatgers procedents de tercers països, llevat que tinguin caràcter comercial i el valor de l'import excedeixi de 300 euros (430 euros, si es tracta de viatgers que arriben al territori d'aplicació de l'impost per via marítima o aèria). En aquest últim cas, si el valor dels gerros xinesos supera aquesta quantitat, l'excés ha de tributar en concepte d'IVA d'importació.

- Importacions de **petites trameses**.
- Importacions de béns amb motiu del **trasllat de la seu d'activitat**.
- Importacions de béns obtinguts per **productors agrícoles o ramaders** en terres situades en tercers països.

- Importacions de **llavors**, adobs i productes per al tractament de la terra i dels vegetals.
- Importacions d'**animals de laboratori i substàncies biològiques i químiques** destinats a la investigació.
- Importacions de **substàncies terapèutiques** d'origen humà i de reactius per a determinar els grups sanguinis i els teixits humans.
- Importacions de substàncies de referència per al **control de qualitat dels medicaments**.
- Importacions de productes farmacèutics utilitzats en ocasió de **competicions esportives internacionals**.
- Importacions de béns destinats a **organismes caritatius o filantròpics**.
- Béns importats en benefici de **persones amb minusvalidesa**.
- Importacions de béns en benefici de les **víctimes de catàstrofes**.
- Importacions de béns efectuades en el marc de certes **relacions internacionals**.
- Importacions de béns amb finalitats de **promoció comercial**.
- Importacions de béns per ser objecte d'**exàmens, anàlisi o assaigs**.
- Importacions de béns destinats als organismes competents en matèria de protecció de la **propietat intel·lectual o industrial**.
- Importacions de documents de caràcter **turístic**.
- Importacions de **documents** diversos.
- Importacions de **material audiovisual** produït per l'Organització de les Nacions Unides.
- Importacions d'objectes de **col·lecció o d'art**.
- Importacions de materials per al **condicionament i la protecció de mercaderies**.
- Importacions de béns destinats al **condicionament o a l'alimentació en ruta d'animals**.
- Importacions de **carburants i lubricants**.
- Importacions de **taüts, materials i objectes per a cementiris**.
- Importacions de productes de la **pesca**.
- Importacions de béns en règim **diplomàtic o consular**.
- Importacions de béns destinats a **organismes internacionals**.
- Importacions de béns destinats a l'**OTAN**.
- Reimportacions de béns realitzades pels **que en van efectuar l'exportació**, sempre que es presentin en el mateix estat.

Exemple

Un empresari d'Albacete ven llums a un empresari argentí. El comprador torna els llums perquè els considera defectuosos.

La primera operació, la venda dels llums, constitueix una exportació exempta d'IVA (article 21 de la LIVA), però també cal considerar-ne exempta la devolució de la mercaderia que torna a entrar per la duana espanyola, ja que es considera un cas de reimportació (article 63 de la LIVA).

- **Prestacions de serveis** relacionats amb les importacions.

- Importacions de béns que es vinculin al **règim de dipòsit diferent del duaner**.
- Exempcions en les importacions de béns per a evitar la **doble imposició**.

3.2. Característiques i efectes propis de les exempcions

Les exempcions en matèria d'IVA tenen una sèrie de característiques i efectes propis, entre els quals podem destacar els següents:

1) El dret a l'exempció origina, amb **caràcter general**, la **pèrdua del dret a la deducció de les quotes suportades** en l'exercici de l'activitat exempta⁸⁴, excepte en el cas, per exemple, de les exportacions, dels lliuraments intracomunitaris o de les operacions en àrees exemptes, que gaudeixen d'**exempció plena** o, dit d'una altra manera, que **permeten deduir les quotes suportades**.

⁽⁸⁴⁾Article 94.1.1.c de la LIVA.

La pràctica d'operacions exemptes

La pràctica d'operacions exemptes pot afectar el dret del subjecte passiu a la deducció de l'IVA suportat; així, es distingeix entre:

a) **Exempció plena**: la que dona al subjecte passiu el dret a la deducció de l'IVA suportat. Supòsits: **exportacions i operacions assimilades i lliuraments comunitaris**.

b) **Exempció limitada**: la que no permet al subjecte passiu deduir l'IVA suportat. Supòsits: **operacions interiors exemptes**.

2) Les exempcions tenen sempre **un caràcter objectiu** i en la majoria dels casos no fa falta un reconeixement previ per l'Administració.

L'exempció només és aplicable amb la petició prèvia del subjecte passiu en el cas dels serveis prestats per organismes o entitats sense ànim de lucre, per exemple.

3) Es pot **renunciar** al dret d'exempció si es tracta d'exempcions relacionades amb **operacions immobiliàries** i es compleixen certes condicions⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾Article 20.2 de la LIVA. Si no es renuncia a l'exempció, l'operació tributa per ITPAJD.

La **raó** de l'existència de l'opció a renunciar a l'exempció està en el fet que s'evita la ruptura de la **cadena de les deduccions produïdes per les exempcions**. L'àmbit objectiu de la renúncia són les exempcions previstes en els números 20, 21 i 22 de l'article 20.1 de la LIVA. És a dir, els lliuraments de terrenys rústics i no edificables, els lliuraments i les adjudicacions de terrenys amb intervenció de juntes de compensació, i el segon i ulteriors lliuraments d'edificacions una vegada se n'ha acabat la construcció o rehabilitació.

Per a poder exercir el dret a la renúncia, cal que l'**adquirent tingui la condició de subjecte passiu de l'impost i actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals amb dret a la deducció total de l'impost suportat**.

A més, com a **requisits formals** de la renúncia, aquesta s'ha de comunicar a l'adquirent amb caràcter previ o simultani al lliurament i aquest últim subjecte ha de justificar per escrit que gaudeix del dret a la deducció total de les quotes suportades per a dur a terme activitats no exemptes o amb exempció plena.

Exemple

L'empresa El Pino Verde, SA ven la nau industrial en què té instal·lada la seva fàbrica a una altra empresa del mateix sector econòmic.

Aquesta venda constitueix una operació exempta d'IVA, en virtut del que estableix el número 22 de l'article 20.1 de la LIVA. El subjecte passiu és l'empresa El Pino Verde, SA, i l'adquirent, que és subjecte passiu de l'impost, té dret a la deducció total de l'IVA suportat.

Per tant, l'empresa El Pino Verde, SA pot, en aquest cas, renunciar a l'exempció, complint els requisits que estableix el Reglament de l'IVA i ocasionar que l'operació tributi per IVA.

4. Obligats tributaris

La LIVA preveu tres figures subjectives: **el contribuent, el responsable i el transferit**. A continuació s'analitzen els principals caràcters del seu règim jurídic⁸⁶.

⁽⁸⁶⁾Articles del 84 al 86 de la LIVA.

4.1. Contribuents

En els lliuraments de béns i prestacions de serveis, podem distingir dues classes diferents de subjectes passius contribuents: els **empresaris o professionals que realitzen les operacions interiors**, com a regla general, o els **empresaris o professionals per als quals es realitzen les operacions (inversió del subjecte passiu)**, en determinats casos.

Com a regla general, són contribuents de l'IVA les **persones físiques o jurídiques**, o les entitats que preveu l'article 35.4 de la LGT, que tinguin la condició d'**empresaris o professionals i realitzin les operacions interiors** subjectes a l'impost.

Exemple

Article 35.4 de la LGT: "[...] las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición".

Exemple

L'empresa HALI, SA, amb seu a Barcelona, fa una comanda de compra d'accessoris d'automòbil a l'empresa ILAH, SA, domiciliada a Sòria.

El subjecte passiu contribuent és l'empresa de Sòria ILAH, SA (article 84.1 de la LIVA), perquè sigui aquesta la que faci el lliurament de béns.

Exemple

La senyora Demètria i el senyor Esteve, advocats, obren una assessoria jurídica per a esportistes d'elit, i li donen la forma jurídica d'una comunitat de béns.

L'article 84.3 de la LIVA estableix que tenen la consideració de subjectes passius, entre d'altres, les comunitats de béns quan constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, sempre que facin operacions subjectes a l'impost.

En conseqüència, en aquest cas la comunitat de béns és el subjecte passiu que presta els serveis d'assessoria jurídica a esportistes d'elit. Aquests serveis estan subjectes a l'impost i no en són exempts, ja que no és d'aplicació cap de les exempcions que preveu l'article 20 de la LIVA.

Són empresaris o professionals, als efectes de l'IVA:

- Els que es dediquen a **activitats empresarials o professionals**, excepte en el cas que facin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, sense constituir una societat mercantil.
- Les **societats mercantils**, en tots els casos.
- Els que realitzin un o més lliuraments de béns o prestacions de serveis que impliquin l'explotació d'un bé per a obtenir **ingressos continuats en el temps**.
- Els **llogaters de béns**.

Exemple

El senyor Ferran ha llogat a la senyora Palmira un local de negoci a Saragossa.

En aquest cas, el subjecte passiu és el senyor Ferran, ja que, d'acord amb la regla general (article 84.1), la condició de subjecte passiu la té qui fa els lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes a l'impost. En aquest cas, no són d'aplicació cap de les regles especials.

- Els que es dediquen a la **urbanització de terrenys o a la promoció, la construcció o la rehabilitació d'edificacions** destinades a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, fins i tot ocasionalment.

Però al costat d'aquesta regla general també cal tenir en compte que poden ocupar la posició subjectiva de contribuents de l'IVA els **empresaris o professionals i les persones jurídiques que no actuïn com a tals, per als quals es realitzin les operacions subjectes a gravamen**, quan aquestes siguin **realitzades per persones o entitats no establertes al territori espanyol** d'aplicació de l'impost.

Establerts al territori d'aplicació de l'impost es consideren els subjectes passius que hi tinguin la seu de la seva activitat econòmica, un establiment permanent o el domicili fiscal, encara que no realitzin les operacions subjectes des d'aquest establiment.

Aquí es produeix l'anomenada **inversió del subjecte passiu**, sempre que realitzin les operacions, tant lliuraments de béns com prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. En aquest cas, el destinatari de l'operació és subjecte passiu.

D'acord amb el que es disposa en l'article 196 de la Directiva 2006/112/CE i sense perjudici del que es disposa en el número 4t. de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992, són subjectes passius de l'impost els empresaris o professionals per als quals es duguin a terme les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes siguin efectuades per persones o entitats no establertes al territori d'aplicació de l'impost, sense més excepcions que les contingudes en les lletres b´) i c´) del número 2n de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992.

Així mateix i d'acord amb l'article 196 esmentat, són subjectes passius de l'impost les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals però siguin destinatàries de les operacions que hi estiguin subjectes i que s'indiquen a continuació de l'article:

a) Els lliuraments subsegüents a les adquisicions intracomunitàries a què es refereix l'apartat tres de l'article 26 de la Llei 37/1992, quan hagin comunicat a l'empresari o professional que les duu a terme el número d'identificació que als efectes de l'impost sobre el valor afegit tinguin assignat per l'Administració espanyola.

b) Les prestacions de serveis que s'entenen dutes a terme al territori d'aplicació de l'IVA espanyol per aplicació de les regles general i especials referides a la prestació de serveis.

En les **adquisicions intracomunitàries de béns**, són subjectes passius **els que les realitzin**, i és dubtós que puguin ser-ho en aquest cas les entitats que estableix l'article 35.4 de la LGT, ja que en la Llei no es declara expressament aquesta possibilitat.

El subjecte passiu que realitzi adquisicions s'ha de transferir l'impost, i es pot deduir el suportat a partir de la data de la meritació de l'operació, d'acord amb les normes generals que regulen la deducció de l'impost i que examinarem en el mòdul següent.

Exemple

Tèxtil, SA, domiciliada a València, adquireix maquinària de fabricació de peces de vestir a una empresa italiana. Aquesta última cobreix les despeses de transport.

Les dues parts tenen la condició d'empresaris als efectes de l'IVA; per tant, l'empresa que realitza l'adquisició (en aquest cas, Tèxtil, SA) actua com a subjecte passiu (article 85 de la LIVA).

A més, Tèxtil, SA ha de comunicar el seu NIF a l'empresa italiana, a fi que aquesta última no meriti cap quota d'IVA i apliqui l'exempció de l'IVA italià corresponent als lliuraments intracomunitaris.

En les **importacions**, és subjecte passiu contribuent el que realitzi l'operació d'importar, és a dir, els **importadors dels béns** si es compleixen els requisits previstos en la legislació duanera. En concret, reben aquesta consideració els **destinatari dels béns importats** (o els consignataris que actuïn en nom propi en la importació) i els **viatgers** (per als béns que introdueixin) i, si manquen els dos anteriors, els **propietaris dels béns**.

En els béns a què es refereix l'article 19 de la LIVA (**operacions assimilades a les importacions**), es consideren importadors els adquirents o, si escau, els propietaris, els arrendataris o noliejadors dels béns que s'hi esmenten.

S'assimila a la importació de béns l'incompliment dels requisits necessaris per a l'afectació a la navegació marítima internacional, el salvament, l'assistència marítima o pesca, dels vaixells que s'hagin beneficiat d'exempció, i l'adquisició de béns destinats a usos diplomàtics, consulars o d'organismes internacionals, llevat d'expedició immediata i definitiva d'aquests béns fora del territori de la UE

4.2. Responsables tributaris

El legislador distingeix dos casos de responsabilitat⁸⁷.

⁽⁸⁷⁾Article 87 de la LIVA.

Responsabilitat solidària. Responen solidàriament del deute tributari els subjectes següents:

a) Els **destinatari**s de les operacions que, mitjançant acció o omissió culposa o dolosa, **eludeixen la transferència correcta** de l'impost. En aquest cas, la responsabilitat també implica la **sanció** que pugui ser procedent.

Aquest cas de responsabilitat no es produeix si l'operació està sotmesa al règim d'inversió del subjecte passiu, ja que en aquest règim els destinataris de les operacions ja actuen directament com a contribuents.

En les **importacions** de béns també han de respondre solidàriament del pagament de l'impost, únicament pels deutes tributaris posats de manifest com a conseqüència d'actuacions practicades dins dels recintes duaners:

a) Les **associacions garants** en els casos determinats en els convenis internacionals.

b) La **Renfe**, si actua en nom de tercers en virtut de convenis internacionals.

c) Les persones o entitats que **actuïn en nom propi o per compte dels importadors**.

Responsabilitat subsidiària. Responen de manera subsidiària els **agents de duanes** si actuen en nom o per compte dels seus poderdants (representants), únicament pels deutes tributaris posats de manifest com a conseqüència d'actuacions practicades dins dels recintes duaners. Així mateix, a fi d'evitar el frau fiscal, la llei declara **responsable subsidiari l'empresari o professional per les quotes suportades o que hauria hagut de suportar** com a destinari d'una operació, en aquells supòsits en els quals és **raonablement presumible que aquestes quotes no han estat ni seran objecte de declaració i ingrés pel subjecte passiu**. Aquesta última circumstància ve determinada en la llei per la mera circumstància d'haver satisfet un preu notòriament anòmal en relació amb el valor de mercat del bé o servei, havent d'acreditar l'Administració l'existència d'un impost repercutit o que s'hauria hagut de repercutir que no ha estat objecte de declaració o ingrés.

5. Transferència de l'impost

Amb caràcter general es pot dir que la transferència és el mecanisme pel qual els **subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes que han meritat als adquirents dels béns o serveis, gravant d'aquesta manera el consum**⁸⁸.

⁽⁸⁸⁾Articles 88 i 89 de la LIVA i 25 del RIVA.

Els adquirents dels béns o serveis tenen l'obligació de suportar l'impost, sempre que la seva transferència s'ajusti al que estableix la LIVA, **siguin quines siguin les estipulacions, els pactes o els acords** que hi hagi entre ells.

L'article 88.1 de la LIVA hi afegeix: "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."

La transferència de l'impost ha de complir una sèrie de **formalitats**, com les següents:

- a) La forma expressa, mitjançant **factura o document substitutiu**.
- b) La consignació separada de la **base imposable** i de la **quota transferida** i, de vegades, també del **tipus impositiu** aplicable.
- c) El **destinatari** de la transferència té dret a **exigir la factura**, la qual ha de contenir els requisits reglamentaris, sempre que acrediti la condició d'**empresari o professional** subjecte a l'impost, i sempre que les **quotes siguin deduïbles**.

De vegades l'empresari, després de presentar una sol·licitud i rebre la concessió de l'Administració tributària, pot emetre un **document substitutiu** de les factures en què figuri l'import total de la contraprestació. També hi ha de figurar l'expressió "IVA ...% inclòs".

La transferència de l'impost s'ha de fer **en el moment d'expedir o lliurar la factura o el document substitutiu**. No obstant això, és important assenyalar les dues precisions següents:

- a) El destinatari de l'operació gravada amb l'IVA no té l'**obligació de suportar** la seva transferència **abans del moment de la meritació** de l'impost.

b) El subjecte passiu de l'IVA **perd el dret a la transferència al cap d'un any** a partir de la data de la meritació.

Finalment, cal subratllar que les controvèrsies que es puguin produir sobre la transferència de l'impost, tant respecte a la seva procedència com a la quantia de la transferència, es consideren de naturalesa tributària als efectes de les **reclamacions corresponents per la via economicoadministrativa**.

Finalment, cal destacar que es preveu la **rectificació de les quotes transferides** en un termini de quatre anys, mitjançant una nova factura⁸⁹.

⁽⁸⁹⁾Article 89 de la LIVA.

Els **motius** que imposen l'obligació de rectificar les quotes transferides són dos:

a) Si l'import d'aquestes quotes s'ha **determinat incorrectament**.

b) Si es produeixen les circumstàncies que donen lloc a la **modificació de la base imposable** (reducció o increment⁹⁰).

⁽⁹⁰⁾Article 80 de la LIVA.

La **modificació de la base imposable** es produeix pels motius següents:

- Devolució d'envasos i embalatges.
- Descomptes i bonificacions atorgats després que l'operació s'hagi dut a terme.
- Anul·lació total o parcial de les operacions gravades o alteració del preu després que l'operació s'hagi efectuat, motivada per resolució ferma (judicial o administrativa) o d'acord amb el dret o els usos de comerç.
- Impagament de les quotes transferides pel destinatari, sempre que, després de la meritació de l'operació, es dicti acte de declaració de concurs del subjecte esmentat.
- Situació d'absència de cobrament total o parcial dels crèdits corresponents a les quotes transferides, en determinades condicions.

La rectificació s'ha d'efectuar en el **moment en què s'adverteixin les causes de la determinació incorrecta de les quotes** o es produeixin les altres **circumstàncies que motiven la modificació de la base imposable**, sempre que no hagin transcorregut **quatre anys** a partir del moment en què es va meritatar l'impost corresponent a l'operació o, si escau, es van produir les circumstàncies al·ludides.

No obstant això, també hi figuren dos casos en què **es prohibeix expressament la rectificació** de les quotes transferides:

1) Si la rectificació **no està motivada per les causes de modificació de la base imposable**, implica un **augment de les quotes transferides** i els **destinatariis de les operacions no actuen com a empresaris o professionals** de l'impost.

S'exceptuen d'aquesta prohibició els casos d'elevació legal dels tipus impositius, en què la rectificació es pot efectuar el **mes en què tingui lloc l'entrada en vigor dels nous tipus impositius i el mes següent**.

2) Si l'Administració tributària és la que posa de manifest, mitjançant les corresponents liquidacions, **quotes impositives meritades i no transferides majors que les declarades** pel subjecte passiu i la conducta d'aquest és constitutiva d'**infracció tributària**.

Quant a **les conseqüències de la rectificació** efectuada, la LIVA disposa que si la rectificació de les quotes implica un **augment de les inicialment transferides** i no hi ha hagut un requeriment previ, el subjecte passiu ha de presentar una **declaració-liquidació rectificativa**, a la qual s'aplica el **recàrrec i els interessos de demora** que escaiguin als casos de **declaració extemporània i espontània**. No obstant això, a continuació s'especifica que, si la rectificació es basa en les **causes de modificació de la base imposable** o es deu a un **error fundat de dret**, el subjecte passiu pot **incloure la diferència corresponent en la declaració-liquidació del període en què s'ha d'efectuar la rectificació**.

Al contrari, si la rectificació determina una **minoració de les quotes inicialment transferides**, el subjecte passiu pot **optar** per qualsevol de les dues alternatives següents:

a) Iniciar davant l'Administració tributària el corresponent procediment de **devolució d'ingressos indeguts**.

b) **Regularitzar** la situació tributària en la declaració-liquidació corresponent al període en què s'hagi d'efectuar la rectificació o en les posteriors fins al termini d'**un any**, a comptar del moment en què es va haver d'efectuar la rectificació esmentada. En aquest cas, el subjecte passiu està obligat a **reintegrar al destinatari de l'operació l'import de les quotes transferides en excés**.

Activitats

1. En la modalitat d'operacions interiors, determineu quins són els elements distintius i els elements comuns dels lliuraments de béns i les prestacions de serveis.
2. Elaboreu un quadre que indiqui el lloc de realització de les diferents modalitats del fet imposable en l'IVA.
3. Indiqueu els diferents moments temporals en què la normativa de l'IVA situa la meritació en cada una de les tres modalitats del fet imposable de l'IVA.
4. Destaqueu les similituds i diferències entre les adquisicions intracomunitàries i les importacions.
5. Elaboreu un esquema que indiqui les diferents categories d'exempcions en l'IVA i els seus efectes.
6. Qui té la condició de subjecte passiu en l'IVA? I de responsable?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'IVA és un impost...
 - a) objectiu, instantani i personal.
 - b) indirecte, objectiu i periòdic.
 - c) real, indirecte i de caràcter plurifàsic.
2. L'IVA s'aplica...
 - a) al territori espanyol.
 - b) a la Península i les Balears.
 - c) a la Península i Ceuta i Melilla.
3. Els lliuraments, els arrendaments, la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi, referits a béns immobles...
 - a) se subjecten a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses quan estan exempts d'IVA.
 - b) se subjecten a l'IVA quan estan exempts de l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses.
 - c) se subjecten sempre a l'IVA.
4. Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis...
 - a) se sotmeten en tot cas a l'IVA.
 - b) se sotmeten a l'IVA si constitueixen una activitat empresarial o professional.
 - c) se sotmeten a l'IVA únicament si tenen caràcter oneros i es fan de manera habitual.
5. Els serveis professionals d'advocacia, als efectes de l'IVA, es consideren prestats...
 - a) en el lloc on hi ha la seu de l'activitat econòmica de qui els presta.
 - b) en el lloc on té establert el domicili el subjecte passiu.
 - c) en el lloc on hi ha la seu del destinatari dels serveis, tret que estigui domiciliat en un país de la Unió Europea i no sigui un subjecte passiu de l'impost.
6. Les adquisicions intracomunitàries en l'IVA es graven en...
 - a) el lloc d'origen dels productes.
 - b) la duana.
 - c) el lloc de destinació dels productes.
7. El fet imposable de la importació en l'IVA...
 - a) es refereix tant a béns com a serveis.
 - b) requereix que l'importador tingui la condició d'empresari o professional.
 - c) es produeix per la introducció definitiva.
8. Les exempcions en l'IVA...
 - a) impliquen la inexistència de gravamen i, per tant, no es produeix la transferència a l'adquirent del bé o destinatari dels serveis.
 - b) originen en tot cas la pèrdua del dret a deduir les quotes suportades en l'exercici de l'activitat exempta.
 - c) s'apliquen sempre de manera automàtica i no fa falta el reconeixement per part de l'Administració, a petició dels interessats.
9. Els empresaris o professionals per als quals s'efectuen les operacions subjectes a gravamen, si aquestes les duen a terme persones o entitats no establertes al territori espanyol d'aplicació de l'IVA...
 - a) són subjectes passius de l'impost.
 - b) només són subjectes destinataris de la transferència, però no subjectes passius.

c) són responsables del tribut.

10. Constitueix el fet imposable "adquisicions intracomunitàries" en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol...

- a) l'arribada a aquest territori de béns procedents dels Estats Units, adquirits per un empresari identificat a Espanya i venuts per un empresari identificat a França.
- b) l'arribada a aquest territori de béns procedents d'Alemanya, adquirits per un empresari identificat a Espanya i venuts per un empresari identificat a França.
- c) l'arribada a aquest territori de béns procedents d'Alemanya, que una persona resident a Espanya porta al vehicle que ha adquirit en aquest país en un viatge turístic.

11. Les operacions subjectes a l'IVA...

- a) no estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD, excepte determinades adquisicions intracomunitàries de béns.
- b) no estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD, excepte determinades prestacions de serveis efectuats per entitats públiques.
- c) no estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD, excepte en determinats lliuraments i arrendaments de béns immobles i determinades transmissions de valors.

12. A efectes de l'IVA, es consideren empresaris o professionals...

- a) els llogaters de béns.
- b) les societats mercantils.
- c) Les dues respostes anteriors són certes.

13. Els lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial...

- a) són exemptes de l'IVA.
- b) no estan subjectes a l'IVA.
- c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

14. L'autoconsum de béns...

- a) és una operació no subjecta a l'IVA.
- b) és una operació exempta de l'IVA.
- c) és una operació assimilada als lliuraments de béns en l'IVA.

15. No està subjecta a l'IVA...

- a) la transmissió d'un patrimoni empresarial com a conseqüència d'una operació de concentració empresarial.
- b) el lliurament gratuït efectuat per un empresari de béns afectes a la seva activitat.
- c) la prestació gratuïta d'un servei efectuada per un professional a un particular.

16. Es localitzen en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol...

- a) un empresari establert a França envia una maquinària a Terol perquè es repari, i una vegada feta la reparació la maquinària torna al país d'origen.
- b) un arquitecte establert a França fa un plànol d'una nau industrial que s'ha de construir a Terol.
- c) un empresari establert a Itàlia encarrega una promoció publicitària, que es durà a terme a Alemanya, a una empresa de publicitat establerta a Terol.

17. Una empresa d'Almagro ha comprat a una empresa francesa uns béns procedents d'Itàlia. Aquesta operació és...

- a) una adquisició intracomunitària.
- b) una importació de béns.
- c) un lliurament intracomunitari.

18. La prestació del servei d'ensenyament en una universitat espanyola...

- a) és una operació no subjecta.
- b) és una operació subjecta i exempta.
- c) és una operació subjecta i no exempta.

19. La importació de materials per a instal·lar-los o muntar-los abans de posar-los a disposició...

- a) està exempta si compleix els mateixos requisits que un lliurament de béns realitzat en territori d'aplicació de l'IVA espanyol.
- b) està exempta si compleix determinats requisits, diferents dels exigits a un lliurament de béns realitzat en territori d'aplicació de l'IVA espanyol.
- c) no està exempta si compleix els mateixos requisits que un lliurament de béns realitzat en territori d'aplicació de l'IVA espanyol.

20. Si una rectificació determina una minoració de les quotes inicialment transferides...

- a) el subjecte passiu ha de regularitzar la seva situació tributària en l'autoliquidació corresponent al període en què s'hagi d'efectuar la rectificació.

- b) el subjecte passiu pot regularitzar en les autoliquidacions posteriors al moment en què va haver d'efectuar la rectificació dins del termini d'un any.
- c) el subjecte passiu ha d'iniciar el procediment de devolució d'ingressos indeguts.

Casos pràctics

1. Determineu la subjecció a l'IVA de les operacions que s'indiquen a continuació i la qualificació procedent de *lliurament de béns* o *prestació de serveis* que correspongui.

1) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, es dedica, durant un cap de setmana, a pintar l'apartament d'un amic que està a punt de casar-se, de manera gratuïta i utilitzant el material de l'empresa Pintures Industrials, SA.

2) L'empresa Produccions Metàl·liques, SA es troba en procés d'informatització de les seves activitats comercials. Amb aquest propòsit, compra en uns grans magatzems un paquet de programes estàndard per al processament de textos, fulls de càlcul i bases de dades. També compra a una empresa de programari, Innovació Tecnològica, SA, un programa de comptabilitat fet a mida, segons les característiques pròpies de la seva activitat empresarial.

3) L'empresa Casamaca, SA es dedica a la construcció. Comença la construcció d'uns habitatges, però abans d'acabar-los, per falta de liquiditat, es veu obligada a vendre l'obra a una altra empresa promotora, Palau d'Or, SA. Aquesta empresa promotora acaba la construcció dels habitatges i, al seu torn, els ven a una altra immobiliària, La Casa Segura, SA, que, per la seva part, els ven a diversos particulars i a empreses.

4) El senyor Pérez participa en el capital de la societat El Roure, SA. Arran de la dissolució d'aquesta empresa, s'adjudiquen al senyor Pérez 18.030,36 euros i material d'oficina valorat en 6.010,12 euros.

5) L'empresa Aplicacions Informàtiques, SA compra uns ordinadors mitjançant un contracte de lísing i satisfà 14 quotes mensuals. Així mateix, exerceix l'opció de compra, després del pagament de l'última quota.

6) L'empresa Ter Associats, SL es dedica a la prestació de serveis de neteja a grans superfícies. Amb motiu de la renovació del material que empra l'empresa, decideix vendre a un particular, el senyor Mateu, un aspirador industrial, que formava part del seu actiu fix material.

7) El senyor Ramírez és propietari de dos pisos a Madrid. Un dels pisos l'utilitza com a habitatge habitual i l'altre el té llogat a uns estudiants de Dret que li paguen les quotes mensuals corresponents. A més, té un local a la mateixa ciutat, que també té arrendat, a uns mecànics que hi han instal·lat un taller de reparació d'automòbils.

2. Determineu en quin moment es produeix la meritació de l'impost sobre el valor afegit en les operacions següents:

1) Una parella de promesos compra una rentadora en uns grans magatzems per un import de 540,91 euros el 15 de maig. S'acorda que el producte serà lliurat el 15 de juliol i que el pagament es farà en els terminis següents: una tercera part (180,30 euros) el dia 1 de juny; una segona part (180,30 euros), l'1 de juliol, i la resta (180,30 euros), l'1 d'agost.

2) El senyor Camps es dedica a la cria de bestiar boví. El 30 d'octubre l'empresa Matacuques, SA li desinfecta l'estable. Per aquest servei li envia una factura, amb data 15 de novembre, per un import de 1.803,04 euros. El senyor Camps paga el dia 5 de desembre.

3) El 30 d'abril, l'empresa Bon Seient, SA ven al senyor Picaplets unes cadires per al seu despatx d'advocats, per un import de 480,81 euros. El senyor Picaplets s'emporta les cadires el mateix dia 30 d'abril i l'empresa Bon Seient, SA li envia la factura el 15 de maig següent. Finalment, el senyor Picaplets paga la factura el dia 30 del mateix mes.

3. En les operacions següents, indiqueu el lloc on s'esdevé el fet imposable, i també el subjecte passiu de l'IVA.

1) Una empresa de fabricació d'estris de cuina, Acernova, SA, amb domicili fiscal a Saragossa, ciutat on posseeix una fàbrica, ven una partida de productes el 2 de febrer a una empresa canadenca per un import de 66.111,33 euros. Acernova, SA posa la mercaderia a disposició de l'empresa canadenca a la seva fàbrica de Saragossa, des d'on exporta el comprador, el 15 de febrer.

2) Aquesta mateixa societat, Acernova, SA, contracta amb una empresa de màrqueting canadenc la planificació de la introducció dels seus productes al mercat d'aquest país. Amb aquesta finalitat, el 20 de juny paga 6.010,12 euros a l'empresa canadenca de màrqueting.

3) El 5 de novembre, l'empresa Acernova, SA compra una partida de materials de cuina a una altra empresa del sector amb domicili al Canadà, per un preu (valor en duana) de 42.070,85 euros. Els productes entren a Espanya per la duana de Madrid.

4) El 15 de març, l'empresa Acernova, SA compra una partida de productes de cuina a una empresa belga, per un import (al canvi) de 24.040,48 euros. El transport no està inclòs en el preu, de manera que Acernova, SA contracta els serveis d'un transportista francès, que li cobra 1.803,04 euros per aquest transport. Acernova, SA comunica el seu NIF al proveïdor belga, però s'oblida de proporcionar-lo al transportista francès.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. c, 2. b, 3. a, 4. b, 5. c, 6. c, 7. c, 8. a, 9. a, 10. b, 11. c, 12. c, 13. b, 14. c, 15. a, 16. b, 17. a, 18. b, 19. a, 20. b.

Casos pràctics

1.

1) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, fa una operació no subjecta a IVA, ja que encara que utilitza material de l'empresa Pintures Industrials, SA, treballa a títol personal i no en l'exercici d'una activitat empresarial o professional. Per tant, el senyor Martínez no ha de transferir cap IVA al seu amic.

Amb tot, el senyor Martínez fa servir materials de l'empresa Pintures Industrials, SA per a dur a terme una activitat aliena a la pròpia de l'empresa, fet que constitueix un cas d'autoconsum de serveis que està subjecte a IVA (article 12.2 de la LIVA). Per tant, l'empresa Pintures Industrials, SA hauria de meritjar l'IVA corresponent per aquesta operació d'autoconsum.

2) Els programes d'ordinador adquirits per l'empresa Produccions Metàl·liques, SA en uns grans magatzems constitueixen un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que així ho preveu el número 7 de l'article 8.2 de la LIVA respecte al "subministrament de productes informàtics normalitzats, incloent-hi el suport i els programes o les informacions que aquests incorporen". Evidentment, els programes d'ordinador estàndard de processadors de textos, fulls de càlcul i bases de dades compleixen el requisit indicat en el mateix precepte si s'han "produït en sèrie, de manera que els pugui utilitzar indistintament qualsevol consumidor final".

No passa el mateix amb el programa adquirit per Produccions Metàl·liques, SA a Innovació Tecnològica, SA. En aquest cas, es tracta d'una prestació de serveis subjecta a l'IVA per aplicació del número 16 de l'article 11.2 de la LIVA, que ho estableix així per "al subministrament de productes informàtics específics. El lliurament del suport corresponent es considera accessori a la prestació del servei". El programa de comptabilitat fet a mida ha estat, en aquest sentit, "producte amb encàrrec previ del client".

3) El lliurament de les edificacions que fa Casamaca, SA a Palau d'Or, SA està subjecta a IVA i no n'és exempta; però com que la construcció no estava acabada, no es considera primer lliurament. En canvi, la transmissió de Palau d'Or, SA a l'empresa La Casa Segura, SA sí que té la condició de primer lliurament, segons el que estableix l'apartat 22 de l'article 20.1 de la LIVA, i està subjecta a IVA i no n'és exempta, com succeïa en el cas anterior.

Per acabar, la transmissió que fa l'empresa La Casa Segura, SA, tant a particulars com a altres empreses, té la condició de segon lliurament i, per tant, n'és exempta, en virtut del que s'exposa en l'esmentat número 22 de l'article 20.1 de la LIVA. No obstant això, aquesta exempció pot ser objecte de renúncia si es compleixen els requisits que estableix l'article 20.2 de la LIVA.

4) L'adjudicació del material d'oficina, valorat en 6.010,12 euros, al senyor Pérez constitueix un lliurament de béns subjecte a IVA, ja que l'article 4 de la LIVA determina aquesta subjecció de la transmissió dels elements del patrimoni empresarial als socis en els casos de cessació en l'exercici de les activitats econòmiques. Concretament, el número 2 de l'article 8.2 de la LIVA considera lliurament de béns subjecte a l'impost les adjudicacions d'elements del patrimoni empresarial "en cas de liquidació o dissolució total o parcial" de les societats. Per tant, l'empresa El Roure, SA ha de transferir al senyor Pérez l'IVA corresponent.

5) En virtut del que preveu el número 2 de l'article 11.2 de la LIVA, els arrendaments de béns amb opció de compra es consideren prestacions de serveis subjectes a l'IVA. D'altra banda, la transmissió del bé com a conseqüència de l'exercici de l'opció de compra del contracte de lísing determina un lliurament de béns subjecte així mateix a l'impost, segons el que preveu l'apartat 5 de l'article 8 de la LIVA. Per tant, l'empresa de lísing ha de transferir la quota d'IVA corresponent en tots dos casos a l'empresa Aplicacions Informàtiques, SA.

6) La venda de l'aspirador industrial per part de l'empresa Ter Associats, SL al senyor Mateu constitueix un lliurament de béns subjecte a l'IVA, en aplicació del que disposa la lletra b de l'article 4.2 de la LIVA, que estableix que es consideren realitzades en l'exercici d'una activitat empresarial subjecta a l'impost "les transmissions [...] a tercers de la totalitat o part de qualssevol dels béns o drets que integrin el patrimoni empresarial". Per això, l'empresa Ter Associats, SL ha de transferir l'IVA corresponent al senyor Mateu per la venda de l'aspirador industrial.

7) El senyor Ramírez, en aplicació del que preveu la lletra c de l'article 5.1 de la LIVA, és un empresari o professional, a efectes d'aquest impost, perquè és un llogater de béns. Per tant, l'activitat d'arrendament de béns realitzada pel senyor Ramírez és, segons el que preveu el número 2 de l'article 11.2 de la LIVA, una prestació de serveis subjecta a l'IVA. Ara bé, la lletra b del número 23 de l'article 20.1 de la LIVA inclou entre les prestacions de serveis exemptes de l'impost les corresponents a arrendaments d'habitatges.

És a dir, el senyor Ramírez ha de transferir l'IVA només als mecànics a què ha arrendat el local per a instal·lar el taller de reparació d'automòbils, i no ho ha de fer als estudiants de Dret als quals ha llogat el pis, ja que aquesta última és una activitat subjecta però exempta.

2.

1) En els lliuraments de béns, la regla general és que la meritació es produeix quan té lloc la posada a disposició de l'adquirent (article 75.1 de la LIVA). Ara bé, en els casos de pagaments anticipats anteriors a l'esdeveniment del fet imposable, l'article 75.2 de la LIVA preveu que l'impost es merita en el moment del cobrament parcial del preu pels imports cobrats efectivament. Per tant, l'1 de juny es merita l'IVA sobre 180,30 euros; l'1 de juliol es merita l'IVA sobre 180,30 euros més, i el 15 de juliol es merita l'IVA sobre els 180,30 euros restants, ja que és el moment en què es posa a disposició de l'adquirent.

2) Quant a la meritació de les prestacions de serveis, es té en compte, segons el que estableix l'article 75.2 de la LIVA, el moment en què es presten, s'executen o s'efectuen les operacions gravades. Per tant, la meritació en aquest cas es produeix el dia 30 d'octubre; per aquest motiu, als efectes de la meritació, són irrellevants la data d'emissió de la factura i la del seu pagament.

3) En aquest cas, la meritació de l'IVA es produeix el dia 30 d'abril, segons el que disposa el primer paràgraf de l'article 75.1 de la LIVA, ja que en els lliuraments de béns es merita l'impost quan té lloc la posada a disposició de l'adquirent.

Aquesta data té importància a l'hora de determinar el tipus aplicable (article 90.2 de la LIVA), el naixement del dret a deduir (article 98.1 de la LIVA) i la inclusió en la declaració-liquidació (article 164.1.6 de la LIVA). Per tant, les dates de tramesa de la factura o del seu pagament no determinen el moment de la meritació, encara que sí que influeixen en l'efectivitat del dret a la deducció.

3.

1) El lloc on es produeix el fet imposable és Espanya, és a dir, el territori d'aplicació de l'impost, ja que es tracta d'un lliurament de béns que no han de ser expedits o transportats per a posar-los a disposició del client, de manera que el lliurament es considera realitzat en territori d'aplicació de l'impost si els béns es posen a disposició de l'adquirent en aquest territori, segons l'article 68.1 de la LIVA.

Ara bé, aquest lliurament és exempt d'IVA, perquè el bé lliurat és expedit amb destinació a un país no comunitari (exportació). Quant a l'exempció, és indiferent que l'exportació la realitzi el venedor (article 21.1 de la LIVA) o el comprador (article 21.2 de la LIVA).

2) El lloc on es produeix el fet imposable és Espanya (el territori d'aplicació de l'impost), ja que es consideren prestats en aquest territori els serveis si el destinatari és un empresari o professional i té l'activitat econòmica en el territori d'aplicació de l'impost, tal com disposa la lletra c del número 5 de l'article 70.1 de la LIVA.

D'altra banda, el subjecte passiu és l'empresa Acernova, SA, per inversió d'aquest, com estableix el número 2 de l'article 84.1 de la LIVA.

3) La Llei de l'IVA no regula expressament el punt on s'esdevé el fet imposable consistent en la importació de béns. Malgrat això, cal considerar que té lloc a la duana en la qual es liquida l'impost per a la importació. En aquest cas, a la duana de Madrid.

D'altra banda, el subjecte passiu, en la importació de béns, és Acernova, SA, ja que és l'empresa que ha fet la importació, segons el que estipula l'article 86 de la LIVA.

4) L'empresa Acernova, SA duu a terme una adquisició intracomunitària en què el punt de materialització del fet imposable és Espanya (territori d'aplicació de l'impost), perquè és el punt d'arribada de l'expedició i, a més, Acernova, SA ha comunicat el seu NIF al transportista (article 72 de la LIVA). El subjecte passiu és, al seu torn, Acernova, SA, perquè és l'adquirent del bé (article 85 de la LIVA).

Respecte al transport de les mercaderies, el punt de materialització del fet imposable en aquest cas és Bèlgica, lloc on s'inicia el transport, ja que no ha comunicat el NIF al transportista (arti-

cle 72 de la LIVA). Acernova, SA, per tant, suporta un IVA no meritat en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, de manera que no pot ser deduït (article 92 de la LIVA). No obstant això, Acernova, SA pot sol·licitar la devolució de l'IVA a la Hisenda belga, en virtut d'una norma similar a l'article 119 de la LIVA espanyola, que és el precepte que regula el règim especial de devolucions a persones no establertes en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost.

Glossari

adquisició intracomunitària *f* Adquisició a títol oneros de béns mobles que siguin transportats d'un país membre de la Unió Europea al territori d'aplicació de l'impost.

aixecament de les mercaderies *m* Lliurament d'una mercaderia, per part de les autoritats duaneres, d'acord amb les finalitats previstes en el règim duaner a què està sotmesa.

comerciant detallista *m i f* Subjecte que realitza, de manera habitual, lliuraments de béns mobles o semovents sense que ni ell ni tercers els hagin sotmès a cap procés de fabricació o elaboració, i sempre que més del 80% del volum de vendes d'aquests béns durant l'any anterior s'hagi destinat a consumidors finals.

contingent aranzelari *m* Quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets en la importació, per a evitar un encariment d'aquests productes o l'aparició de problemes de subministrament en el territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat.

declaració sumària *f* Acte jurídic pel qual el conductor de les mercaderies fa una declaració de les mercaderies que introdueix, en la qual indica, entre altres dades, les característiques del mitjà de transport emprat i el lloc on s'han carregat.

deducció de l'IVA *f* Possibilitat que tenen els subjectes passius de treure l'import de les quotes de l'IVA meritedes que hagin suportat en els béns i serveis adquirits per a efectuar operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció.

despatx de consum *m* Tramitació que implica no solament el compliment de les formalitats duaneres i el pagament dels drets de tramitació corresponents, sinó també el pagament de la resta d'impostos indirectes aplicables (l'IVA i els impostos especials, quan sigui oportú).

despatx de lliure pràctica *m* Declaració que confereix l'estatut duaner de mercaderia comunitària a una mercaderia no comunitària i implica l'aplicació de les mesures de política comercial, el compliment dels altres tràmits prevists per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets legalment meritedes.

destinació duanera *f* Destinació assignada a les mercaderies; pot ser la inclusió en un règim duaner, la seva introducció en una zona franca o en un dipòsit franc, la reexportació fora del territori duaner comunitari, la destrucció o l'abandonament en benefici de l'erari.

devolució de l'IVA *f* Devolució que té lloc, amb caràcter general, quan les quotes suportades excedeixen de manera elevada i continuada les quotes meritedes, i quan les compensacions són insuficients.

empresari -ària *m i f* Persona o entitat que fa activitats que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials o humans, o d'un d'aquests.
sin. **professional**

exempció absoluta *f* Vegeu **exempció plena**.

exempció plena *f* En l'IVA, deducció de les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que hagin d'usar-se en operacions no subjectes o exemptes.
sin. **exempció absoluta**

franquícia *f* Exoneració de gravamen dels drets a la importació o a l'exportació quan es compleixin determinades condicions, de caràcter objectiu o subjectiu, determinades pel Consell, per majoria qualificada, i a proposta de la Comissió.

GATT *m* Acord General d'Aranzels i Comerç.
en General Agreement on Tariffs and Trade

General Agreement on Tariffs and Trade *m* Vegeu **GATT**.

ID *m* Impost duaner.

IE *m* Vegeu **impost especial**.

importació *f* En l'IVA, introducció definitiva de béns no comunitaris al territori d'aplicació de l'impost, sigui quina sigui la condició de l'importador i la destinació del bé.

importació temporal *f* Importació que permet l'ús al territori duaner de la Unió Europea, amb exempció total o parcial dels drets d'importació, i sense que estiguin sotmesos a mesures

de política comercial, de les mercaderies no comunitàries destinades a ser reexportades sense haver experimentat modificacions.

impost especial *m* Cada un dels impostos de naturalesa indirecta l'objecte de gravamen del qual és el consum específic de determinats productes, de manera monofàsica. sigla IE

impost plurifàsic *m* impost que grava cada una de les fases de producció i comercialització dels béns.

impost plurifàsic en cascada *m* Gravamen sobre cada fase de producció i comercialització que és independent del que s'estableix sobre els altres.

impost sobre el valor afegit *m* Gravamen de cada fase de producció i comercialització que té en compte el dels anteriors, de manera que només es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten a l'adquirent o al consumidor. sigla IVA

ITPAJD *m* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

IVA *m* Vegeu **impost sobre el valor afegit**.

LGT *f* Llei general tributària.

LIE *f* Llei d'impostos especials.

LIVA *f* Llei de l'impost sobre el valor afegit.

lliurament de béns *m* Transmissió onerosa i de vegades lucrativa del poder de disposició sobre béns corporals, incloent-hi l'energia.

operació interior *f* Lliurament de béns i prestacions de serveis en l'IVA.

prestació de serveis *f* Transmissió de drets que fan possible l'ús o el gaudi dels béns; també pot consistir en la realització de determinades activitats.

professional *m i f* Vegeu **empresari -ària**.

règim duaners suspensiu *m* Règim que es produeix quan és manifest que les entrades o sortides de mercaderies del territori duaner comunitari no són definitives.

regla de prorrata *f* Regla que s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i/o que no generen aquest dret (operacions no subjectes o exemptes).

repercussió de l'IVA *f* Mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes meritades als destinataris dels béns o serveis.

RDGT *m* Resolució de la Direcció General de Tributs.

RIE *m* Reglament dels impostos especials.

RIVA *m* Reglament de l'impost sobre el valor afegit.

TARIC *m* Aranzel duaner integrat comunitari.

TJCE *m* Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

trànsit extern Règim que permet la circulació d'un punt a un altre del territori duaner comunitari de mercaderies no comunitàries, sense que estiguin subjectes als drets d'importació i altres gravàmens ni a mesures de política comercial, com també de mercaderies comunitàries que siguin objecte d'una mesura comunitària que requereixi l'exportació a tercers països i per les quals es compleixin els tràmits duaners d'exportació corresponents.

TRLITPAJD *m* Text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

UE *f* Unió Europea.

valor a la duana *m* Amb caràcter general, valor de transacció, és a dir, preu efectivament pagat o pendent de pagament per les mercaderies quan es vinguin per a ser exportades amb destinació al territori duaner comunitari, amb una sèrie d'ajustaments previstos en la normativa comunitària.

zones i dipòsits francs i dipòsits duaners *m pl* Espais del territori duaner comunitaris en els quals es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció als drets d'exportació o importació.

Bibliografía

1. Obres generals

Albiñana García-Quintana (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto.

Bunes Ibarra, J. M. de (2009). *El IVA: optimización ante la crisis económica*. Madrid: CISS.

Diversos autores (1985). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Diversos autores (1986). *El IVA en el sistema tributario español*. Madrid: Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda.

Diversos autores – Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (2001). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*. Granada: Editorial Comares.

Calvo Ortega, R. (dir.) (1987). *El IVA en España*. Valladolid: Lex Nova.

Casado Ollero, G. (1979). *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*. Madrid: IEF.

Cazorla Prieto, L. M.; Chico de la Cámara, P. (2001). *Los impuestos en el comercio electrónico*. Pamplona: Aranzadi.

Chica Palomo, M. D. (2001). "La tributación del comercio electrónico: su gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Gaceta Fiscal* (núm. 202).

García Novoa, C. (2001). "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I i II)". *Quincena Fiscal* (núm. 15 i 16).

González Sánchez, M. (1993). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas (Comentarios a la nueva Ley)*. Pamplona: Aranzadi.

González Sánchez, M. (1994). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Universidad de Oviedo / Marcial Pons.

López de Arriba, A. L. (1986). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: La Ley.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Marcial Pons.

Pérez Herrero, L. M. (1997). *La sexta Directiva comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Ramírez Gómez, S. (1997). *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*. Pamplona: Aranzadi.

Villaverde Gómez (2004). "El IVA y el comercio electrónico: la situación en España". *Temas tributarios de Actualidad* (núm. 16-18).

Zurdo Ruíz-Ayúcar, J. (1993). *Tratado sobre el IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

2. Operacions interiors (fet imposable i exempcions)

Báez Moreno, A. (2008). "El principio de neutralidad y el IVA como impuesto sobre el consumo: a propósito del gravamen de las actividades ilícitas". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

Banacloche Palao, C. (2004). *La renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Pamplona: Aranzadi.

Calvo Vergel (2004). "Las operaciones inmobiliarias en el IVA. Problemática en torno a los distintos supuestos de exención y a la renuncia a ésta. Algunas consideraciones". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 14).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La exención de determinadas operaciones financieras en el IVA a la luz de la normativa comunitaria". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia* (núm. 8).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La tributación de las operaciones financieras en el IVA: una revisión necesaria". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 17).

Casana Merino, F. (1993). "Las adquisiciones de medios de transporte nuevos y el IVA". *Noticias CEE* (núm. 107).

Casana Merino, F. (2008). "El derecho de superficie y el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 281).

Checa González, C. (1998). *IVA: supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2005). *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*. Pamplona: Aranzadi.

Ibáñez Casado, J.; Pérez Chinarro, E. (1994). *Operaciones interiores y exteriores en el IVA*. Valladolid: Universidad de Valladolid.

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA y prevención del fraude fiscal: novedades incorporadas en el artículo 79.5 LIVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 282).

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 5).

Menéndez Moreno, A. (1993). "La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 23).

Rodríguez Márquez, R. (2002). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*. Pamplona: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (núm. 24).

Sánchez Gallardo, F. J. (2007). "La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias". *Carta Tributaria* (núm. 11).

Varona Alabern, J. E. (1991). *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

3. Adquisicions intracomunitàries, importacions i exportacions (fet imposable i exempcions)

Aneiros Pereira, J. (2008). "El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 301).

Banacloche Pérez, J. (1994). *El IVA y las operaciones intracomunitarias*. Madrid: Edersa.

Calvo Vérguez, J. (2009). "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico (I)". *Nueva Fiscalidad* (núm. 3).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico (II)". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

Casado Ollero, G. (1996). "El IVA en los negocios internacionales". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

Castellano Montero, L. (1993). *El IVA en los intercambios intracomunitarios y en el comercio exterior*. Madrid: Cámara de Comercio e Industria de Madrid.

Castellano Montero, L. (1999). *El IVA en el comercio internacional: intercambio de bienes y servicios*. Madrid: Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.

Fuster Gómez, M. (2000). *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Madrid: Marcial Pons.

García Novoa, C. (2004). "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea". *Temas tributarios de Actualidad* (núm. 16-18).

Gascón Orive, A. (2004). *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa.

Gil del Campo, J. A.; Pérez Valcarce, I. (2005). *Las operaciones de comercio exterior en el IVA: referencia especial a zonas y depósitos francos*. Santander: Asociación Española de Concessionarios de Zonas y Depósitos Francos.

Gómez Aragón, D. (1993). "El nuevo régimen de tributación de las operaciones triangulares". *Gaceta Fiscal* (núm. 115 i 116).

Lasarte Álvarez, J. (ed.) (2004). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Mata Sierra, M. T. (1995). *El IVA Comunitario: configuración del sistema definitivo*. Valladolid: Lex Nova.

Rodríguez Márquez, R. (2004). "El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio". *Temas tributarios de Actualidad* (núm. 16-18).

Sánchez Gallardo, F. J.; Estévez Vértiz, E. (2005). *IVA y comercio internacional*. Madrid: Francis Lefebvre.

Sánchez Sánchez, A. (2002). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Bilbao: Ediciones Deusto.

4. Subjectes passius, responsables i transferència

Agulló Agüero, A. (1985). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y los profesionales". *Crónica Tributaria* (núm. 55).

Álvarez Barbeito, P. (2007). "Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA". *Estudios Financieros* (núm. 293-294).

Banaoche Palao, C. (2006). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas". *Impuestos* (núm. 2).

Bollo Arocena, M. C. (1983). *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*. Madrid: IEF.

Casa Agudo, D. (2009). "Inversión del sujeto pasivo o «reverse charge», límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad". *Crónica Tributaria* (núm. 131).

Galán Sánchez, R. M. (1996). "Los entes locales como sujetos pasivos del IVA". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

González Sánchez, M. (1976). *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: IEF.

Martín Fernández, J. (1996). "Algunas cuestiones sobre los entes públicos y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias UE* (núm. 144).

Martín Fernández, F. J. (2007). "Los Entes Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general". *Crónica Tributaria* (núm. 118).

Sartorio Albalat, S. (1992). *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Marcial Pons.

Varona Alabern, J. E. (2008). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del adquirente en el IVA (art. 87.cinco LIVA)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Valdés Costa, K. (1996). "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

