

# Impost sobre el valor afegit

Quantificació i gestió

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00154176



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	9
<b>1. Quantificació de l'impost</b> .....	11
1.1. Base imposable .....	11
1.1.1. Lliurament de béns i prestació de serveis .....	11
1.1.2. Adquisicions intracomunitàries .....	17
1.1.3. Importacions .....	18
1.1.4. Modificació de la base imposable .....	21
1.2. Tipus de gravamen .....	23
1.3. Deduccions de la quota .....	30
1.3.1. Règim general .....	30
1.3.2. Regla de prorata .....	37
1.3.3. Règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica .....	42
1.3.4. Regularització de deduccions per béns d'inversió .....	43
1.3.5. Deduccions anteriors a l'inici de l'activitat .....	46
1.3.6. Rectificació de deduccions .....	48
<b>2. Devolucions</b> .....	49
<b>3. Règims especials</b> .....	55
3.1. Règim simplificat .....	55
3.2. Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca .....	59
3.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció .....	62
3.4. Règim especial de l'or d'inversió .....	66
3.5. Règim especial de les agències de viatges .....	67
3.6. Règim especial del recàrrec d'equivalència .....	70
3.7. Règim especial aplicat als serveis prestats per via electrònica .....	73
3.8. Règim especial del grup d'entitats .....	76
<b>4. Gestió de l'impost</b> .....	78
4.1. Obligacions materials .....	79
4.2. Obligacions formals .....	80
<b>Activitats</b> .....	85
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	85

---

<b>Solucionari.....</b>	<b>89</b>
<b>Glossari.....</b>	<b>94</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>97</b>

## Introducció

En aquest mòdul completem l'estudi del règim jurídic de l'impost sobre el valor afegit (IVA). Una vegada examinats en el mòdul precedent els aspectes objectius i subjectius de les **operacions gravades** per aquest impost (fet imposable, exempcions i subjectes passius), ara centrem la nostra atenció en el règim jurídic dels elements de **quantificació** del deute tributari (base imposable, tipus de gravamen, deduccions en la quota, devolucions) i de **gestió** relatius a l'IVA, i també les especificitats dels seus vuit **règims especials**.

### Nota

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

La quantificació de l'IVA que ha d'ingressar el subjecte passiu es duu a terme deduïnt de les **quotes meritades o transferides** les **quotes suportades**. Totes dues quotes es calculen aplicant un tipus de gravamen proporcional sobre una **base imposable**. Si la quota resultant de la diferència entre les dues quotes és positiva, ha de ser objecte d'**ingrés**, i si és negativa, és procedent la **devolució** per part de l'Administració.

El càlcul de les quotes meritades o transferides d'IVA és, doncs, vist així, de manera esquemàtica, molt senzill.

En primer lloc, cal concretar el contingut de la **base imposable** en cada una de les tres modalitats del fet imposable i aplicar a la xifra resultant un dels tres **tipus de gravamen** disposats en el nostre ordenament intern, en funció del tipus de bé o de servei que és objecte de les operacions interiors, les adquisicions intracomunitàries o les importacions.

La regla general per a determinar quina és la **base imposable** en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis (operacions interiors), i també en les adquisicions intracomunitàries de béns, parteix de l'**import total de la contraprestació** de les operacions subjectes. Al contrari, la base imposable en les importacions de béns amb caràcter general està constituïda pel **valor a la duana**, que s'ha de determinar d'acord amb mètodes específics que figuren en la normativa duanera comunitària.

Sobre la base imposable (**modificable** en determinats casos) s'aplica el **tipus de gravamen**: tipus general del 16%, tipus reduït del 7% o tipus superreduït del 4%. El resultat és la quota íntegra meritada o transferida. A partir de l'1 de juliol de 2010 el tipus general és del 18% i el tipus reduït, del 8%.

A partir d'això, la neutralitat de l'impost en el procés productiu s'aconsegueix mitjançant la configuració d'un impost plurifàsic, és a dir, un impost que grava en cada fase només el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten, i això s'aconsegueix mitjançant el mecanisme de la **deducció** de les quotes suportades. D'aquesta manera, la quota d'IVA que ha d'ingressar el subjecte passiu és la diferència entre la quota de l'IVA meritat o transferit i la quota de l'IVA prèviament suportat pel mateix subjecte en les adquisicions de béns o serveis que ha realitzat amb la finalitat de poder efectuar les operacions subjectes.

El procés de quantificació del deute tributari de l'IVA culmina amb la previsió d'un sistema de **devolucions**, per al cas que, de manera continuada, l'import de les quotes meritades o transferides sigui inferior al de les quotes suportades.

La **deducció** consisteix, doncs, en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA meritades o transferides les quotes que hagin suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes a l'impost i no exemptes d'aquest, que originen el dret a la deducció. La diferència, si és positiva, s'**ingressa** a Hisenda, i si és negativa es pot optar per la **devolució**.

Al costat del règim general de deducció conviuen  **fins a quatre règims especials**: el **règim especial de deducció de "prorrata"** (general o especial), que s'aplica si el subjecte passiu fa **operacions que donen dret a deducció i d'altres que no generen aquest dret**, com operacions no subjectes o exemptes, de manera que les **quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot**, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial; el **règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica**, que s'aplica **independentment a cada sector d'activitat**; el **règim especial de regularització de deduccions per béns d'inversió**; i el **règim especial de deduccions anteriors a l'inici de l'activitat**, que es caracteritza per l'aplicació d'un **percentatge provisional**, sotmès a una **regularització posterior, proposat** pel subjecte passiu o **fixat** per l'Administració.

En tots els sistemes de deducció, si el resultat de la deducció és negatiu, el legislador preveu la possibilitat de traslladar, si convé, **l'excés de quota suportada** al període següent. Però si aquest excés és massa elevat, les **compensacions són insuficients** i la situació es repeteix en el temps, per la qual cosa es preveu el mecanisme de la **devolució del saldo a favor seu existent el 31 de desembre de cada any**. La sol·licitud s'ha de formular en la **declaració liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any**. En tot cas, és possible sol·licitar la **devolució del saldo a favor del contribuent al terme de cada període de liquidació**, sempre que s'opti per presentar la declaració o liquidació mensualment, sense necessitat d'esperar l'última declaració o liquidació.

#### Vegeu també

Per a entendre millor la mecànica de quantificació de l'impost, podeu consultar, en el mòdul anterior, l'exemple que figura en el primer epígraf dedicat als caràcters generals de l'IVA, que apareix en el primer apartat del mòdul (aspectes generals de l'impost

D'altra banda, hi ha alguns règims especials de devolució: el règim de devolució a **exportadors en règim de viatgers**, que obtindran la devolució d'entitats **col·laboradores instal·lades** en ports i aeroports una vegada presentin una **factura** del venedor; i finalment, el règim de **devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost**. En qualsevol d'aquests dos casos especials de devolució que acabem d'examinar no hi ha **IVA transferit**, sinó únicament IVA suportat deduïble a tornar, a causa que les exportacions tenen **exempció plena**.

Tanmateix, cal tenir en compte que l'enorme complexitat i casuística del règim jurídic dels elements substantius o de qualificació de l'IVA (fet imposable, exempcions, subjectes passius), en els termes estudiats en el mòdul anterior, provoquen també la necessitat, pel que fa a la quantificació del deute tributari, d'incloure fins a **vuit règims especials de l'impost**. En aquests règims s'especifiquen diferents instruments de càlcul de les quotes que s'han ingressar o retornar, separats més o menys del règim general, per a un grup determinat de subjectes i d'operacions.

Es tracta dels **règims especials** següents: règim simplificat; règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca; règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció; règim especial de l'or d'inversió; règim especial de les agències de viatges; règim especial del recàrrec d'equivalència; règim especial aplicable als serveis prestats electrònicament, i règim especial del grup d'entitats. En cada un d'ells s'especifica diferents instruments de càlcul de les quotes que cal ingressar o retornar de l'IVA, **separats en major o menor mesura del règim general**, per a un grup determinat de subjectes i d'operacions.

El fonament de l'existència dels règims especials no és principalment la reducció de l'impost que han de pagar determinats subjectes passius, sinó més aviat la **simplificació de les obligacions materials i formals** que incumbeixen a petits empresaris i professionals –règim simplificat; règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca; i règim especial del recàrrec d'equivalència– o l'adequació de les normes generals de l'impost a les característiques pròpies de determinats sectors econòmics a fi d'**evitar duplicitats impositives** –règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció; règim especial de l'or d'inversió; règim especial de les agències de viatge; i règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica; i règim especial del grup d'entitats.

Finalment, cal indicar que un estudi rigorós de l'IVA no seria complet sense la referència a les nombroses obligacions materials i formals que imposen les normes de **gestió de l'impost**. La condició empresarial o professional dels subjectes passius, i la necessitat d'articular mecanismes tècnics de control d'un impost complex i formalista, imposen una gran varietat de deures que, com succeeix en altres impostos que incumbeixen als mateixos subjectes (l'impost sobre societats o l'impost sobre la renda de les persones físiques, entre d'altres), s'afegeixen als deures propis de la normativa comptable.

Per a tots els subjectes sotmesos al règim general o a algun dels règims especials, es preveuen un conjunt important de deures de gestió i formals: obligació de presentar **declaracions liquidació periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al **trimestre natural**, si bé s'ofereix la possibilitat d'efectuar les declaracions mensualment per sol·licitar la devolució de les quotes a favor del contribuent; obligacions de caràcter **censal**, relatives al començament, la modificació i la cessació de l'activitat; obligacions de **factura-**

ció (lliurar, conservar i expedir factures); obligacions de caràcter **comptable**; obligació de presentar periòdicament o a requeriment de l'Administració **informació** relativa a les seves operacions econòmiques amb terceres persones, i obligació de nomenar un **representant** a l'efecte de complir les obligacions imposades en aquesta llei si es tracta de subjectes passius no establerts a la Comunitat.



## Objectius

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

- Comprendre el mecanisme de **càlcul de les quotes de l'IVA** meritades o transferides, a partir de l'anàlisi del contingut de la **base imposable** i dels tres **tipus de gravamen**.
- Conèixer el règim quantificació de la **quota que s'ha d'ingressar o retornar** en l'impost, mitjançant la **deducció** del tribut.
- Entendre el procediment de **devolució** de les quotes negatives de l'IVA.
- Discernir les especificitats en la tributació dels vuit **règims** especials de l'impost.
- Assimilar quins són les **obligacions i els deures formals** relatius a l'IVA.



## 1. Quantificació de l'impost

### 1.1. Base imposable

La normativa de l'IVA defineix les regles de quantificació de la **base imposable en funció de la modalitat de fet imposable** de què es tracti: lliurament de béns i prestació de serveis (operacions interiors), adquisicions intracomunitàries i importacions.

#### 1.1.1. Lliurament de béns i prestació de serveis

La regla general per a determinar quina és la base imposable en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis (operacions interiors) parteix de l'**import total de la contraprestació** de les operacions subjectes<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Article 78 de la LIVA.

#### Exemple

En finalitzar el primer mes d'arrendament d'una fleca, l'arrendatari paga al propietari el lloguer i una fiança.

La quantitat lliurada al llogater en concepte de fiança s'ha de tornar en finalitzar el contracte d'arrendament, i per tant, no es considera contraprestació ni s'ha d'incloure en la base imposable.

En el concepte de contraprestació s'inclouen en termes generals les **partides** següents:

a) Les **despeses reals** dels lliuraments i serveis accessoris: comissions, ports i transport, assegurances, primes per prestacions anticipades i qualsevol altre crèdit efectiu a favor de qui faci el lliurament o presti el servei, derivat de la prestació principal o de les prestacions accessòries.

Aquesta regla es matisa afegint-hi que **no s'inclouen** en la contraprestació els interessos per l'ajornament en el pagament del preu en la part en la qual aquest ajornament correspongui a un període posterior al lliurament dels béns o la prestació dels serveis. Es tracta, doncs, de **retribucions de les operacions financeres d'ajornament o demora en el pagament del preu**, exemptes de l'impost, que cal fer constar separatament en la factura emesa pel subjecte passiu, i que no s'han d'incorporar a la base imposable.

Per a evitar el frau, s'hi afegeix que en cap cas no es considera interès la part de la contraprestació que excedeixi del que usualment s'apliqui al mercat per a operacions similars.

**Exemple**

Un particular va adquirir en una botiga de València electrodomèstics per un import de 2.000 euros. S'acorda fer el pagament en 12 terminis de periodicitat mensual per un import de 200 euros cada un.

Tal com disposa l'article 78.2.1 de la LIVA, no s'inclouen en la contraprestació els interessos per ajornament del pagament, sempre que aquest correspongui a un període posterior al lliurament dels béns o a la prestació dels serveis.

Tanmateix, en cap cas no es considera interès la porció de la contraprestació que superi l'interès que s'apliqui usualment al mercat per a operacions similars.

Sigui com sigui, la no-inclusió dels interessos exigibles pel venedor ha de figurar en la factura, de manera separada.

Import de la venda d'electrodomèstics (base imposable): 2.000 euros

IVA transferit (16%): 320 euros

Interessos de finançament  $[(200 \times 12) - 2.000]$ : 400 euros

Total factura: 2.000 (base imposable) + 320 (quota d'IVA) + 400 (interessos): 2.208 euros

**Exemple**

Una parella jove adquireix l'1 de gener un pis a una promotora per 300.000 euros. En el contracte s'acorda el lliurament de l'immoble el 6 de març i el pagament del seu preu en dos terminis: de 100.000 euros l'1 de febrer i de 200.000 euros la data de lliurament. Per aquest ajornament, la promotora cobra interessos per un valor de 1.000 i 2.000 euros en cada un d'aquests pagaments.

En aquest cas es merita, en primer lloc, l'IVA pel pagament anticipat. La base imposable és la suma de la contraprestació pagada en aquell moment (100.000 euros) i els interessos (1.000 euros).

En el moment del lliurament de l'immoble, es fa un segon pagament i es merita una altra vegada l'IVA, i novament la base imposable incorpora la contraprestació pagada (200.000 euros) i els interessos associats (2.000 euros), perquè aquests últims es corresponen a un període simultani al lliurament del bé.

## b) Les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.

De conformitat amb el que estableix la llei, es consideren **vinculades directament al preu de les operacions** subjectes a l'impost les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats, si es determinen abans de dur a terme l'operació.

**Exemple**

Una empresa d'autobusos rep una subvenció municipal d'1 euro per viatger, i una altra subvenció estatal de 10.000 euros destinada a ajudar a cobrir els costos del servei.

La primera subvenció forma part de la base imposable, a l'efecte de calcular la quota de l'IVA transferit al viatger. El viatger, doncs, paga el preu del bitllet i suporta l'IVA corresponent al preu del bitllet més la subvenció. En canvi, la segona subvenció, malgrat que és rebuda amb la mateixa finalitat, no forma part de la base imposable corresponent a la prestació del servei.

c) Els **tributs i els gravàmens** que recaiguin sobre les operacions gravades, excepte l'IVA i l'impost sobre determinats mitjans de transport, però no els altres **impostos especials o els impostos duaners**, que sí que formen part de la base.

### Exemple

Una empresa importa tabac per un valor de 10.000 euros.

A efectes del fet imposable IVA importació, la base imposable d'aquesta operació, la formen no solament el valor de la contraprestació (10.000 euros), sinó també la quota de l'impost especial sobre labors del tabac i la quota de l'impost o aranzel duaner, totes dues liquidades a la duana.

d) Les **percepcions retingudes** per qui està obligat a efectuar la prestació en els casos de resolució de les operacions subjectes a l'impost<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Per exemple, les arres lliurades.

e) L'import dels **envasos i embalatges**, fins i tot els susceptibles de devolució.

f) L'import dels **deutes assumits pel destinatari** de les operacions subjectes amb contraprestació total o parcial.

Al contrari, s'exclouen **expressament** de la base imposable en les operacions interiors les següents:

a) Les quantitats percebudes per raó de les **indemnitzacions** (diferents de les quantitats que, segons acabem d'indicar, s'inclouen en la base imposable) que, per la seva naturalesa i funció, no constitueixin contraprestació o compensació dels lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost.

b) Els **descomptes i les bonificacions** que s'incloguin en la factura i es concedeixin prèviament o simultàniament al moment en què l'operació es dugui a terme, i en funció d'aquesta operació.

L'exclusió de la base imposable dels descomptes i les bonificacions no és aplicable si les minoracions de preu constitueixen remuneracions d'altres operacions.

### Exemple

Un empresari A adquireix a un altre empresari B carn de boví per 100.000 euros, i tots dos empresaris acorden incloure en la factura un descompte per pagament immediat del 3%.

Els descomptes inclosos en la factura no s'inclouen en la base imposable de l'IVA. En aquest cas, doncs, la base imposable és:

$$100.000 \text{ euros} - (3\% \times 100.000) = 100.000 - 3.000 = 97.000 \text{ euros.}$$

El tipus de gravamen s'ha d'aplicar sobre aquesta base imposable.

c) Les sumes pagades en nom i per compte del client, en virtut de mandat exprés d'aquest client (**bestretes**).

En aquest cas, el subjecte passiu està obligat a justificar la quantia efectiva d'aquestes despeses i no pot deduir l'impost que eventualment les hagi gravat.

### Exemple

Blanc, SA és una entitat dedicada a comercialitzar components d'automòbil i adquireix a Negre, SA material elèctric per un import de 12.000 euros. Per disposició contractual, el transport de les mercaderies, que és a càrrec de Negre, SA, en nom del destinatari Blanc, SA, s'efectua des de Toledo mitjançant els serveis de l'empresa de transports Gris, SA, que factura a Negre, SA un import de 600 euros.

La base imposable de Negre, SA és l'import de la contraprestació, i en aquest import no s'ha d'incloure el cost del transport, ja que constitueix una bestreta, és a dir, una suma pagada en nom i per compte del client (que és, en el cas plantejat, Blanc, SA) per mandat exprés seu.

Per la seva banda, Blanc, SA ha d'abonar a Negre, SA, a més del cost dels béns adquirits, la factura total del transport, incloent-hi l'import transferit per Gris, SA a Negre, SA.

Per a Blanc, SA l'IVA suportat corresponent al transport té la condició de deduïble.

La factura que Negre, SA ha de lliurar a Blanc, SA és la següent:

- Contraprestació per la venda d'interruptors (base imposable): 12.000 euros
- IVA transferit (16%): 1.920 euros
- Bestreta que Negre, SA ha d'abonar a Gris, SA (600 euros + 96 euros): 696 euros
- Total factura de Negre, SA a Blanc, SA: (12.000 + 1.920 + 696): 14.616 euros

A més de les regles generals, la LIVA també preveu **regles especials** de quantificació de la base imposable aplicables a determinades operacions interiors<sup>3</sup>:

<sup>(3)</sup> Article 79 de la LIVA.

a) En les operacions la contraprestació de les quals no consisteixi en diners, es considera base imposable la que s'hagi acordat en condicions normals de mercat, en la mateixa fase de producció o comercialització, entre parts que fossin independents.

Si la contraprestació consisteix **parcialment en diners**, es considera base imposable el resultat d'afegir al valor en el mercat de la part no dinerària de la contraprestació l'import de la part dinerària d'aquesta contraprestació, sempre que aquest resultat sigui superior al determinat per aplicació del que disposa el paràgraf anterior.

**Exemple**

Un jove advocat decideix comprar un cotxe d'alta gamma per 50.000 euros. A aquest efecte, acorda amb el concessionari el pagament en metàl·lic de 40.000 euros i el lliurament del seu cotxe vell, valorat en el mercat en 13.000 euros, per completar la contraprestació.

En aquest cas, la base imposable de l'IVA que ha de transferir el concessionari no són 50.000 euros, el valor del cotxe nou, sinó 53.000 euros, perquè als 40.000 euros pagats en efectiu cal sumar-hi el valor de mercat del cotxe vell lliurat, és a dir, 13.000 euros. En aquest cas, l'advocat comprador només ha aconseguit que el seu pagament en espècie (el lliurament del seu cotxe vell) el concessionari el valori en 10.000 euros, per sota del seu valor de mercat (13.000 euros), però la quota que ha de suportar com a consumidor es calcula en funció d'aquest últim.

b) Si en una mateixa operació i per un preu únic es lliuren béns o es presenten serveis de diversa naturalesa, fins i tot en els casos de transmissió de la totalitat o de part d'un patrimoni empresarial, la base imposable corresponent a cada un d'ells es determina proporcionalment al valor de mercat dels béns lliurats o dels serveis prestats.

Aquesta regla no s'aplica si aquests béns o serveis constitueixen l'objecte de prestacions accessòries d'una operació principal subjecta a l'impost.

**Exemple**

Un empresari ven a un altre per un preu global de 10.000.000 d'euros els següents elements patrimonials de l'empresa: un magatzem, un màquina encunyadora i matèries primeres. El valor de mercat de cada un dels elements indicats és, respectivament, de 5.000.000, 4.000.000 i 3.000.000 d'euros.

Com podem comprovar, en aquest cas són diferents el preu global de compravenda (10.000.000 d'euros) i el preu global de mercat dels tres elements (5.000.000 + 4.000.000 + 3.000.000 = 12.000.000 d'euros).

Tot i que hi ha una sola operació global de compravenda, en realitat es fan tres lliuraments de béns i, per tant, meriten tres quotes d'IVA. A l'efecte de calcular la base imposable de cada lliurament, cal buscar el valor de cada element patrimonial en proporció al seu valor de mercat:

- Magatzem:  $(5.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 4.166.666,66$  euros
- Màquina encunyadora:  $(4.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 3.333.333,33$  euros
- Matèries primeres:  $(3.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 2.500.000$  euros

c) En els casos d'autoconsum i de transferència de béns, s'hi inclou la base imposable que s'ha fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns, encara que, si els béns lliurats s'han sotmès a processos d'elaboració o transformació per part del transmissor o per compte seu, la base imposable és el cost dels béns o serveis que el subjecte passiu ha utilitzat per a obtenir aquests béns, incloent-hi les despeses de personal efectuades amb la mateixa finalitat.

A aquestes dues regles s'hi afegeix una tercera regla, segons la qual, si el valor dels béns lliurats ha experimentat alteracions com a conseqüència de la seva utilització, deteriorament, obsolescència, enviliment, revalorització o qualsevol altra causa, es considera com a base imposable el valor dels béns en el moment en què s'efectuï el lliurament.

d) En els casos d'**autoconsum de serveis**, es considera com a base imposable el cost de prestació dels serveis, incloent-hi, si escau, l'amortització dels béns cedits.

e) Quan, havent-hi **vinculació entre les parts** que intervinguin en les operacions subjectes, es convinguin **preus notòriament inferiors als normals al mercat**, la base imposable serà el seu **valor normal de mercat**, sempre que es compleixin determinats requisits, aplicant els criteris del valor dels béns o serveis comparables o similars o del preu de cost i, quan sigui procedent, el que disposa l'article 16 TRLIS.

A aquest efecte, es **presumeix que hi ha vinculació**:

- a) En cas que una de les parts intervinents sigui un subjecte passiu de l'impost sobre societats, de l'impost sobre la renda de les persones físiques o de l'impost sobre la renda de no residents, quan així es dedueixi de les normes reguladores d'aquests impostos.
- b) En les operacions realitzades entre els subjectes passius i les persones unides a ells per relacions de caràcter laboral o administratiu.
- c) En les operacions realitzades entre el subjecte passiu i el seu cònjuge o els seus parents consanguinis fins al tercer grau inclusivament.
- d) En les operacions realitzades entre una entitat sense fins lucratius i els seus fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern, els cònjuges o parents fins al tercer grau inclusivament de qualsevol d'ells.
- e) En les operacions realitzades entre una entitat que sigui empresari o professional i qualsevol dels seus socis, associats, membres o partícips.

f) En les **transmissions de béns del comitent al comissionista** en virtut de contractes de **comissió de venda** en què el comissionista actuï en nom propi, la base imposable està constituïda per la contraprestació acordada pel comissionista menys l'import de la comissió.

### Exemple

Una empresa A (comitent) contracta amb una altra empresa B (comissionista) la venda en nom propi de roba de disseny a empreses distribuïdores nacionals i internacionals, a canvi del 20% de comissió. L'empresa B ven a una empresa distribuïdora C una partida de roba per 500.000 euros.

La base imposable del lliurament que fa l'empresa A a l'empresa B inclou el valor de contraprestació que B pacti amb cada empresa distribuïdora pel lliurament de la roba, que s'ha de minorar per l'import de la comissió que obté B (el 20% del preu pactat).

En el nostre cas, com que el preu de la compravenda és de 500.000 euros, la comissió a favor de B ascendeix a 100.000 euros (20% de 500.000). És per això que la base imposable de l'IVA que ha de transferir A serà de 400.000 euros (500.000 – 100.000).

g) En les **transmissions de béns del comissionista al comitent**, en virtut de contractes de **comissió de compra** en els quals el comissionista hagi actuat en nom propi, la base imposable està constituïda per la contraprestació convinguda pel comissionista més l'import de la comissió.



h) En les **prestacions de serveis realitzades per compte de tercers**, si qui presta els serveis actua en nom propi, la base imposable de l'operació realitzada entre el comitent i el comissionista està constituïda per la contraprestació del servei concertada pel comissionista menys l'import de la comissió.

i) En les **adquisicions de serveis realitzades per compte de tercers**, si qui adquireixi els serveis actua en nom propi, la base imposable de l'operació realitzada entre el comissionista i el comitent està constituïda per la contraprestació del servei convinguda pel comissionista més l'import de la comissió.

j) En els **lliuraments de béns o prestacions de serveis que no tinguin per objecte o resultat or d'inversió** i en els quals s'empri or aportat pel destinatari de l'operació, la base imposable resulta d'afegir a l'import total de la contraprestació el valor de mercat d'aquest or, determinat en la data de meritació de l'impost.

k) En les operacions la contraprestació de les quals s'hagi fixat en **moneda o divisa estrangera**, s'aplica el tipus de canvi venedor, fixat pel Banc d'Espanya, que sigui vigent en el moment de la meritació.

Finalment, cal tenir en compte que en la base imposable calculada segons totes aquestes regles especials, si escau, **s'han d'incloure o se n'han d'excloure les despeses o els components compresos en la regla general.**<sup>4</sup>

<sup>(4)</sup>Aquestes despeses o components figuren en els articles 78.2 i 78.3 de la LIVA.

### 1.1.2. Adquisicions intracomunitàries

La base imposable en les adquisicions intracomunitàries de béns es determina d'acord amb el que s'acaba de veure per als **lliuraments de béns i les prestacions de serveis** (article 82 de la LIVA).

No obstant això, s'hi afegeixen tres **regles específiques**:

1) En el cas d'**afectació** a les activitats d'un empresari o professional exercides 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 què aquest bé hagi estat produït, extret, transformat, adquirit o importat per aquest empresari o professional en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional realitzada en el territori d'aquest últim estat membre, la base imposable es determina d'acord amb el que es disposa per als **autoconsums i les transferències de béns**.

Tal com hem indicat en l'epígraf anterior (base imposable en el lliurament de béns i la prestació de serveis), en els casos d'**autoconsum i de transferència de béns**, s'inclou la base imposable que s'hagi fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns, encara que, si els béns lliurats s'han sotmès a processos d'elaboració o transformació per part del transmissor o pel seu compte, la base imposable serà el cost dels béns o serveis

utilitzats pel subjecte passiu per a obtenir aquests béns, incloent-hi les despeses de personal efectuades amb la mateixa finalitat.

A aquestes dues regles s'hi afegeix una tercera regla, segons la qual, si el valor dels béns lliurats ha experimentat alteracions com a conseqüència de la seva utilització, deteriorament, obsolescència, enviliment, revalorització o qualsevol altra causa, es considera com a base imposable el valor dels béns en el moment en què s'efectuï el lliurament.

### Exemple

**Un empresari resident a Zamora realitza activitats a Espanya i a Portugal. Aquest empresari compra una màquina a Lisboa per 100.000 euros per afectar-la a l'activitat que exerceix en aquesta ciutat. L'any següent, aquesta màquina és traslladada a Zamora, per a afectar-la a les necessitats de l'empresa en aquesta ciutat espanyola. A aquesta màquina s'aplica una amortització del 20% anual.**

D'acord amb l'última de les regles assenyalades, si el valor dels béns lliurats ha experimentat alteracions com a conseqüència de la seva utilització, deteriorament, obsolescència, enviliment, revalorització o qualsevol altra causa, es considera com a base imposable el valor dels béns en el moment en què s'efectuï el lliurament.

En el nostre cas, la base imposable és la prevista per a la transferència de béns en operacions interiors, és a dir, la base imposable que s'ha fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns (100.000 euros). A aquesta quantitat, cal restar-hi la quantitat deduïda per amortització:  $100.000 - (20\% \times 100.000) = 100.000 - 20.000 = 80.000$  euros.

2) En cas que l'adquirent obtingui la **devolució dels impostos especials** en l'estat membre de partida de l'expedició o transport dels béns, cal **reduir la base imposable en la quantia corresponent al seu import**.<sup>5</sup> Això comporta regularitzar la situació tributària: l'adquirent ha d'emetre una nova factura que anul·la la meritació anterior i implica una nova meritació de l'adquisició intracomunitària sense l'addició dels impostos especials.

<sup>(5)</sup>Article 24.3 del RIVA.

3) Si es tracta d'adquisicions intracomunitàries en què 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 aquest adquirent comuniqui el NIF al venedor, la base imposable és la corresponent a les **adquisicions intracomunitàries que no s'hagin gravat en l'estat membre d'arribada de l'expedició o del transport dels béns**.

### 1.1.3. Importacions

La base imposable en les importacions de béns amb caràcter general, la constitueix el **valor a la duana**, el qual s'ha de determinar d'acord amb mètodes específics que estableix la normativa duanera comunitària<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Article 83 de la LIVA.

En termes generals, el valor de duana s'equipara amb el valor de transacció, al qual s'han d'afegir les comissions de venda i el costos dels embalatges a càrrec de l'importador, i s'han de deduir les despeses relatives a treballs de construcció, instal·lació, muntatge, conservació o assistència tècnica, realitzats després de la importació, i també les despeses de transports, i les assegurances posteriors a aquesta.

Al **valor de duana del bé** cal afegir-hi els **drets de l'aranzel duaner** comú i els altres gravàmens meritats fora del territori d'aplicació de l'IVA, i també el **cost de col·locar la mercaderia** al primer lloc de destinació dels béns a l'interior de la Comunitat, que figura en la carta de transport o en un altre document<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup>Per a aprofundir en aquesta qüestió, podeu consultar el mòdul següent, dedicat als impostos especials i als impostos duaners.

Segons la **regla general**, en les importacions de béns la base imposable resulta **d'addicionar al valor a la duana** els conceptes següents, si no hi estan compresos:

a) Els **impostos, els drets, les exaccions i altres gravàmens** que es meritin fora del territori d'aplicació de l'impost, i que es meritin amb motiu de la importació, a excepció de l'impost sobre el valor afegit (per exemple, els impostos especials de fabricació).

b) Les **despeses accessòries**, com les comissions i les despeses d'embalatge, transport i assegurança que es produeixin fins al primer lloc de destinació dels béns a l'interior de la Comunitat. A aquest efecte, la LIVA entén per *primer lloc de destinació* el que figuri en la carta de port o en qualsevol altre document que empari l'entrada dels béns a l'interior de la Comunitat. En cas que aquesta indicació no existeixi, es considera que el primer lloc de destinació és aquell en què es produeixi la primera desagregació dels béns a l'interior de la Comunitat.

### Exemple

Un empresari resident a Vigo importa fusta del Brasil per un valor d'1.000.000 d'euros. Les despeses de descàrrega al port de Vigo ascendeixen a 30.000 euros, i es paga per impostos duaners a un tipus de gravamen del 2%.

El valor de transacció (1.000.000 d'euros) es pren com a valor a la duana. A aquest valor cal sumar-hi l'import de la quota pagada pels impostos duaners ( $1.000.000 \times 2\% = 20.000$  euros) i les despeses de descàrrega al port (30.000 euros).

Per tant, la base imposable de l'IVA importació és:

$$1.000.000 + 20.000 + 30.000 = 1.050.000 \text{ euros.}$$

A més d'aquesta regla general, també en el cas de les importacions, hi ha **fins a cinc règims especials** de càlcul de la base imposable, aplicables als casos següents:

**1) Reimportacions** de béns exportats temporalment fora de la Comunitat per a ser objecte de treballs de reparació, transformació, adaptació o treballs per encàrrec:

La base imposable de les reimportacions de béns exportats temporalment fora de la Comunitat per a ser objecte de treballs de reparació, transformació, adaptació o treballs per encàrrec és la **contraprestació d'aquests treballs**, determinada segons les normes establertes per a calcular la base imposable de les operacions interiors (lliurament de béns i prestació de serveis).

També s'inclouen en la base imposable els conceptes que s'afegeixen al valor del bé segons la regla general (impostos i altres gravàmens, i despeses accessòries).

2) Incompliment dels requisits necessaris per a l'afectació a la navegació marítima internacional, salvament, assistència marítima o pesca, dels **vaixells** que s'han 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.

La base imposable d'aquestes operacions assimilades a les importacions (a què es refereix l'article 19, números 1, 2 i 3, de la LIVA) inclou l'import de la **contraprestació de totes les operacions relatives als mitjans de transport corresponents, efectuades abans d'aquestes importacions**, que s'hagin beneficiat de l'exempció de l'impost.

#### **Exemple**

Una drassana de Cadis ven a una naviliera de València un vaixell per a la navegació marítima internacional per un import de 50.000.000 d'euros. Aquesta operació i d'altres que es fan posteriorment (reparació per 100.000 euros, avituallaments per 2.000.000 d'euros, i serveis prestats per a atendre les necessitats del vaixell per 1.000.000 d'euros) en són exemptes, en virtut del que disposa l'article 22 de la LIVA. Més endavant, es comprova que aquest vaixell no compleix els requisits d'afectació a la navegació marítima internacional.

Aquesta desafectació posterior implica la meritació d'una operació assimilada a les importacions, segons el que estableix l'article 19 de la LIVA, i la base imposable corresponent a aquesta operació és la següent: 50.000.000 (preu de compra del vaixell) + 100.000 (reparació) + 2.000.000 (avituallament) + 1.000.000 (serveis) = 53.100.000 euros.

### 3) Béns que abandonin el règim de dipòsit diferent del duaner.

La base imposable dels béns que abandonin el règim de dipòsit diferent del duaner és la següent:

- a) Per als béns procedents d'un altre estat membre o de tercers països, la que resulti d'aplicar, respectivament, les normes de l'article 82 o de l'apartat 1 d'aquest article o, si escau, **la que correspongui a l'últim lliurament realitzat en aquest dipòsit.**
- b) Per als béns procedents de l'interior del país, **la que correspongui a l'últim lliurament d'aquests béns exempt de l'impost.**
- c) Per als béns resultants de processos d'incorporació o transformació dels béns compresos en les lletres anteriors, **la suma de les bases imposables que resultin d'aplicar les regles contingudes en aquestes lletres.**
- d) **En tots els casos**, ha de comprendre l'import de les **contraprestacions corresponents als serveis exempts de l'impost prestats després** de la importació, adquisició intracomunitària o, si escau, últim lliurament dels béns.
- e) **En tots els casos** d'abandonament del règim de dipòsit diferent dels duaners, sigui per importació de béns o per operació assimilada a la importació de béns, s'integra a la base imposable **l'impost especial exigible per l'abandonament d'aquest règim.**

4) Entrades de béns procedents de territoris anomenats **francs** (dipòsit o zona franca, dipòsit duaner) o sotmesos a règims duaners especials (importació temporal, trànsit comunitari, tràfic de perfeccionament).

La base imposable de les altres operacions a què es refereix l'article 19, número 5, d'aquesta llei, és la **suma de les contraprestacions de l'últim lliurament o adquisició intracomunitària de béns i dels serveis prestats després d'aquest lliurament o adquisició**, exempts tots ells de l'impost, determinades de conformitat amb el que disposen els capítols I i II d'aquest títol.

## 5) Productes informàtics normalitzats.

En les importacions de productes informàtics normalitzats, la base imposable és la corresponent al suport i als programes o les informacions que s'hi incorporen.

### 1.1.4. Modificació de la base imposable

En el capítol dedicat a la base imposable de les operacions interiors (lliuraments de béns i prestacions de serveis), es preveu un règim de **modificació de la base imposable**,<sup>8</sup> que també és aplicable a la resta de modalitats del fet imposable: adquisicions intracomunitàries i importacions<sup>9</sup>.

<sup>(8)</sup>Article 80 de la LIVA i 24 del RIVA.

<sup>(9)</sup>Articles 82 i 83.3 de la LIVA.

En els casos que hi ha a continuació, es produeix la **reducció** de la base imposable en els imports següents:

1) L'import dels **envasos i embalatges** susceptibles de reutilització que hagin estat objecte de **devolució**.

2) Els **descomptes i les bonificacions atorgats després** del moment en què l'operació s'hagi dut a terme, sempre que siguin degudament justificats<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Per exemple, descomptes per pagament immediat i ràpels concedits per volum de vendes.

3) Si per resolució ferma, judicial o administrativa, o d'acord amb el dret o els usos de comerç, queden **sense efecte total o parcial les operacions gravades**<sup>11</sup> o se n'altera el preu després del moment en què l'operació s'hagi efectuat, la base imposable es modifica en la quantia corresponent.

<sup>(11)</sup>Per exemple, la devolució de mercaderies per defectes de qualitat.

4) La base imposable també es pot reduir si el destinatari de les operacions subjectes a l'impost **no ha fet efectiu el pagament de les quotes transferides** i sempre que, posteriorment a la meritació de l'operació, es dicti acte de declaració de **concur**s.

En aquest cas, si s'acorda la **conclusió del concurs**, el creditor que hagi modificat la base imposable l'ha de modificar novament a l'alça mitjançant l'emissió, en el termini que es fixi reglamentàriament, d'una factura rectificativa en què es transfereixi la quota procedent.

Tanmateix, en aquest modalitat de modificació de la base imposable, cal tenir en compte que aquesta modificació no escau en determinats casos.

#### Art. 80.5 LIVA

La reducció no és procedent en els casos següents:

- a) Crèdits que gaudeixin de garantia real, en la part garantida.
- b) Crèdits consolidats per entitats de crèdit o societats de garantia recíproca o coberts per un contracte d'assegurança de crèdit o de caució, en la part consolidada o assegurada.
- c) Crèdits entre persones o entitats vinculades (article 79.5 de la LIVA).
- d) Crèdits deguts o consolidats per ens públics.

Tampoc no escau la modificació de la base imposable si el destinatari de les operacions no està establert al territori d'aplicació de l'impost, ni a les Canàries, Ceuta o Melilla.

5) La base imposable també es pot reduir si els **crèdits** corresponents a les quotes transferides per les operacions gravades són **incobrables de manera total o parcial**.

A aquest efecte, un crèdit es considera totalment o parcialment incobrable si compleix aquestes condicions:

- 1) Que hagi transcorregut un any des de la meritació de l'impost transferit sense que s'hagi obtingut el cobrament de tot o de part del crèdit derivat d'aquesta.
- 2) Que aquesta circumstància hagi quedat reflectida en els llibres de registre exigits per a aquest impost.
- 3) Que el destinatari de l'operació actuï en la condició d'empresari o professional o, altrament, que la base imposable de l'operació, impost sobre el valor afegit exclòs, sigui superior a 300 euros.
- 4) Que el subjecte passiu hagi instat el seu cobrament mitjançant reclamació judicial al deutor.

Aquesta modificació s'ha de fer en el **termini** dels tres mesos següents a l'acabament del període de dos anys des de la meritació de l'impost transferit i s'ha de comunicar a l'Administració tributària en el termini que es fixi reglamentàriament.

També en aquest cas, com en el supòsit anterior i en els mateixos casos, **no és procedent la reducció** de la base imposable<sup>12</sup>.

<sup>(12)</sup>Article 80.5 de la LIVA.

Al contrari que en el cas anterior, una vegada practicada la reducció de la base imposable, aquesta **no es torna a modificar a l'alça** encara que el subjecte passiu obtingui el cobrament total o parcial de la contraprestació, llevat que el destinatari no actuï en la condició d'empresari o professional. En aquest cas, s'entén que l'impost sobre el valor afegit està inclòs en les quantitats percebudes i en la mateixa proporció que la part de contraprestació percebuda.

No obstant el que s'acaba de dir, si el subjecte passiu **desisteix de la reclamació judicial** al deutor, ha de **modificar novament** la base imposable a l'alça mitjançant l'emissió, en el termini d'un mes a comptar des del desistiment, d'una factura rectificativa en què es transfereixi la quota procedent.

Finalment, alguns supòsits de modificació de la base imposable poden implicar, segons els casos, una **reducció o un increment** d'aquesta magnitud:

1) Si per **resolució ferma, judicial o administrativa**, o d'acord amb el dret o els usos de comerç, **se n'altera el preu** després del moment en què l'operació s'hagi efectuat, la base imposable es modifica en la quantia corresponent.

2) Si l'import de la **contraprestació no es coneix en el moment de la meritació** de l'impost, el subjecte passiu l'ha de fixar **provisionalment** aplicant-hi criteris fundats, sens perjudici de **rectificar-lo** quan aquest import es conegui.

### Exemple

Un subjecte arrenda un local de negoci a un professional dedicat a la lampisteria. En el preu de l'arrendament s'inclou el pagament de 12 quotes mensuals de 1.000 euros, i 600 euros en concepte de despeses de comunitat pressupostades que corresponen al local. En finalitzar l'any, les despeses de comunitat reals imputables al local han ascendit a 720 euros.

En el moment de cobrar cada mensualitat, merita l'IVA amb una base imposable que té en compte, a més de la quota per arrendament (1.000 euros), la part proporcional de les despeses de Comunitat pressupostades (600 euros / 12 mesos = 50 euros).

Una vegada coneguda la despesa real de comunitat imputable al local (720 euros), el llogater ha de modificar la base imposable a l'alça (720 euros / 12 mesos = 60 euros). En les noves factures, la base imposable provisional de 1.050 euros s'ha de rectificar a 1.060 euros.

## 1.2. Tipus de gravamen

El tipus de gravamen aplicable a cada operació subjecta a l'IVA és el **vigent en el moment de la meritació**. Es diferencien **tres tipus de gravamen en l'IVA, en funció del tipus de béns i serveis** objecte de gravamen, i amb independència de la modalitat del fet imposable realitzat.

**1) Tipus general del 16%**. S'aplica sempre que no correspongui cap dels tipus reduïts<sup>13</sup>. Aquest tipus és del 18% a partir de l'1 de juliol de 2010.

<sup>(13)</sup>Article 90 de la LIVA.

En l'àmbit de les reimportacions i determinades operacions assimilades a les importacions, es preveuen **regles específiques**.

En les reimportacions de béns que hagin estat exportades temporalment fora de la Comunitat i que s'efectuïn després d'haver estat objecte en un tercer país de treballs de reparació, transformació, adaptació, execucions d'obra o incorporació d'altres béns, s'hi aplica el **tipus impositiu que hagi correspost a les operacions indicades si s'han dut a terme en el territori d'aplicació de l'impost**.

En les operacions assimilades a les importacions de béns que hagin estat exclusivament objecte de serveis exempts mentre han romàs vinculats als règims o les situacions a què es refereixen els articles 23 i 24 de la LIVA (exempcions relatives a les zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits, i exempcions relatives a règims duaners i fiscals), s'hi aplica el **tipus impositiu que hagi correspost a aquests serveis si no n'han estat exempts**.

**2) Tipus reduït del 7% (8% a partir de l'1 de juliol de 2010)**. S'aplica en els casos següents<sup>14</sup>:

<sup>(14)</sup>Article 91.1 de la LIVA.

a) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels **béns** següents: els aliments i les begudes, excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a alimentació o reg; els ciclomotors de menys de 50 cc; el material mèdic i sanitari, incloent-hi les ulleres

graduades i les lents de contacte; els habitatges, incloent-hi els garatges (fins a un màxim de dues places per habitatge), i els annexos que es transmetin conjuntament (no tenen aquesta consideració els locals de negoci); les flors; etc.

#### **Article 91.1.1 de la LIVA**

1º. Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2º. Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3º. Los siguientes bienes cuando, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

No se comprenderán en este número la maquinaria, utensilios o herramientas utilizadas en las citadas actividades.

4º. Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5º. Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

6º. Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.

7º. Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como vivienda las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º, párrafo 6º, letra c) de esta Ley.



8°. (Derogado).

9°. Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

10°. (Derogado)."

#### **Article 91.3 de la LIVA**

"Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo."

**b) Les prestacions de serveis que esmentem a continuació: transport de viatgers, serveis d'hostaleria, acampada, balneari i restaurant; els de caràcter agrícola, forestal i ramader; els de neteja de carrers, parcs i jardins públics; els de recollida d'escombraries i tractament de residus; l'entrada en locals públics de caràcter cultural (cinemes, teatres, circs, museus, exposicions, zoològics); etc.**

#### **Article 91.1.2 de la LIVA**

"1°. Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2°. Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

3°. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4°. Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

5°. Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

6°. Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

7°. La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto.

8°. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13° de esta Ley.

9°. Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8° de esta Ley, cuando no resulten exentos de acuerdo con dichas normas.

10°. Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios.

11°. La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley.

12°. Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

13°. Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

14°. Los servicios de peluquería, incluyendo, en su caso, aquellos servicios complementarios a que faculte el epígrafe 972.1 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

15°. Ejecuciones de obras de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos (artículo 26 del RIVA):

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de éstas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por 100 de la base imponible de la operación."

16° El suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital, quedando excluidos de este concepto la explotación de las infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas necesarias a tal fin.

c) Determinades **execucions d'obra** relacionades amb l'habitatge.

**Article 91.1.3 de la LIVA**

"1°. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que, al menos el 50 por 100 de la superficie construida, se destine a dicha utilización.

2°. Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1.º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3°. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades."

**d) Determinades importacions, lliuraments i adquisicions intracomunitàries d'objectes d'art.**

**Article 91.1.4 de la LIVA**

"Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1°. Por sus autores o derechohabientes.

2°. Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien."

**Article 91.1.5 de la LIVA**

"Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1º y 2º del número 4 precedente."

**3) El tipus superreduït del 4% s'aplica a operacions com, per exemple<sup>15</sup>:**

<sup>(15)</sup> Article 91.2 de la LIVA.

**a) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: el pa, les farines panificables, la llet, els formatges, els ous, les fruites, les verdures, les hortalisses, els llegums, els tubercles i els cereals; els llibres, les revistes i els diaris; els vehicles destinats a ser autotaxis o autoturismes especials per al transport de minusvàlids; etc.**

**Article 91.2.1 de la LIVA**

"1°. Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2º. Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un folio de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos, tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetoscópicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo pueden utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3º. Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.

4º. Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre el tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, en la redacción dada por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento general de vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Ley se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento, debiéndose acreditar tal circuns-

tancia mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5°. Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía.

6°. Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (art. 26.bis RIVA).

A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (artículo 26 bis del RIVA)."

#### **Article 91.3 de la LIVA**

"Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo."

**b) Els serveis relatius a la reparació dels cotxes i les cadires de rodes per a minusvàlids, etc.**

#### **Article 91.2.2 de la LIVA**

"Los servicios de reparación de los coches y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1. 4° de este apartado y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías a que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos."

#### **Exemple**

**Una empresa constructora fa les operacions següents:**

**1) Venda d'habitatges protegits:** com que constitueix la primera transmissió, aquesta operació està subjecta a IVA i no n'està exempta. El tipus de gravamen és del 4% (article 91.2.1.6 de la LIVA).

**2) Venda d'habitatges no protegits:** com en el cas anterior, es tracta d'una primera transmissió d'edificacions sotmesa a IVA i no exempta d'aquest impost. El tipus de gravamen aplicable és el 7% (article 91.1.1.7 de la LIVA) (8% a partir de l'1 de juliol de 2010).

**3) Venda de garatges amb independència dels habitatges:** com en els casos anteriors, es tracta d'una primera transmissió d'edificacions. L'operació està sotmesa a IVA i no n'està exempta. El tipus de gravamen és el 16% (18% a partir de l'1 de juliol de 2010).

**4) Venda de locals de negoci:** es tracta d'una operació sotmesa a IVA i no exempta d'aquest impost perquè constitueix una primera transmissió d'edificacions. El tipus aplicable és 16% (18% a partir de l'1 de juliol de 2010).

5) **Venda de locals de negoci adquirits tres mesos abans:** es tracta d'un segon o ulterior lliurament, pel qual l'operació n'està, en principi, exempta, d'acord amb el que disposa l'article 20.1.22 de la LIVA. Ara bé, en els casos en què l'adquirent renunciï a l'exempció, d'acord amb el que preveu l'article 20.2 de la LIVA, la societat Gris, SA ha de transferir l'IVA al tipus general del 16% (article 90.1 de la LIVA), ja que l'article 91 de la LIVA només preveu l'aplicació del tipus reduït per als lliuraments o execucions d'obres relatives a habitatges. Aquest tipus serà del 18% a partir de l'1 de juliol de 2010.

4) **Cobrament de quantitats per endavant per a la construcció d'un edifici d'habitatges per a un promotor amb el qual s'ha contractat l'execució d'obra. El promotor aporta tots els materials i el contracte inclou places de garatge i els locals de negoci de la planta baixa, que representen, conjuntament, el 20% de la superfície total de l'edifici.** Encara que el lliurament encara no s'ha produït, la meritació de l'IVA es produeix en el moment del cobrament anticipat (article 75.2 de la LIVA). En aquest cas, el tipus de gravamen aplicable és el tipus reduït del 7%, d'acord amb el que estableix l'article 91.1.3.1 de la LIVA, ja que es tracta d'una execució d'obres conseqüència d'un contracte formalitzat pel constructor amb el promotor i l'objecte del qual està constituït per la construcció d'una edificació destinada principalment a habitatges. Aquest precepte considera destinades principalment a habitatges les edificacions en les quals almenys el 50% de la superfície construïda es destini a aquesta utilització, i en el nostre cas aquest percentatge és àmpliament superat, pel fet que només el 20% de la superfície es destina a garatges i locals de negoci i el 80% es reserva a construcció d'habitatges. Aquest tipus serà del 8% a partir de l'1 de juliol de 2010.

### 1.3. Deduccions de la quota

La institució de la deducció constitueix un dels mecanismes essencials de l'impost, que serveix per a garantir-ne la **neutralitat** respecte als processos econòmics.

Com se sap, l'IVA sotmet a gravamen el **valor afegit a un bé o servei en cada fase de la seva producció o comercialització**, de manera que al final del cicle productiu, la quota tributària total que grava aquest bé o servei ha de correspondre sempre al resultat d'aplicar el tipus percentual de l'impost aplicat sobre el preu de venda al consumidor final.

Com funciona aquest mecanisme? Per a respondre aquesta pregunta, cal diferenciar un **règim general** de quatre **règims especials** de deducció.

#### 1.3.1. Règim general

La deducció consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de **restar de l'import de les quotes de l'IVA meritades o transferides les quotes que hagin suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes i no exemptes**, que originen el dret a la deducció<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Articles del 92 al 104 de la LIVA, i 27 i 28 del RIVA.

Els **requisits generals** del dret a la deducció de les quotes suportades són els següents<sup>17</sup>:

<sup>(17)</sup>Els requisits subjectius de la deducció figuren en l'article 93 de la LIVA.

## 1) Només tenen dret a deducció els **subjectes passius** de l'impost.

En principi, la deducció requereix que el subjecte sigui empresari o professional, encara que també pot exercir la deducció un **subjecte que no tingui aquesta condició i ocasionalment transmeti un mitjà de transport nou**, quan faci un lliurament intracomunitari de béns que tributa en la destinació.

### Exemple

Un particular resident a Barcelona ven el seu cotxe, que havia estat adquirit en un concessionari d'Alacant per 30.000 euros i que compleix els requisits per a considerar-se mitjà de transport nou, a un altre particular resident a Itàlia per 20.000 euros.

El particular resident a Espanya té dret a la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició originària del vehicle:  $30.000 \times 16\% = 4.800$  euros.

Tanmateix, el límit de la deducció se situa en la quantia de l'impost que seria procedent transferir si el lliurament intracomunitari no n'estigués exempt:  $20.000 \times 16\% = 3.200$  euros.

Per tant, del total de 4.800 euros d'IVA suportat, el particular resident a Espanya només pot demanar la devolució de 3.200 euros.

### Nota

En els exemples que vénen a continuació s'apliquen els tipus general del 16% i reduït del 7%. Aquests dos tipus són del 18% i del 8%, respectivament, a partir de l'1 de juliol de 2010.

## 2) Són deduïbles les **quotes suportades** en les adquisicions o importacions de béns o serveis que s'hagin meritat en territori espanyol.

### Exemple

Un metge ha adquirit un habitatge directament al promotor per un import de 120.000 euros, i el destina al seu despatx professional. El promotor, en fer la factura corresponent, hi ha aplicat el tipus general de l'IVA (16%).

El tipus aplicat és incorrecte, perquè hi correspon aplicar el tipus reduït del 7%, ja que és l'aptitud per a ser habitatge la que determina l'aplicació d'aquest tipus, segons estipula l'article 91.1.1.7 de la LIVA.

En aquest cas de repercussió improcedent d'IVA (superior a la legal), el metge adquirent de l'habitatge només es pot deduir fins a l'import legalment meritat (article 92 de la LIVA), és a dir, el 7%.

En tot cas, el metge pot interposar una reclamació economicoadministrativa, d'acord amb el que estableix l'article 88.6 de la LIVA.

### Exemple

Un professional ha adquirit un ordinador per a l'exercici de la seva activitat per 2.000 euros a un empresari dedicat a la venda d'aquest tipus de béns. L'empresari venedor li ha emès la factura corresponent, i li ha transferit l'IVA procedent. La factura compleix tots els requisits formals establerts. No obstant això, el venedor no ha ingressat a la Hisenda pública l'IVA transferit en aquesta operació.

El subjecte passiu comprador té dret a deduir-se l'IVA suportat en aquesta operació, encara que el venedor no hagi ingressat a la Hisenda pública el tribut corresponent, d'acord amb el que preveuen els articles 92 i 97 de la LIVA. D'altra banda, la conducta del venedor constitueix una infracció tributària (article 191 de la LGT: deixar d'ingressar el deute tributari que resulti d'una autoliquidació).

3) Només és procedent el dret a la deducció en la mesura que els **béns i serveis adquirits s'utilitzin** per a dur a terme operacions que tenen el dret a la deducció, és a dir, operacions subjectes i no exemptes.

### Exemple

**Un professional ha adquirit un ordinador per a la seva residència particular. L'operació s'ha documentat adequadament en una factura.**

El professional ha suportat el corresponent IVA que grava l'operació, és a dir, un 16%. Aquest IVA suportat no és deduïble perquè, en aquest cas, el professional no afecta el bé a la seva activitat professional (article 95.1 de la LIVA).

En parlar de les exempcions, diem que en certs casos **l'exempció és plena o absoluta**, és a dir, que es poden deduir les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes a imposició o que n'estiguin exemptes<sup>18</sup>.

<sup>(18)</sup>Respecte a les exempcions, podeu veure el mòdul didàctic anterior.

L'exempció és plena, per exemple, en les operacions d'**exportació** i les assimilades a aquestes que estiguin exemptes; en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis exempts relatius als **règims duaners suspensius i les àrees exemptes**, i també en les prestacions de serveis que estan relacionades amb aquestes; en certes **operacions financeres** (assegurança, reassegurança, capitalització i serveis relatius a aquestes, i també les operacions bancàries o financeres exemptes); en determinats serveis prestats per **agències de viatges**, i en les operacions que, fetes **fora del territori** d'aplicació de l'impost, hagin originat el dret a la devolució si haguessin tingut lloc a la Península i les Illes Balears (article 94.1 de la LIVA).

### Exemple

**Un advocat resident a Albacete presta els seus serveis jurídics a una empresa alemanya.**

Aquesta operació es localitza a Alemanya, perquè el destinatari té la seu de la seva activitat en aquest país, i és per això que no està subjecta a l'IVA espanyol.

Tanmateix, l'advocat resident a Espanya es pot deduir l'IVA suportat en territori espanyol per les adquisicions de béns i serveis necessaris per a prestar el seu servei (per exemple, IVA de subministrament telefònic o elèctric, d'adquisició d'ordinador, etc.). Això és així perquè aquest servei jurídic originaria el dret a la deducció si s'hagués efectuat al territori d'aplicació de l'IVA espanyol.

La LIVA especifica una sèrie de **limitacions del dret a deduir** per absència d'afectació directa i exclusiva dels béns o serveis a l'activitat empresarial o professional<sup>19</sup>.

<sup>(19)</sup>Article 95 de la LIVA.

En concret, **no s'entenen afectes directament i exclusivament a l'activitat empresarial i professional:**

- 1) Els béns que es destinin habitualment a aquesta activitat i a d'altres de naturalesa no empresarial ni professional per períodes de temps alternatius.
- 2) Els béns o serveis que s'utilitzin simultàniament per a activitats empresarials o professionals i per a necessitats privades.
- 3) Els béns o drets que no figurin en la comptabilitat o els registres oficials de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu.



4) Els béns i drets adquirits pel subjecte passiu que no s'integrin al seu patrimoni empresarial o professional.

5) Els béns destinats a ser utilitzats en la satisfacció de necessitats personals o particulars dels empresaris o professionals, dels seus familiars o del personal que en depèn, a excepció dels destinats a l'allotjament gratuït als locals o les instal·lacions de l'empresa del personal encarregat de la seva vigilància i seguretat, i als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat.

### Exemple

**Un advocat té el despatx al seu habitatge habitual i utilitza de manera simultània l'ordinador i el telèfon per a exercir l'activitat professional i per a l'activitat personal.**

Les quotes d'IVA suportades en l'adquisició de l'ordinador, o en la prestació de serveis d'ADSL o de telefonia, no són en cap cas deduïbles.

En el cas de les quotes suportades per l'adquisició, la importació, l'arrendament o la cessió d'ús per un altre títol dels **béns d'inversió (vehicles automòbils i motocicletes)** que s'emprin en tot l'exercici de l'activitat empresarial o professional, o en part d'aquest exercici, es poden deduir d'acord amb determinades regles, i també els béns i els serveis directament relacionats amb aquests (accessoris, combustibles, serveis d'aparcament i reparació, etc.).

Aquestes regles són les següents:

1) Si es tracta de béns d'inversió diferents dels compresos en la regla següent, en la mesura que aquests béns s'utilitzin previsiblement, d'acord amb criteris fundats, en l'exercici de l'activitat empresarial o professional.

2) Si es tracta de **vehicles automòbils de turisme i els seus remolcs, ciclomotors i motocicletes**, es consideren afectes a l'exercici de l'activitat empresarial o professional en la proporció del 50%.

Al contrari, els vehicles que es detallen a continuació es consideren afectes a l'exercici de l'activitat empresarial o professional en la proporció del 100%:

- a) Els vehicles mixtos utilitzats en el transport de mercaderies.
- b) Els utilitzats en la prestació de serveis de transport de viatgers mitjançant contraprestació.
- c) Els utilitzats en la prestació de serveis d'ensenyament de conductors o pilots mitjançant contraprestació.
- d) Els utilitzats pels seus fabricants en la realització de proves, assajos, demostracions o en la promoció de vendes.
- e) Els utilitzats en els desplaçaments professionals dels representants o agents comercials.
- f) Els utilitzats en serveis de vigilància.

### Exemple

**Un advocat té el seu despatx al mateix immoble on s'ubica el seu habitatge habitual.**

La quota suportada d'IVA és deduïble en la part afectada a l'activitat professional, és a dir, la deducció es produeix en funció dels metres quadrats destinats a l'activitat professional respecte del total de metres quadrats de l'immoble.

**Exemple**

Un empresari ha adquirit un vehicle, que afecta a la seva activitat empresarial i destina de manera exclusiva al transport de mercaderies, a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, per un import de 30.000 euros, IVA inclòs.

D'acord amb el que disposa l'article 95.3.2 de la LIVA, en principi seria deduïble la quota de l'IVA en un 50% (si el vehicle és un turisme) o bé en un 100% (si el vehicle és mixt, com per exemple una furgoneta).

No obstant això, s'ha de tenir en compte que l'article 138 de la LIVA estableix que no són deduïbles les quotes suportades pels adquirentes de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció que hagin estat lliurats per subjectes passius revenedors amb aplicació del règim especial. Per tant, l'IVA suportat d'aquest cas no és deduïble.

A més, cal complir dues **condicions** addicionals:

a) Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver **iniciat efectivament**, i a més s'ha hagut de presentar declaració expressa d'inici a l'Administració. No obstant això, les **quotes suportades o satisfetes abans de l'inici de la realització habitual del lliurament de béns o prestacions de serveis** corresponents a les seves activitats empresarials o professionals es poden deduir d'acord amb les regles que figuren en els articles 111, 112 i 113 de la LIVA<sup>20</sup>.

<sup>(20)</sup>Article 93.1 de la LIVA.

b) El subjecte passiu que tingui la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA ha d'estar en **possessió de la factura** o del document equivalent<sup>21</sup>.

<sup>(21)</sup>Els requisits formals de la deducció figuren en l'article 97 de la LIVA.

**Exemple**

Un professional sotmès al règim general de l'IVA ha adquirit un local comercial per 150.000 euros. El promotor li ha transferit un 7% d'IVA.

El tipus de gravamen aplicable és incorrecte, ja que els locals comercials tributen al tipus general de l'IVA (article 91.1.1.7 de la LIVA).

La conseqüència per al promotor és que la seva conducta constitueix una infracció tributària (article 191 de la LGT).

I la conseqüència per al professional adquirent del local és que només es pot deduir l'import transferit en la factura (article 97.3 de la LIVA). En tot cas, s'ha de tenir present que el professional pot interposar una reclamació economicoadministrativa (article 88.6 de la LIVA).

En general, el dret a la deducció **s'origina** en el mateix moment en què es meriten les quotes tributàries objecte de la deducció<sup>22</sup>.

<sup>(22)</sup>Article 98 de la LIVA.

Com a **regles específiques** de naixement del dret a deduir, es preveuen les següents:

1) En les importacions de béns, el dret a la deducció neix en el moment en què el subjecte passiu efectua el pagament de les quotes deduïbles.

No obstant això, si es tracta d'operacions assimilades a les importacions les declaracions de les quals per a la liquidació i l'ingrés de l'impost es presentin en el termini, el dret a la deducció neix en finalitzar el període a què es refereixin aquestes últimes declaracions.

2) En els lliuraments de mitjans de transport nous, realitzats ocasionalment, el dret a la deducció neix en el moment d'efectuar el lliurament corresponent.

3) El dret a la deducció de les quotes suportades o satisfetes en ocasió de l'adquisició o importació dels objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció que optin per aplicar el règim general de l'IVA, neix en el moment en què es meriti l'impost corresponent als lliuraments d'aquests béns.

En definitiva, de les quotes de l'IVA transferit pel subjecte passiu als seus clients es dedueixen o es resten les quotes que ha hagut de suportar en l'exercici de l'activitat, i la **diferència**, si és **positiva**, **s'ingressa a Hisenda**, i si és **negativa**, es pot optar per la **devolució**<sup>23</sup>.

<sup>(23)</sup>Quant a la devolució, podeu veure l'apartat 2 d'aquest mòdul didàctic.

D'altra banda, la LIVA estableix que **no són deduïbles**, entre d'altres, les quotes suportades referents a l'adquisició de vehicles (aquells que, en general, no estiguin destinats a l'activitat empresarial o professional), els viatges, els aliments, la hoteleria i els espectacles, i les joies. Però en tots aquests casos, s'estableix una sèrie d'excepcions<sup>24</sup>.

<sup>(24)</sup>Article 96 de la LIVA.

Com a excepció, **sí que són deduïbles** les quotes suportades en ocasió de les operacions relatives als béns i serveis següents:

- 1) Els béns que objectivament considerats siguin d'exclusiva aplicació industrial, comercial, agrària, clínica o científica.
- 2) Els béns destinats exclusivament a ser objecte de lliurament o cessió d'ús a títol onerós, directament o mitjançant transformació per part d'empresaris o professionals dedicats habitualment a la realització d'aquestes operacions.
- 3) Els serveis rebuts per a ser prestats com a tals a títol onerós per empresaris o professionals dedicats habitualment a la realització d'aquestes operacions.

Finalment, cal assenyalar que l'**exercici del dret a la deducció** s'ha de sotmetre a les disposicions següents:

1) En les **declaracions liquidació corresponents a cada un dels períodes de liquidació**, els subjectes passius poden deduir **globalment l'import total de les quotes deduïbles suportades en aquest període** de l'import total de les quotes de l'impost sobre el valor afegit meritades durant el mateix període de liquidació en el territori d'aplicació de l'impost, com a conseqüència dels lliuraments de béns, adquisicions intracomunitàries de béns o prestacions de serveis fetes per ells.

2) Les deduccions s'han d'efectuar en funció de la **destinació previsible dels béns i serveis adquirits**, sens perjudici de rectificar-los posteriorment si se n'alterés la destinació.

No obstant això, en els casos de **destrucció o pèrdua** dels béns adquirits o importats, per causa no imputable al subjecte passiu degudament justificada, no és exigible aquesta rectificació.

**3) El dret a la deducció només es pot exercir en la declaració liquidació relativa al període de liquidació en la qual el seu titular hagi suportat les quotes deduïbles o en les dels períodes successius, sempre que no hagi transcorregut el termini de quatre anys, comptat a partir del naixement d'aquest dret.**

Si hi ha hagut **requeriment de l'Administració o actuació inspectora**, són deduïbles, en les liquidacions que siguin procedents, les quotes suportades que hagin estat degudament comptabilitzades en els llibres de registre establerts reglamentàriament per a aquest impost, mentre que les quotes no comptabilitzades són deduïbles en la declaració liquidació del període corresponent a la seva comptabilització o en les dels períodes següents. En tot cas, tant unes quotes com les altres només es poden deduir si no ha transcorregut el termini de quatre anys.

En el cas de les **vendes ocasionals de mitjans de transport nous**, el dret a la deducció només es pot exercir en la declaració relativa al període en què es faci el lliurament dels corresponents mitjans de transport nous.

Finalment, en els casos en què la procedència del dret que s'ha de deduir o la quantia de la deducció estigui pendent de la **resolució d'una controvèrsia en via administrativa o jurisdiccional**, el dret a la deducció caduca quan hagin transcorregut quatre anys des de la data en què la resolució o sentència siguin fermes (article 100 de la LIVA).

**4) S'entenen suportades les quotes deduïbles en el moment en què l'empresari o professional que les va suportar rebi la factura corresponent o altres documents justificatius del dret a la deducció.**

Si la meritació de l'impost es produeix en un moment posterior al de la recepció de la factura, aquestes quotes s'entenen suportades quan es meritin. En el cas concret de les importacions, les quotes deduïbles s'entenen suportades en el moment en què neixi el dret a la deducció.

En els casos en què es produeix la inversió del subjecte passiu, s'entén que les quotes són suportades en el moment en què s'expedeix la factura a la qual es refereix l'article 165 de la LIVA, llevat que el moment de la meritació sigui posterior al d'aquesta emissió, cas en què s'entén que les quotes són suportades en el moment en què es meritin.

**5) Si la quantia de les deduccions procedents supera l'import de les quotes meritades en el mateix període de liquidació, l'excés es pot compensar en les declaracions liquidació posteriors, sempre que no hagin transcorregut quatre anys comptats a partir de la presentació de la declaració liquidació en la qual s'origini aquest excés. No obstant això, el subjecte passiu també pot optar per la devolució del saldo existent a favor seu, sense que, en aquest cas, pugui efectuar la seva compensació en declaracions liquidació posteriors, sigui quin sigui el període de temps transcorregut fins que la devolució es faci efectiva.**

### 1.3.2. Regla de prorata

Aquest règim especial de deducció s'aplica quan el subjecte passiu realitza **operacions que donen dret a deducció i d'altres que no generen aquest dret**, com a operacions no subjectes a l'impost o exemptes de l'impost, de manera que les **quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot**, sinó en una proporció determinada (prorata), que es calcula mitjançant un procediment especial<sup>25</sup>. Així mateix, la regla de prorata s'aplica quan el subjecte passiu rep **subvencions** que no integren la base imposable, sempre que es destinin a finançar activitats empresarials o professionals del subjecte passiu.

<sup>(25)</sup>Articles del 102 al 106 de la LIVA.

Aquesta regla de prorata presenta dues modalitats:

1) **Prorata general.**<sup>26</sup> En la modalitat general la deducció es calcula aplicant un **percentatge (prorata) sobre el total de quotes suportades** en l'exercici d'una activitat, sense tenir en compte quins béns o serveis adquirits s'han afectat a operacions subjectes o exemptes i quins s'han destinat a operacions que no donen dret a la deducció. En aquest cas, el percentatge de deducció, que **s'arrodoneix per excés**, es calcula segons aquesta fórmula:

<sup>(26)</sup>Article 104 de la LIVA.

$$\% \text{ de prorata} = \frac{\text{import total d'operacions que originen el dret a la deducció}}{\text{import total d'operacions que originen i no originen el dret a la deducció}} \cdot 100$$

A l'efecte de calcular la prorata, s'entén per **import total de les operacions** en el denominador de la fórmula la suma de les contraprestacions corresponents a aquestes operacions, fins i tot respecte de les operacions exemptes de l'impost o no subjectes a l'impost.

En el moment de concretar les partides que s'han de situar en el denominador de la fórmula, també cal tenir en compte que s'inclouen **regles especials de còmput per a determinades operacions**.

Aquestes regles especials són tres:

1) En les **operacions de cessió de divises, bitllets de banc i monedes** que siguin mitjans legals de pagament, exemptes de l'impost, l'import que cal computar en el denominador és el de la contraprestació de la revenda d'aquests mitjans de pagament, incrementat, si escau, en el de les comissions percebudes i minorat en el seu preu d'adquisició o, si no es pot determinar, en el preu d'altres divises, bitllets o monedes de la mateixa naturalesa adquirides en la mateixa data.

2) En les operacions de **cessió de pagarés i valors no integrats a la cartera de les entitats financeres**, l'import que cal computar en el denominador és el de la contraprestació de

la revenda d'aquests efectes, incrementat, si escau, en el dels interessos i les comissions exigibles i minorat en el seu preu d'adquisició.

3) Si es tracta de **valors integrats a la cartera de les entitats financeres**, s'han de computar en el denominador de la prorrata els interessos exigibles durant el període de temps que correspongui i, en els casos de transmissió dels valors referits, les plusvàlues obtingudes.

Finalment, cal indicar que per a determinar el percentatge de **deducció no es computen** en cap dels termes de la relació:

1) Les operacions realitzades **des d'establiments permanents situats fora del territori** d'aplicació de l'impost, si els costos relatius a aquestes operacions no són suportats per establiments permanents situats dins d'aquest territori.

2) Les **quotes de l'IVA** que hagin gravat directament les operacions a què es refereix l'apartat anterior.

3) L'import dels lliuraments i les exportacions dels **béns d'inversió** que el subjecte passiu hagi utilitzat en la seva activitat empresarial o professional.

4) L'import de les **operacions immobiliàries o financeres** que no **constitueixin activitat empresarial o professional habitual** del subjecte passiu.

En tot cas, es considera activitat empresarial o professional habitual del subjecte passiu la d'arrendament, i tenen la consideració d'operacions financeres les operacions que l'article 20.1.18 de la LIVA estableix com a exemptes, i també les que no gaudeixin d'exempció.

5) Les **operacions no subjectes** a l'impost.

6) L'**afectació** o, si escau, 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.

L'aplicació d'aquesta regla de prorrata general es fa primer de manera **provisional** a partir de les operacions de l'**any precedent**, o de manera alternativa, amb un **percentatge aprovat per l'Administració** a proposta del subjecte passiu<sup>27</sup>. Una vegada acabat l'any, es calcula el **percentatge definitiu** a partir de les operacions dutes a terme realment, i es regularitzen les deduccions provisionals practicades.

<sup>(27)</sup> El procediment que cal seguir figura en l'article 28.1.3 del RIVA.

### Exemple

Un distribuïdor de fruita i verdura a supermercats duu a terme les adquisicions següents:

- Adquisició de fruita i verdures
- Adquisició de maquinària
- Importació d'additius i conservants

D'altra banda, aquesta entitat ha efectuat les vendes que s'indiquen a continuació:

- Vendes de fruita i verdura a diferents supermercats de la província de Barcelona
- Vendes de fruita i verdura a un supermercat de Tolosa

Totes les operacions que fa la societat distribuïdora generen el dret a la deducció de les quotes suportades, d'acord amb el que disposa l'article 94 de la LIVA. Així, d'una banda, tenim les vendes realitzades en territori espanyol, les quals no estan exemptes de l'impost. De l'altra, tenim els lliuraments al supermercat de Tolosa, que si bé n'estan exemptes perquè es tracta de lliuraments intracomunitaris, generen el dret a la deducció d'acord amb el que estableix l'article 94.1.1.c de la LIVA.

Per tant, no és aplicable la regla de prorrata que preveu l'article 102 de la LIVA, sinó que la totalitat de les quotes suportades són deduïbles, llevat que operi alguna de les limitacions o restriccions que estableixen els articles 95 i 96 de la LIVA.

### Exemple

Una empresa es dedica al lloguer d'habitatges i locals de negoci. Els ingressos obtinguts per les operacions realitzades l'any X - 1 han estat de 12.000 euros pel lloguer d'habitatges i de 32.000 euros pel lloguer de locals de negoci, i l'any X, de 20.000 euros i 25.000 euros, respectivament. L'IVA suportat l'any X per les adquisicions fetes en relació amb tots els immobles arrendats ha estat de 1.280 euros els tres primers trimestres i de 160 euros el quart trimestre.

Calculeu el percentatge de prorrata aplicable l'any X i la quantitat total d'IVA suportat que és deduïble aquest any.

Hem de tenir en compte que el lloguer d'habitatges és una operació exempta que no dona dret a la deducció de l'IVA suportat i que, en canvi, el lloguer de locals de negoci és una operació subjecta i no exempta que sí que genera aquest dret. Com que les quotes d'IVA suportades han estat generades per adquisicions realitzades en relació amb tots els immobles arrendats (exempts i no exemptes), hem de calcular el percentatge de prorrata general aplicable l'any X, per saber quina part de l'IVA suportat global és deduïble aquest any.

D'acord amb el que disposa l'article 105.1 de la LIVA, el percentatge de deducció provisionalment aplicable cada any és el fixat com a definitiu per a l'any precedent. Aquesta regla està prevista per a poder aplicar un percentatge de prorrata els tres primers trimestres de l'any X, ja que fins al final d'aquell any (és a dir, fins a la liquidació del quart trimestre), no se saben les dades dels ingressos obtinguts per les operacions de lloguer durant l'any X.

En primer lloc, doncs, calculem el percentatge de prorrata definitiu de l'any X - 1, aplicant-hi la fórmula que figura en l'article 104.2 de la LIVA:  $[32.000 / (32.000 + 12.000)] \times 100 = 72,72\%$ . Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 73%.

Aquest percentatge de prorrata de l'any X - 1 és el que, provisionalment, aplicarà també l'empresa en els tres primers trimestres de l'any X. Com que l'IVA suportat en aquest període és de 1.280 euros, segons s'indica en l'enunciat, l'IVA deduïble en els tres primers trimestres de l'any X ha estat:  $1.280 \times 73\% = 934,40$  euros.

Una vegada finalitzat l'any X, quan té lloc la liquidació del quart trimestre, ja es pot calcular el percentatge definitiu de prorrata de tot l'any, perquè ja es coneixen els ingressos obtinguts pel lloguer d'habitatges (20.000 euros) i de locals de negocis (25.000 euros). Aplicant-hi la mateixa fórmula que hem vist per a l'any X - 1, ara tindrem:

$[25.000 / (25.000 + 20.000)] \times 100 = 55,55\%$ . Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 56%.

Una vegada calculat el percentatge definitiu de prorrata per a l'any X, hem de fer dues coses:

- Primer, aplicar aquest percentatge a l'IVA suportat el quart trimestre de l'any X, per a saber quina part d'aquest és deduïble:  $160 \times 56\% = 89,60$  euros.
- Segon, regularitzar les quantitats d'IVA deduïdes els tres primers trimestres, que s'havien calculat aplicant el percentatge provisional de l'any X - 1:  $1.280 \times 73\% = 934,40$  euros. Com que ara el percentatge definitiu de l'any X és del 56%, ja podem saber l'IVA realment deduïble els tres primers trimestres:  $1.280 \times 56\% = 716,80$  euros. Com podem comprovar, l'empresa ha deduït en aquest període més IVA del que podia deduir finalment, i això vol dir que la diferència ( $934,40 - 716,80 = 217,60$  euros) és la quantitat d'excés de deducció que haurem de regularitzar en la liquidació del quart trimestre. En la liquidació del quart trimestre tenim 89,60 euros d'IVA deduïble, d'acord ja amb el percentatge definitiu de prorrata per a l'any X, però haurem de restar a aquesta quantitat la xifra d'excés de deducció dels primers tres trimestres:  $89,60 - 217,60 = -128$  euros. Com que la xifra és negativa, a la liquidació de l'IVA del quart trimestre, a la quantitat d'IVA meritat o transferit pel lloguer dels locals de negoci, cal sumar-hi aquesta quantitat de 128 euros, i la xifra resultant serà la quantitat que s'ha d'ingressar. Com podem comprovar, en la liquidació del quart trimestre s'ingressa fins i tot més de la quantitat d'IVA meritat o transferit, ja que d'aquesta manera es compensa l'excés de deducció dels primers tres trimestres.

En definitiva, la quantitat d'IVA suportat que és deduïble en tot l'any X és:  $934,40$  (els tres primers trimestres) -  $128$  (el quart trimestre) =  $806,40$  euros. Aquesta és la quantitat d'IVA deduïble que hauríem calculat si ja des del primer trimestre de l'any X haguéssim sabut el percentatge definitiu de prorrata d'aquest any:  $(1.280 + 160) \times 56\% = 806,40$  euros.

**2) Prorrata especial.** La prorrata especial es preveu per a tractar d'apropar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes i perquè el subjecte passiu **dedueixi exactament les quotes suportades**.

### Casos d'aplicació de la prorrata especial

La prorrata especial s'aplica en els dos casos següents:

- Quan el subjecte **opti** per utilitzar-la en els terminis i de la manera previstos reglamentàriament<sup>28</sup>.
- Obligatòriament, quan l'import total de les quotes deduïbles en un any natural, per aplicació de la prorrata general, **excedeixi del 20%** del que resultaria aplicant-hi la prorrata especial.

<sup>(28)</sup> Article 28.1.1 de la RIVA.

La seva aplicació concreta és tan sols una especificació de la prorrata general, sempre **que es puguin individualitzar** els béns i serveis adquirits i utilitzats exclusivament en operacions que originin el dret a la deducció, o en les que no habilitin per a l'exercici del dret.



En el primer cas, és possible **deduir íntegrament** les quotes de l'IVA suportat, mentre que en el segon cas **no és possible deduir** cap quota. Finalment, si els béns o serveis s'utilitzen per a fer conjuntament les dues classes d'operacions (amb dret a deducció i sense aquest dret), es recorre a les regles de la **prorrata general**.

Com en el règim general de deducció, en aquest règim especial tampoc no poden ser objecte de deducció les **limitacions del dret a deduir** per absència d'afectació directa i exclusiva dels béns o serveis a l'activitat empresarial o professional i la prohibició de deduïbilitat que estableixen els articles 95 i 96 de la LIVA.

### Exemple

L'empresa Noseaquemedico fa l'any X unes vendes per un valor de 600.000 euros. Del total de vendes, 360.000 euros han estat generats per vendes gravades que reporten IVA transferit i originen el dret a deducció de l'IVA suportat, mentre que la resta (240.000 euros) ha estat producte de vendes exemptes que no reporten IVA ni originen aquest dret.

El total d'adquisicions de béns i serveis efectuades per la mateixa empresa durant el mateix exercici és de 336.000 euros. D'aquesta quantitat, 86.000 euros corresponen a béns adquirits i destinats a les operacions amb dret a deduir (vendes no exemptes), mentre que 24.000 euros procedeixen de béns adquirits i utilitzats posteriorment per tots dos tipus d'operacions (vendes exemptes i no exemptes). La resta correspon a béns comprats i destinats a vendes exemptes que no permeten deduir l'IVA suportat.

El tipus impositiu aplicable en totes les operacions d'aquest cas és el general del 16%.

La prorrata especial es calcula d'acord amb el que estableix l'article 106 de la LIVA. D'una banda, les quotes impositives suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats en operacions que originin el dret a la deducció es poden deduir íntegrament. Al contrari, les quotes impositives suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en la realització d'operacions que no originin dret a la deducció no poden ser objecte de deducció. Finalment, les quotes impositives suportades en l'adquisició de béns o serveis utilitzats només en part en la realització d'operacions deduïbles només es poden deduir aplicant-hi el percentatge corresponent a la prorrata general.

En el nostre cas tenim:

- Quotes suportades per operacions que originen el dret a la deducció (adquisicions de béns destinats a les vendes no exemptes):  $86.000 \times 16\% = 13.760$  euros. Aquesta quantitat és totalment deduïble.
- Quotes suportades per operacions que originen en part dret a deducció (adquisicions de béns destinats indistintament a les vendes exemptes i no exemptes):  $24.000 \times 16\% = 3.840$  euros. En aquest cas, hem de calcular quin percentatge d'aquestes quotes suportades és deduïble, aplicant-hi la prorrata general. Com vam tenir ocasió d'indicar en els exemples anteriors, el percentatge de prorrata general aplicable a aquest cas és:  $(360.000 / 600.000) \times 100 = 60\%$ . Això significa que les quotes deduïbles assoleixen la quantitat següent:  $3.840 \times 60\% = 2.304$  euros.
- Quotes suportades per operacions que no originen dret a deducció (adquisicions de béns destinats a les vendes exemptes):  $(336.000 - 86.000 - 24.000) \times 16\% = 36.160$  euros. Aquesta quantitat no és deduïble.

Amb relació a les vendes que realitza l'empresa Noseaquemedico, el valor de l'IVA meritat o transferit serà:  $360.000 \times 16\% = 57.600$  euros.

En definitiva, si volem conèixer l'IVA que resulta a ingressar o a compensar o tornar de l'empresa Noseaquemedico, hem de calcular la diferència entre l'IVA meritat o transferit i l'IVA suportat deduïble per aquest subjecte:

IVA meritat o transferit = 57.600 euros

IVA suportat deduïble =  $(13.760 + 2.304) = 16.064$  euros  
 IVA a ingressar =  $57.600 - 16.064 = 41.536$  euros

Finalment, cal determinar si l'aplicació d'aquesta regla especial de prorrata és obligatòria o no ho és per a aquest subjecte passiu. En aquest sentit ens hem de remetre al que estipula l'apartat segon de l'article 103.2 de la LIVA: la regla de la prorrata especial és d'aplicació obligatòria si l'import total de les quotes deduïbles en un any natural per aplicació de la regla de la prorrata general excedeixi un 20% del que resultaria si s'hi apliqués la regla especial de prorrata.

Així doncs, hem de calcular les quotes deduïbles en totes dues modalitats, a l'efecte de poder efectuar aquesta comparació:

- Quotes deduïbles per aplicació de la regla especial de prorrata: 16.064 euros.
- Quotes deduïbles per aplicació de la prorrata general: IVA suportat per totes les adquisicions\* percentatge de prorrata =  $(336.000 \times 16\%) \times 60\% = 32.256$  euros.

Com podem comprovar, la quantitat deduïble per l'aplicació de la prorrata general (32.256 euros) excedeix en més d'un 20% la que es genera amb la prorrata especial (16.064 euros), per la qual cosa en aquest cas el subjecte passiu té l'obligació d'acollir-se a aquesta última modalitat de deducció. En el cas que ens ocupa, el 20% de la prorrata especial és de 19.276,8 euros [ $16.064 + (16.064 \times 20\%)$ ], i qualsevol quantitat deduïble per la prorrata general que iguali o superi aquesta quantitat (en el nostre cas, 32.256 euros, que supera clarament aquesta xifra) provoca l'obligatorietat en l'aplicació del règim de prorrata especial.

### 1.3.3. Règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat econòmica

De vegades els subjectes passius de l'impost poden exercir de manera conjunta **activitats empresarials o professionals diferents**, dins d'una activitat econòmica general, els règims de deducció de la qual també són diferents.

El legislador considera **sectors diferenciats** els següents:

1) Aquells en què les **activitats exercides i els règims de deducció són diferents**.<sup>29</sup>

<sup>(29)</sup> Reial decret 1560/1992, de 18 de desembre.

Les activitats econòmiques són diferents si tenen grups assignats diferents en la **classificació nacional d'activitatseconòmiques**,<sup>29</sup> mentre que els règims de deducció són diferents si les seves **prorrates difereixen en més de 50 punts percentuals**.

2) Les activitats acollides al règim especial **simplificat**, al d'**agricultura**, al de les operacions amb **or d'inversió** o al **recàrrec d'equivalència**.

3) Les operacions d'**arrendament financer**.

En aquest cas, la regla general determina que el règim de deducció s'aplica **independentment a cada sector d'activitat**, es dedueix de l'IVA meritat l'IVA suportat que correspongui i s'hi aplica, si escau, la **prorrata general** quan s'efectuïn adquisicions o importacions de béns o serveis per a utilitzar-los en comú en diversos sectors diferenciats d'activitat<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>Article 101 de la LIVA.

Com a excepció del que disposa la regla general, en els béns o serveis que es destinin a ser utilitzats simultàniament en activitats acollides al règim especial simplificat i en altres activitats sotmeses al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca o del recàrrec d'equivalència, aquest percentatge de deducció a efectes del règim simplificat és del 50% si l'afectació es produeix respecte d'activitats sotmeses a dos dels règims especials esmentats, o d'un terç si passa altrament.

### Exemple

Un empresari duu a terme dues activitats econòmiques qualificades en grups diferents en la classificació nacional d'activitats econòmiques. La prorrata general corresponent a la primera activitat és del 90% i l'aplicable a la segona, del 10%. Aquest empresari ha adquirit béns per a utilitzar-los conjuntament en totes dues activitats per un import de 5.000 euros.

En aquest cas es compleixen els requisits del règim especial de deducció, ja que tant les activitats exercides com els seus règims de deducció són diferents. Aquest últim requisit es produeix perquè entre una i altra activitat hi ha una distància de 80 punts percentuals en les prorrates respectives (90% i 10%), és a dir, més de 50 punts percentuals que exigeix la normativa.

Per a saber quin percentatge de prorrata és deduïble respecte de l'adquisició de béns utilitzats conjuntament per a totes dues activitats (5.000 euros), cal calcular la prorrata general segons la fórmula coneguda, encara que en aquest cas s'ha de fer conjuntament, és a dir, incloent en el numerador la suma de les operacions amb dret a deducció (no exemptes) realitzades en les dues activitats i en el denominador, la suma de totes les operacions (exemptes i no exemptes) igualment efectuades en l'àmbit de les dues activitats.

No obstant això, l'Administració pot **autoritzar l'aplicació d'un règim de deducció comuna** al conjunt d'activitats que faci un subjecte passiu a sol·licitud d'aquest<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>El procediment per a articular aquesta sol·licitud s'estableix en l'article 28.1.2 del RIVA.

L'autorització no té efectes l'any en què l'import total de les quotes deduïbles per l'aplicació del règim de deducció comuna excedeixi un 20% al que resultaria d'aplicar amb independència el règim de deduccions respecte de cada sector diferenciat. En un altre cas, l'autorització concedida continuarà vigent durant els anys successius mentre el subjecte passiu no la revocui o hi renunciï.

### 1.3.4. Regularització de deduccions per béns d'inversió

D'acord amb aquest règim especial, hi ha la possibilitat de deduir de manera immediata les quotes suportades per adquisició o importació de **béns d'inversió**<sup>32</sup>. Ara bé, si el subjecte que s'acull a aquest règim està subjecte a **prorrata**, cal que es donin una sèrie de circumstàncies en un període de temps concret (quatre anys per a mobles i nou per a immobles) que motivin la regularització<sup>33</sup>.

<sup>(32)</sup>Article 107 de la LIVA.

<sup>(33)</sup>El concepte legal de béns d'inversió a efectes de l'impost s'estableix en l'article 108 de la LIVA.

La regularització també s'aplica si els subjectes passius han fet, durant l'any d'adquisició dels béns d'inversió, exclusivament operacions que originin dret a deducció o exclusiva-

ment operacions que no originin aquest dret i, posteriorment, durant els quatre anys següents (mobles) o nou anys següents (immobles) es modifica aquesta situació i s'hi ha d'aplicar el règim de prorata.

No obstant això, les regularitzacions indicades només es practiquen si entre el percentatge de deducció **definitiu** corresponent a cada un d'aquests anys i el que va prevaler l'any en què es va **suportar la repercussió** hi ha una **diferència superior a deu punts**.

En aquests casos, els ingressos o, si escau, les deduccions complementàries resultants de la regularització de deduccions per béns d'inversió s'han d'efectuar en la **declaració liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any natural** a què es refereixin.

Quant a l'aspecte temporal de la regularització, s'hi afegeixen dos casos que s'aparten de la regla anterior:

a) Quan la **utilització efectiva o entrada en funcionament dels béns s'iniciï posteriorment a la seva adquisició o importació**, la regularització s'efectuarà l'any en què es produeixin aquestes circumstàncies i els quatre següents (mobles) i els nou següents (immobles).

b) En segon lloc, la regularització de les **quotes impositives que hagin estat suportades després de l'adquisició o importació dels béns d'inversió o, si escau, de l'inici de la seva utilització o de la seva entrada en funcionament**, s'ha d'efectuar en finalitzar l'any en què se suportin aquestes quotes amb referència a la data en la qual s'hagin produït les circumstàncies indicades i per cada un dels anys transcorreguts des de llavors. En aquest cas, els ingressos o, si escau, les deduccions complementàries resultants de la regularització de deduccions per béns d'inversió s'han d'efectuar el mateix **any en què se suportin les quotes transferides**.

El **procediment** per a practicar la regularització és el següent<sup>34</sup>:

<sup>(34)</sup>Article 109 de la LIVA.

1) Conegut el percentatge de deducció definitivament aplicable en cada un dels anys en què hagi de tenir lloc la regularització, cal determinar l'import de la **deducció que seria procedent si la repercussió de les quotes s'hagués suportat l'any en què es consideri**.

2) Aquest import es **resta** del de la **deducció efectuada l'any en què va tenir lloc la repercussió**.

3) La **diferència positiva o negativa es divideix per cinc** o, si es tracta de terrenys o edificacions, **per deu**, i el quocient resultant és la quantia de l'ingrés o de la deducció complementària que s'ha d'efectuar.

Finalment, el règim de regularització es completa amb dues regles específiques que cal considerar quan tingui lloc una **transmissió del patrimoni empresarial o professional** o quan es produeixi la **pèrdua o inutilització definitiva** dels béns d'inversió, i es consideren les conseqüències que es produeixen si es duu a terme el **lliurament d'aquests béns durant el període de regularització**.

En primer lloc, s'indica que quan tingui lloc una transmissió del patrimoni empresarial o professional no subjecta en virtut del que estableix l'article 7.1 de la LIVA, **l'adquirent queda automàticament subrogat a la posició del transmissor**, de tal manera que la prorrata de deducció aplicable per a practicar la regularització de deduccions d'aquests béns durant el mateix any i els que faltin per a acabar el període de regularització és la que correspongui al dit adquirent (article 107.5 de la LIVA).

Respecte d'aquest segon supòsit, en els casos de pèrdua o inutilització definitiva dels béns d'inversió, per causa no imputable al subjecte passiu degudament justificada, no és **procedent efectuar cap** regularització durant els anys posteriors a aquell en què es produeix aquesta circumstància (article 107.6 de la LIVA).

I, per acabar, s'imposa una **regularització única pel temps del període de regularització que quedi per transcórrer** en els casos de lliuraments dels béns d'inversió efectuats durant aquell període, que serà diferent en funció de si el lliurament està subjecte i no exempt o no està subjecte o n'està exempt (article 110 de la LIVA).

### Exemple

**Un promotor immobiliari ha afectat a la seva activitat econòmica un dels locals que ha construït, valorat en 60.000 euros. En aquell moment, aquest subjecte passiu de l'IVA està sotmès al règim de prorrata general del 60%. En els tres anys següents, el percentatge de prorrata ascendeix al 65%, al 75% i al 48%, respectivament. El quart any, en què la prorrata del subjecte és del 80%, es produeix la venda del local a un altre empresari per 100.000 euros.**

En el moment en què s'ha produït l'afectació s'ha meritat IVA com a autoconsum, ja que el local va passar de l'actiu circulat a l'actiu fix (article 9.1 de la LIVA). En conseqüència, l'empresari s'ha hagut d'autotransferir l'impost:  $60.000 \times 16\% = 9.600$  euros. Al seu torn, aquesta quota s'ha pogut deduir sota el règim de regularització dels béns d'inversió, amb l'aplicació, si escau, de la regla de prorrata, que en aquest exercici és de 60%. Per tant, l'any de l'afectació la deducció practicada ha estat:  $9.600 \times 60\% = 5.760$  euros.

L'any següent, la prorrata general aplicable ha ascendit 5 punts percentuals, i ha passat del 60% al 65%. En diferir en menys de 10 punts percentuals tots dos percentatges, no és procedent practicar regularització per la inversió.

El segon any, tanmateix, les diferències percentuals de la prorata ja són superiors a 10 (en concret, la diferència entre 75% i 60% és de 15 punts percentuals). Per aquest motiu, sí que és procedent en aquest exercici practicar la regularització:

- Deducció practicada l'any de l'afectació:  $9.600 \times 60\% = 5.760$  euros.
- Deducció deduïble el segon any posterior a l'afectació:  $9.600 \times 75\% = 7.200$  euros.
- Diferència a regularitzar:  $5.760 - 7.200 = -1.440$  euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat que s'ha de regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble):  $-1.440 / 10 = -144$  euros. Aquesta quantitat negativa (-144 euros) actua com una deducció complementària que s'afegeix a les quotes suportades deduïbles del període.

El tercer any les diferències percentuals de la prorrata també són superiors a 10 (en concret, la diferència entre 48% i 60% és de 12 punts percentuals), encara que en aquest cas la diferència resideix en el fet que la prorrata posterior no és superior, com l'any anterior, sinó inferior. Per aquest motiu, també és procedent en aquest exercici practicar la regularització:

- Deducció practicada l'any de l'afectació:  $9.600 \times 60\% = 5.760$  euros.
- Deducció deduïble el tercer any posterior a l'afectació:  $9.600 \times 48\% = 4.608$  euros.
- Diferència que s'ha de regularitzar:  $5.760 - 4.608 = 1.152$  euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat que s'ha de regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble):  $1.152 / 10 = 115,2$  euros. Aquesta quantitat positiva (115,2 euros) actua com un ingrés complementari que s'afegeix a les quotes meridades o transferides del període.

D'altra banda, hem d'advertir que si es produeix la transmissió de l'immoble abans de concloure el període de regularització del bé d'inversió (en aquest cas, el quart any), el subjecte passiu ha d'anticipar totes les regularitzacions anuals pendents de deducció.

El quart any les diferències percentuals de la prorrata tornen a ser superiors a 10 (en concret, la diferència entre 80% i 60% és de 20 punts percentuals). Per aquest motiu, és procedent novament en aquest exercici practicar la regularització:

- Deducció practicada l'any de l'afectació:  $9.600 \times 60\% = 5.760$  euros.
- Deducció deduïble el quart any posterior a l'afectació:  $9.600 \times 80\% = 7.680$  euros.
- Diferència que s'ha de regularitzar:  $5.760 - 7.680 = -1.920$  euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat que s'ha de regularitzar seria la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble):  $-1.920 / 10 = -192$  euros. Aquesta quantitat negativa (-192 euros) actuaria, igual com el segon any, com una deducció complementària que s'afegiria a les quotes suportades deduïbles del període. Tanmateix, com que la transmissió del local es produeix aquest quart any, cal anticipar les regularitzacions multiplicant la quantitat que correspondria regularitzar pels anys que resten per a finalitzar el període de regularització. Això succeeix quan la venda no n'està exempta, per renúncia a l'exempció.

En el nostre cas:  $-192 \times 6$  (anys que falten perquè acabi el període de regularització, és a dir, anys que falten a comptar des del quart any fins al desè any) = -1.152 euros.

Finalment, si la venda del local estigués exempta de l'impost, perquè el subjecte passiu no renuncia a l'exempció, la deducció deduïble el quart any posterior a l'afectació seria del 0%, i és per això que la diferència que s'hauria de regularitzar seria:

- Deducció practicada l'any de l'afectació:  $9.600 \times 60\% = 5.760$  euros.
- Deducció deduïble el quart any posterior a l'afectació:  $9.600 \times 0\% = 0$  euros.
- Diferència que s'ha de regularitzar:  $5.760 - 0 = 5.760$  euros.

Com que es tracta d'un bé immoble, la quantitat que s'ha de regularitzar és la diferència dividida entre 10 (entre 5 si el bé és moble):  $5.760 / 10 = 576$  euros. Aquesta quantitat positiva (576 euros) actuaria, igual com el primer any, com un ingrés complementari que s'afegeix a les quotes meritades o transferides del període. Tanmateix, com que la transmissió del local es produeix aquest quart any, cal anticipar la regularització multiplicant la quantitat que correspondria regularitzar pels anys que resten per a finalitzar el període de regularització.

En el nostre cas:  $576 \times 6$  (anys que falten perquè acabi el període de regularització, és a dir, anys que falten a comptar des del quart any fins al desè any) = 3.432 euros.

### 1.3.5. Deduccions anteriors a l'inici de l'activitat

Després de la STJCE de 21 de març de 2000 (sentència Gabalfrisa), es va modificar la redacció dels articles 111, 112 i 113 de la LIVA. D'acord amb aquests preceptes, es permeten **deduir**, en general, les quotes suportades abans de l'inici d'una activitat aplicant-hi un **percentatge provisional**, sotmès a **regularització** posterior, **proposat** pel subjecte passiu o **fixat** per l'Administració<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Aquest règim especial de deducció s'estableix en l'article 27 del RIVA, mentre que la sol·licitud del subjecte passiu amb la proposta de percentatge provisional de deducció es disposa en l'article 28.1.4 del RIVA.

L'únic requisit que es demana per a aplicar la deducció és que els subjectes adquireixin la condició d'empresaris o professionals per efectuar adquisicions o importacions de béns o serveis amb la **intenció**, confirmada pels elements objectius, de **destinar-les** a la realització d'activitats d'aquesta naturalesa.

Per tant, ja no fa falta que l'inici de l'activitat es produeixi en el termini d'un any, com establia la redacció anterior de la LIVA, i continuen quedant excloses d'aquest règim de deducció les adquisicions que el subjecte passiu vulgui emprar en les activitats sotmeses al **recàrrec d'equivalència** o a algun dels **règims especials d'agricultura, ramaderia o pesca**.

Les deduccions provisionals a què es refereix aquest règim especial es regularitzen aplicant el **percentatge definitiu** que, calculat pel procediment de prorrata general, **globalment correspongui al període dels quatre primers anys naturals** de realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis efectuats en l'exercici d'activitats empresarials o professionals, seguint el procediment següent:

- 1) Un cop conegut el percentatge de deducció definitivament aplicable a les quotes suportades o satisfetes abans de l'inici de la realització dels lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a l'activitat empresarial o professional, es determina l'import **de la deducció que seria procedent en aplicació d'aquest percentatge**.
- 2) Aquest import es resta de la **suma total de les deduccions provisionals practicades**.
- 3) La **diferència, positiva o negativa, és la quantia de l'ingrés o de la deducció complementària** que s'ha d'efectuar.
- 4) Les deduccions provisionals corresponents a quotes suportades o satisfetes per l'adquisició o importació de béns d'inversió, **una vegada regularitzades** d'acord amb el que disposen els tres apartats anteriors, hauran de ser objecte de la **regularització prevista per a les deduccions per béns d'inversió** durant els anys del període de regularització que quedin per transcórrer.

### Exemple

Abans d'iniciar l'activitat empresarial, l'any X, s'adquireix maquinària per un import d'1.000.000 d'euros. El subjecte passiu proposa a l'Administració l'aplicació d'un percentatge provisional de deducció de l'IVA suportat del 50%. L'activitat s'inicia dos anys després, l'any X + 2. Les vendes no exemptes realitzades a partir d'aquell moment durant els quatre anys següents (X + 2, X + 3, X + 4 i X + 5) ascendeixen a 500.000, 400.000, 600.000 i 700.000 euros. En aquests mateixos anys l'empresa duu a terme operacions exemptes de l'impost, que no donen dret a deducció, pels imports següents: 100.000, 200.000, 300.000 i 400.000 euros.

L'any d'adquisició de la maquinària, l'IVA suportat ascendeix a 160.000 euros (1.000.000 × 16%). D'aquesta quantitat, el 50% és deduïble: 160.000 × 50% = 80.000 euros. L'Administració tornarà aquesta quantitat al subjecte passiu, ja que no ha començat l'activitat i encara no hi ha quotes meritades o transferides.

El percentatge definitiu de prorrata és el següent:  $[(500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000) / (500.000 + 400.000 + 600.000 + 700.000 + 100.000 + 200.000 + 300.000 + 400.000)] \times 100 = 68,75\%$ . Aquest percentatge s'arrodoneix per excés: 69%.

La regularització, per tant, és la següent:

- 1) Deducció practicada l'any X d'adquisició de la maquinària:  $160.000 \times 50\%$  (percentatge de prorrata provisional) = 80.000 euros.
- 2) Deducció que correspon d'acord amb el percentatge de prorrata definitiu dels quatre anys següents a l'inici de l'activitat:  $160.000 \times 69\% = 110.400$  euros.

En aquest cas, com que la quota deduïble definitivament (110.400 euros) és superior a la quota deduïda efectivament de manera provisional (80.000 euros), l'any X + 6 correspon efectuar la regularització. La diferència (30.400 euros) és més quantitat deduïble en aquest exercici.

### 1.3.6. Rectificació de deduccions

Els subjectes passius, si no hi ha hagut un requeriment previ, poden rectificar les deduccions practicades si l'import d'aquestes deduccions s'ha determinat incorrectament o l'import de les quotes suportades ha estat objecte de rectificació. Aquesta rectificació de les deduccions és **obligatòria** si implica una minoració de l'import inicialment deduït<sup>36</sup>.

<sup>(36)</sup>Article 114 de la LIVA.

La rectificació de deduccions originada per la **rectificació prèvia de l'import de les quotes inicialment suportades** s'efectua de la **manera** següent:

1) Si la rectificació determina un **increment** de l'import de les quotes inicialment deduïdes, es pot efectuar en la **declaració liquidació** corresponent al període impositiu en què el subjecte passiu rebí el document justificatiu del dret que s'ha de deduir, en què es rectifiquin les quotes inicialment transferides, o bé en les declaracions liquidació següents, sempre que no hagin transcorregut **quatre anys** des de la meritació de l'operació o, si escau, des de la data en la qual s'hagin produït les circumstàncies que determinen la modificació de la base imposable de l'operació.

Sens perjudici del que s'ha dit anteriorment, en cas que la rectificació de les quotes inicialment suportades hagi estat motivada **per una causa diferent de les que preveu l'article 80 de la LIVA** (que estableix el règim de la modificació de la base imposable), la rectificació de la deducció d'aquestes quotes no es pot efectuar fins transcorregut **un any** des de la data d'expedició del document justificatiu del dret que s'ha de deduir, en què es rectifiquin aquestes quotes.

2) Si la rectificació determina una **minoració** de l'import de les quotes inicialment deduïdes, el subjecte passiu ha de presentar una **declaració liquidació** rectificativa i aplicar-hi el **recàrrec** i els **interessos de demora** que siguin procedents, de conformitat amb el que preveu la Llei general tributària.

No obstant això, si la rectificació té l'origen en un **error fundat de dret o en les causes que preveu l'article 80 de la LIVA** (que estableix el règim de la modificació de la base imposable), s'ha d'efectuar en la declaració liquidació corresponent al període impositiu en què el subjecte passiu **rebí el document justificatiu** del dret que s'ha de deduir, en què es rectifiquin les quotes inicialment suportades.



## 2. Devolucions

Com acabem de comprovar, els empresaris i professionals tenen **dret a deduir**, de les quotes tributàries que s'hagin meritat per les operacions que duguin a terme, les quotes suportades en les adquisicions de béns i serveis que utilitzin en l'activitat econòmica.

En aquests casos el legislador preveu la possibilitat de traslladar, si convé, l'**excés de quota suportada** en relació amb la quota transferida al període següent. Però si aquest excés és massa elevat, les **compensacions són insuficients** i la situació es repeteix en el temps, per la qual cosa es preveu el mecanisme de la **devolució** de les quotes.

Respecte a aquesta qüestió, es pot parlar d'uns **casos generals de devolució** i d'altres instruments de devolució que atenen majoritàriament la finalitat última de l'impost, que és **gravar el consum efectiu en el territori d'aplicació de l'impost**. Amb tot, en aquests últims supòsits es detecta també una certa finalitat proteccionista, és a dir, se cerca que les mercaderies surtin sense suportar cap tribut i competeixin en les mateixes condicions que les fabricades en el mercat de destinació. Així, doncs, distingim entre el següent:

**a) Supòsits generals.** En el supòsit general de devolució, els subjectes passius que no hagin pogut efectuar les deduccions originades en un període de liquidació, perquè han superat contínuament la quantia de les deduccions de les quotes meritades, tenen dret a sol·licitar la **devolució del saldo a favor seu existent el 31 de desembre de cada any**. La sol·licitud s'ha de formular en la **declaració liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any**.<sup>37</sup>

<sup>(37)</sup>Article 115 de la LIVA.

A efectes del procediment que cal seguir, la normativa estipula el següent:

- 1) En els supòsits generals de devolució, l'Administració practica, si escau, una **liquidació provisional** dins dels sis mesos següents al mes en què finalitza el termini previst per a la presentació de la declaració liquidació en la qual se sol·liciti la devolució de l'impost, o a partir de la data de la presentació d'aquesta última si es tracta d'una declaració liquidació presentada fora de termini.
- 2) Si de la declaració liquidació o, si escau, de la liquidació provisional resulti una quantitat a tornar, l'Administració tributària en fa la **devolució d'ofici**, sens perjudici de la pràctica de les liquidacions provisionals o definitives ulteriors que corresponguin.
- 3) Si la liquidació provisional no s'ha practicat en el termini establert en el primer paràgraf d'aquest apartat, l'Administració tributària **torna d'ofici** l'import total de la quantitat sol·licitada, sens perjudici de la pràctica de les liquidacions provisionals o definitives ulteriors que corresponguin.
- 4) Transcorregut el termini establert sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració tributària, s'aplica a la quantitat pendent de devo-

lució l'**interès de demora** a què es refereix la Llei general tributària, des del dia següent al de l'acabament d'aquest termini i fins a la data de l'ordenació del seu pagament, sense necessitat que el subjecte passiu el reclami.

5) Reglamentàriament es determinen el **procediment i la forma de pagament** de la devolució d'ofici a què es refereix aquests apartat (article 29 del RIVA).

Com a supòsit també general de devolució, s'amplia a tots els subjectes passius la possibilitat de **sol·licitar devolucions amb caràcter mensual**, sempre que optin per això.<sup>40</sup> Les sol·licituds de devolució mensual tenen els mateixos terminis i condicions que la devolució anual.

Per a l'exercici del dret a la devolució mensual es crea un **registre de devolució mensual**, que gestiona l'Agència Estatal d'Administració Tributària, en què els subjectes passius es poden inscriure mitjançant la presentació d'una **declaració censal**. Per poder-se inscriure en aquest registre, els subjectes passius han de complir uns **requisits** determinats:

- Estar al corrent de les obligacions tributàries que tenen.
- No estar incurs en cap causa que doni lloc a la baixa cautelar en el Registre de Devolució Mensual o de revocació del NIF.
- No dur a terme activitats que tributin en el règim simplificat<sup>38</sup>.

Les sol·licituds d'inscripció en el Registre s'han de dur a terme en el mes de **novembre** anterior a l'any en què se'n produiran els efectes, si bé també es poden realitzar en el termini de presentació de les declaracions o liquidacions periòdiques, cas en què la inscripció es produirà amb efectes des de l'endemà següent al dia en què s'acaba el període de liquidació corresponent.

La sol·licitud d'inscripció s'entén desestimada si no s'obté cap resolució expressa en un termini de tres mesos des que fou presentada.

Una vegada inscrits en el Registre, el **termini mínim de permanència** en aquest és d'**un any natural** o, en el cas de sol·licituds durant el termini de presentació de les declaracions o liquidacions, durant l'any natural en què es produeixi la inscripció i el següent.

Si s'exclou una entitat del Registre o es constata la inexactitud de la informació censal presentada, es tanca l'accés al Registre durant els tres anys següents a la notificació de la resolució corresponent, i si se sol·licita la baixa del Registre (en general, durant el mes de novembre anterior a l'any en què s'han de produir els efectes) no es pot tornar a sol·licitar l'alta per al mateix any natural.

Els subjectes passius inscrits en el Registre de Devolució Mensual han de presentar les seves **declaracions o liquidacions** de l'impost exclusivament de manera **telemàtica** i amb periodicitat mensual. Així mateix, aquests subjectes estan obligats a presentar la **declaració informativa** amb el contingut dels llibres de registre de l'impost a què fa referència l'**article 36** del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel **Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol**.

#### Contingut complementari

Les condicions, els terminis, els requisits i el procediment relatiu a les sol·licituds mensuals de devolució es desenvolupen en els **art. 30 i 30 bis RIVA**.

<sup>(38)</sup> Art. 115.dos i 116 de la LIVA.

**b) Supòsits especials.** Es preveuen dos supòsits especials de devolució en l'IVA. El primer supòsit és el règim de devolució **a exportadors en règim de viatgers**, que obtindran la devolució d'entitats **col·laboradores instal·lades** en ports i aeroports un cop hauran presentada una factura del venedor<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 117 de la LIVA.

La devolució d'aquestes quotes també és procedent respecte de les vendes efectuades pels subjectes passius als quals sigui aplicable el **règim especial del recàrrec d'equivalència**.

El **procediment que cal seguir** novament està establert reglamentàriament<sup>40</sup>:

<sup>(40)</sup>Article 9.1.2 del RIVA.

**a)** L'exempció només s'aplica respecte dels lliuraments de béns documentats en una factura l'import total de la qual, impostos inclosos, sigui **superior a 90,15 euros**.

**b)** La **residència habitual** dels viatgers s'acredita mitjançant el passaport, document d'identitat o qualsevol altre mitjà de prova admès en dret.

**c)** El venedor ha d'expedir la **factura** corresponent, en la qual s'han de consignar els béns adquirits i, separatament, l'impost que correspongui.

**d)** Els béns han de sortir del territori de la Comunitat en el **termini dels tres mesos** següents a aquell en què s'ha efectuat el lliurament. A aquest efecte, el viatger ha de presentar els béns a la duana d'exportació, que acreditarà la sortida mitjançant la diligència corresponent en la factura.

**e)** El viatger **ha de remetre la factura diligenciada per la duana al proveïdor**, el qual li ha de tornar la quota transferida en el termini dels quinze dies següents mitjançant xec o transferència bancària. No obstant això, el reemborsament de l'impost també es pot efectuar per mitjà d'**entitats col·laboradores**, autoritzades per l'Agència Estatal d'Administració Tributària, que determina les condicions a què s'ha d'ajustar l'operativa d'aquestes entitats i l'import de les seves comissions. En aquest segon cas, els viatgers han de presentar les factures diligenciades per la duana a aquestes entitats, que **abonen l'import** corresponent, fent-hi constar la conformitat del viatger. Posteriorment, aquestes entitats **remeten les factures originals als proveïdors**, que estan obligats a efectuar el reemborsament corresponent.

**Exemple**

El senyor Antoni ha comprat un cotxe a un concessionari de Màlaga, suportant el corresponent IVA. Al cap d'uns quants dies, aquest subjecte es trasllada a Tenerife, on té la seva residència habitual, i ha de pagar l'impost general indirecte canari.

El senyor Antoni pot presentar la factura a la duana de la comunitat Canària, per a la diligència corresponent, i té dret a la devolució de l'IVA suportat. La factura diligenciada es remet al concessionari de Màlaga. Aquest subjecte passiu de l'IVA ha de fer el reemborsament però, al seu torn, pot deduir aquesta quota en l'autoliquidació trimestral corresponent.

c) El segon supòsit especial de devolució és l'anomenat règim de **devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost**.<sup>41</sup>

<sup>(41)</sup>Article 119 de la LIVA.

S'assimilen als no establerts en el territori d'aplicació de l'impost, els empresaris o professionals que, tot i ser titulars d'un establiment permanent situat en aquest territori, no duen a terme des d'aquest establiment lliuraments de béns ni prestacions de serveis.

Els **requisits** per a l'exercici del dret a la devolució en aquest supòsit són els següents:

- a) Que els empresaris o professionals que pretenguin exercir-lo estiguin establerts a la Comunitat, a les Canàries, a Ceuta o Melilla, o en altres **territoris tercers**.
- b) Que durant el període a què es refereix la sol·licitud **només hagin realitzat** en el territori d'aplicació de l'impost determinats lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes.

Les dues úniques operacions permeses són:

- a) Els lliuraments de béns i prestacions de serveis en què els subjectes passius de l'impost siguin els destinataris d'aquests lliuraments i prestacions, segons el que disposen els números 2, 3 i 4 de l'article 84.1 de la LIVA.
- b) Els serveis de transport i els serveis accessoris als transports, exempts de l'impost en virtut del que disposen els articles 21, 23, 24 i 64 d'aquesta llei.

c) Que durant el període a què es refereix la sol·licitud, els interessats **no hagin estat destinataris** de lliuraments de béns ni de prestacions de serveis de les compreses en els articles 70, apartat 1, números 6 i 7, 72, 73 i 74 d'aquesta llei, subjectes a l'impost i no exempts de l'impost, i respecte de les quals aquests interessats tinguin la condició de subjectes passius en virtut del que disposen els números 2 i 4 de l'apartat 1 de l'article 84 de la LIVA.

d) Que nomenin prèviament un **representant resident** en el territori d'aplicació de l'impost a càrrec del qual serà el compliment de les obligacions formals o de procediment corresponent, el qual hi respondrà solidàriament amb l'interessat en els casos de devolució improcedent.

Aquesta obligació formal no és aplicable als empresaris o professionals establerts a les Canàries, Ceuta o Melilla.

**e) Que estigui reconegut que en l'estat on estiguin establerts hi ha reciprocitat de tracte a favor dels empresaris o professionals establerts a Espanya.**

El reconeixement de l'existència de reciprocitat de tracte a què es refereix el paràgraf anterior s'efectua per resolució del director general de Tributs del Ministeri d'Hisenda.

Aquesta obligació formal tampoc no és aplicable als empresaris o professionals establerts a les Canàries, Ceuta o Melilla.

### **Exemple**

#### **Són deduïbles les quotes d'IVA suportades per empresaris noruecs?**

La Resolució del director de l'Agència Estatal d'Administració Tributària de 6 d'octubre de 2000 diu el següent:

En el cas d'empresaris o professionals establerts fora de la Comunitat, el dret a la devolució de l'impost es condiciona al requisit específic que s'acrediti la reciprocitat a favor dels empresaris o professionals establerts a Espanya. És necessari comparar la regulació concreta que figura en la legislació de Noruega sobre la devolució de l'impost als empresaris no establerts, adaptant les devolucions autoritzades per l'Administració espanyola a les reconegudes per aquest país; a aquest efecte, s'ha demanat l'informe corresponent de la seva Administració fiscal.

Per mitjà de la Direcció General de Relacions Econòmiques Internacionals del Ministeri d'Affers Estrangers, aquesta direcció general va traslladar l'assumpte a les autoritats competents a Noruega, de les quals va rebre la resposta.

Les condicions en què es produeix la devolució de les quotes suportades a Noruega als empresaris o professionals establerts a Espanya són equivalents a les establertes a Espanya per a la devolució de les quotes d'IVA suportades o satisfetes per empresaris o professionals establerts en aquest país. No obstant això, a partir de la informació subministrada per les autoritats noruegues, s'han constatat les diferències següents:

- 1) No és procedent la devolució de les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns que són al seu torn venuts a Noruega.
- 2) La devolució de les quotes corresponents a béns i serveis utilitzats només parcialment en l'activitat empresarial o professional s'efectua atenent el percentatge d'utilització efectiva d'aquests béns.
- 3) Les activitats d'arrendament de béns immobles, incloent-hi les habitacions als hotels, i el transport de passatgers, serveis legals, financers, d'assegurances o de consultoria administrativa o organitzacional, no estan subjectes a l'impost sobre el valor afegit, per la qual cosa els empresaris o professionals que les exerceixin no tenen dret a la devolució de les quotes suportades en les seves adquisicions.
- 4) No hi ha dret a la deducció de les quotes suportades en les adquisicions d'obres d'art o antiguitats o en les despeses de restaurants, espectacles i serveis d'entreteniment, regals o transport de persones, incloent-hi l'ús, les despeses de combustible, el manteniment, etc. de vehicles de passatgers.

Tampoc no hi ha dret a la deducció de les quotes relatives a les despeses de funcionament d'immobles, temps lliure o allotjament de l'empresari o professional i del seu personal.

Per tant, queda acreditada la reciprocitat a què fa referència el precepte que s'ha esmentat, i és procedent la devolució de les quotes suportades o satisfetes per empresaris o professionals establerts a Noruega a l'empara del que disposa l'article 119 de la Llei 37/1992, si bé s'han d'observar les limitacions o condicions a què s'ha fet referència en el paràgraf anterior, en compliment del principi de reciprocitat esmentat.

f) **No són admissibles** les sol·licituds de devolució per un import global **inferior a 200 euros**, encara que sí que es tramitaran les devolucions per un import superior a 25 euros si el període de referència és l'any natural<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup>Article 31.1.f del RIVA.

g) Les sol·licituds de devolució únicament es poden referir als **períodes anual o trimestral immediatament anteriors**. No obstant això, són admissibles les sol·licituds de devolució que es refereixin a un període de temps inferior sempre que conclougui el dia 31 de desembre de l'any que correspongui.

h) L'Administració tributària pot exigir als interessats l'aportació de la **informació i els justificants** necessaris per a poder apreciar el fonament de les sol·licituds de devolució que es presentin i, en particular, per a determinar correctament l'import de la devolució.

Finalment, cal indicar que el procediment per a sol·licitar aquestes devolucions es determina reglamentàriament<sup>43</sup> i que, quant a la **quantificació o càlcul de la quantitat que s'ha de tornar**, s'han de tenir en compte dues regles:

<sup>(43)</sup>Article 31 del RIVA.

a) En la determinació de l'import que s'ha de tornar s'apliquen els criteris de la **prorrata especial**.

A aquest efecte, cal tenir en compte quina és la utilització dels béns o serveis per part de l'empresari o professional no establert en la realització d'operacions que li originen el dret a deduir, en primer lloc, segons la normativa aplicable en l'estat membre en el qual estigui establert i, en segon lloc, segons el que disposa la LIVA.

b) **No són objecte de devolució** determinades quotes.

No es tornen les quantitats següents:

1) Les quotes que s'hagin suportat indegudament en ocasió de lliuraments de béns als quals sigui aplicable el supòsit d'exempció previst en el número 2 de l'article 21 d'aquesta llei, o el que preveu l'apartat 1 de l'article 25 en els casos en què l'expedició o el transport amb destinació a un altre estat membre de la Comunitat dels béns objecte de lliurament sigui realitzada per l'adquirent d'aquests béns o per un tercer que actuï per compte d'aquell, sens perjudici, en tots dos casos, de la rectificació de la repercussió d'aquestes quotes que escaigui, segons el que preveu l'article 89 d'aquesta llei.

2) L'import de les quotes que estaria exclòs del dret a deducció per aplicació del que disposen els articles 95 i 96 d'aquesta llei.

En qualsevol d'aquests tres casos especials de devolució que acabem d'examinar no hi ha **IVA transferit**, sinó únicament IVA suportat deduïble a tornar, a causa que les exportacions tenen **exempció plena**.

En els dos primers supòsits especials, a més, i també en el supòsit general de devolució, l'Administració pot exigir la prestació de **garanties** suficients<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>Article 118 de la LIVA.

### 3. Règims especials

Tal com advertíem en la introducció d'aquest mòdul, l'enorme complexitat i casuística del règim jurídic dels elements substantius o de qualificació de l'IVA (fet imposable, exempcions, subjectes passius), en els termes estudiats en el mòdul anterior, provoquen també la necessitat de quantificació del deute tributari d'incloure fins a vuit **règims especials de l'impost**.

En aquests règims s'especifiquen diferents instruments de càlcul de les quotes que s'han ingressar o tornar de l'IVA, **separats més o menys del règim general**, per a un grup determinat de subjectes i d'operacions.

El fonament de l'existència dels règims especials de l'impost no és tant la reducció de l'impost que han de pagar determinats subjectes passius com la **simplificació de les obligacions materials i formals** que incumbeixen a petits empresaris i professionals (règim simplificat; règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca, i règim especial del recàrrec d'equivalència) o l'adequació de les normes generals a les característiques pròpies de determinats sectors econòmics per a **evitar duplicitats impositives** (règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció; règim especial de l'or d'inversió; règim especial de les agències de viatge, i règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica); règim especial del grup d'entitats.

#### 3.1. Règim simplificat

El règim simplificat és un règim d'**aplicació automàtica però renunciable**.

La **renúncia** al règim simplificat té efecte per a un període mínim de **tres anys**, en les condicions que s'estableixen en els articles 33 i 35 del RIVA.

Aquest règim especial de l'IVA és aplicable als subjectes passius que compleixen els **requisits** següents<sup>45</sup>:

<sup>(45)</sup>Article 122 de la LIVA i articles 34 i 37 del RIVA.

a) Que siguin **persones físiques** o **entitats en règim d'atribució de rendes** en l'IRPF, integrades només per persones físiques.

b) Que facin **habitualment** activitats incloses en l'àmbit objectiu d'aquest règim simplificat, i dins dels **límits** fixats per a cada una d'aquestes activitats.

c) Que el **volum d'ingressos l'any immediatament anterior no superi els 450.000 euros** per al conjunt de les seves activitats empresarials o professionals (300.000 euros per al conjunt de les activitats agrícoles, forestals i ramaderes), o que el **volum de despeses per adquisicions l'any immediatament anterior no superi els 300.000 euros anuals**.<sup>46</sup>

<sup>(46)</sup> Article 122 de la LIVA i articles 34 i 37 del RIVA.

A efectes del que preveu aquest requisit, cal tenir en compte dues regles addicionals:

- 1) Que el volum d'ingressos inclou la totalitat dels obtinguts en el conjunt de les activitats esmentades, i que **entre aquests no es computen les subvencions corrents o de capital ni les indemnitzacions, ni tampoc l'impost sobre el valor afegit que gravi l'operació**.
- 2) Que si l'any immediatament anterior s'hagués iniciat una activitat, el **volum d'ingressos o despeses s'ha d'eleva a l'any**.

d) Que **no hagin renunciat a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva** per signes, índexs o mòduls de l'IRPF per qualsevol de les seves activitats.

e) Que **no exerceixin altres activitats econòmiques que no estiguin compromeses en el règim simplificat**, llevat que per a aquestes activitats estiguin acollides als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

L'**exclusió de règim simplificat** és determinada per les circumstàncies que estableix l'article 36 del RIVA.

Aquestes circumstàncies són les següents:

- a) Haver **superat els límits** que, per a cada activitat, determini el ministre d'Hisenda, amb efectes l'any immediat posterior a aquell en què es produeixi aquesta circumstància, llevat del cas d'inici de l'activitat, en què l'exclusió té efectes a partir del moment que comenci l'activitat. Els subjectes passius prèviament exclosos per aquesta causa que no superin els límits esmentats en exercicis successius queden sotmesos al règim simplificat, llevat que hi renunciïn.
- b) Haver **superat** en un any natural, i per a un conjunt determinat d'operacions, un import de **450.000 euros**.
- c) **Modificació normativa de l'àmbit objectiu** aplicable del règim simplificat que determini la no-aplicació d'aquest règim a les activitats empresarials realitzades pel subjecte passiu, amb efectes a partir del moment que fixi la corresponent norma de modificació d'aquest àmbit objectiu.
- d) Haver quedat **exclòs de l'aplicació del règim d'estimació objectiva** de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- e) **Dur a terme activitats no acollides als règims especials simplificats, de l'agricultura, ramaderia i pesca, o del recàrrec d'equivalència**.
- f) Haver **superat en un any natural l'import de 300.000 euros anuals**, exclòs l'IVA, per les adquisicions o importacions de béns i serveis per al conjunt de les activitats empresarials o professionals del subjecte passiu, excloses les relatives a elements de l'immobilitzat.



Els empresaris o professionals acollits al règim simplificat han de determinar, per a cada activitat a la qual sigui aplicable aquest règim especial, **l'import de les quotes meritades** en concepte d'IVA i del recàrrec d'equivalència, en virtut dels **índexs, mòduls i altres paràmetres**, i del procediment que estableixi el ministre d'Hisenda<sup>47</sup>. De l'import de les quotes meritades indicat en el paràgraf anterior, es pot **deduir l'import de les quotes suportades o satisfetes** per operacions corrents relatives a béns o serveis afectats a l'activitat per la qual l'empresari o professional estigui acollit a aquest règim especial<sup>48</sup>.

(47) L'ordre ministerial s'ha de publicar en el *Butlletí Oficial de l'Estat* abans del dia 1 del mes de desembre anterior a l'inici del període anual d'aplicació corresponent (article 42 del RIVA).

(48) Articles 123 de la LIVA i 38 del RIVA.

La **deducció de les quotes suportades o satisfetes** s'ha d'ajustar a les regles següents:

- a) **No són deduïbles** les quotes suportades pels serveis de desplaçament o viatges, hoteleria i restauració en el cas d'empresaris o professionals que exercixin la seva activitat en un local determinat. A aquest efecte, es considera un local determinat qualsevol edificació, excloent-ne els magatzems, aparcaments o dipòsits tancats al públic.
- b) Les quotes suportades o satisfetes només són **deduïbles en la declaració liquidació corresponent a l'últim període impositiu de l'any** en què s'hagin d'entendre suportades o satisfetes, per la qual cosa, amb independència del règim de tributació aplicable en anys successius, no és procedent la seva deducció en un període impositiu posterior.
- c) Si es duen a terme adquisicions o importacions de béns i serveis per a utilitzar-los en comú en diverses activitats per les quals l'empresari o professional estigui acollit a aquest règim especial, la quota que cal deduir en cada una d'aquestes és la que resulti del **prorrateig en funció de la seva utilització efectiva**. Si no és possible aplicar aquest procediment, s'imputen per parts iguals a cada una de les activitats.
- d) Es poden **deduir les compensacions agrícoles** satisfetes pels empresaris o professionals per l'adquisició de béns o serveis a empresaris acollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca.
- e) Addicionalment, els empresaris o professionals tenen dret, en relació amb les activitats per les quals estiguin acollits a aquest règim especial, a deduir **l'1% de l'import de la quota meritada**, en concepte de **quotes suportades de difícil justificació**.

A l'import resultant de la deducció indicada **s'hi han d'afegir les quotes meritades** per les operacions següents:

- 1) Les **adquisicions intracomunitàries** de béns.
- 2) Les operacions en les quals els **subjectes passius han de satisfer l'impost com a destinataris** dels serveis prestats per no residents.
- 3) Els **lliuraments d'actius fixos materials** i les transmissions d'actius fixos immaterials.

Del resultat obtingut amb les operacions que s'acaben d'esmentar, es deduirà finalment l'import de les quotes suportades o satisfetes per l'adquisició o importació d'actius fixos, considerant-se com a tals els elements de l'immobilitzat i, en particular, aquells de què es disposi en virtut de contractes d'arrendament financer amb opció de compra, tant si aquesta opció és vinculant, com si no ho és.

Finalment, cal destacar que el resultat d'aplicar tot aquest conjunt d'operacions, el determina el subjecte passiu **en finalitzar cada any natural**, però que realitza en les declaracions liquidació corresponents als tres primers trimestres d'aquest any **l'ingrés a compte d'una part d'aquest resultat**, calculat d'acord amb el procediment establert pel ministre d'Hisenda<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>Article 39 del RIVA.

Les obligacions formals i de liquidació que incumbeixen als subjectes passius s'estableixen en els articles 40 i 41 del RIVA.

### Exemple

Els senyor Felip és l'amo d'un forn (epígraf 419.1 de l'IAE). Ell i dos empleats més treballen 2.000 hores a l'any, que és el nombre d'hores anuals fixat en el conveni col·lectiu del sector. El local on s'exerceix l'activitat té 100 metres quadrats i el forn, una capacitat de 300 decímetres quadrats. Les quotes suportades d'IVA van ascendir a 3.000 euros i les quotes meritades o transferides segons els índexs i els mòduls de l'any anterior van arribar a la xifra de 3.200 euros.

En l'ordre ministerial corresponent figuren els índexs, els mòduls i els paràmetres aplicables en cada exercici a aquesta i altres activitats. Així, per exemple:

<b>Activitat: Indústries del pa i de la pastisseria Epígraf IAE 419.1</b>			
Mòdul	Definició	Unitat	Quota meritada anual per unitat
			Euros
1	Personal ocupat	Persona	1.505,37
2	Superfície del local	Metre quadrat	6,30
3	Superfície del forn	100 decímetres quadrats	27,08

Quota mínima per operacions corrents: 20% de la quota meritada per operacions corrents.

D'acord amb l'ordre, es computa com una persona assalariada la que treballa el nombre d'hores anuals per treballador fixat en el conveni col·lectiu corresponent o, si no hi ha conveni, 1.800 hores/any. Si el nombre d'hores de treball a l'any és inferior o superior, s'estima com a quantia de la persona assalariada la proporció existent entre el nombre d'hores efectivament treballades i les fixades en el conveni col·lectiu o, si no hi ha conveni, 1.800.

D'aquesta manera, aplicant els índexs i mòduls indicats, la quota meritada per les operacions realitzades per la fleca és:

- Personal assalariat (2)  $\times$  1.505,37 euros = 3.010,74 euros.
- Superfície del local (100 metres quadrats)  $\times$  6,30 euros = 630 euros.
- Superfície del forn (300 decímetres quadrats)  $\times$  0,2708 euros = 81,24 euros.
- Total: 3.010,74 + 630 + 81,24 = 3.721,98 euros.

La quota d'IVA que s'ha d'ingressar seria: 3.721,98 euros (quota meritada segons índexs i mòduls) – 3.000 euros (quota suportada segons l'enunciat) – 37,22 euros (1% de les quotes suportades en concepte de despeses de difícil justificació) = 684,76 euros.

En tot cas, cal tenir en compte que hi ha una quota mínima. Com s'indica en el quadre de signes i índexs que hem reproduït, en aquest cas la quota mínima seria: 3.721,98 euros (quota meritada segons índexs i mòduls)  $\times$  20% = 744,40 euros. Com que aquesta quota mínima (744,40 euros) és superior a la quota resultant de deduir l'IVA suportat (684,76 euros), la quota que s'ha d'ingressar serà aquesta última: 744,40 euros.

El resultat d'aplicar el que s'ha indicat, el calcula el subjecte passiu en finalitzar l'exercici, si bé en les declaracions liquidació corresponents als tres primers trimestres de cada any natural, el subjecte passiu ha d'haver fet prèviament, durant els vint primers dies naturals dels mesos d'abril, juliol i octubre, l'ingrés a compte d'una part de la quota derivada del règim simplificat, que resulti d'aplicar el percentatge assenyalat per a cada activitat (en el cas que ens ocupa, indústries del pa i la pastisseria, el 6%), a la quota meritada per operacions corrents de l'exercici anterior en aplicació del règim d'índexs i mòduls (3.200 euros, segons s'indica en l'enunciat):  $3.200 \times 6\% = 192$  euros. Per tant, durant l'exercici ha fet 3 pagaments de 192 euros, és a dir, 576 euros, quantitat que es pot deduir en la liquidació final.

És per això que, en la liquidació del quart trimestre, la quota que s'ha d'ingressar serà negativa, és a dir, una quantitat a ingressar: 740,40 euros (quota mínima) – 576 euros (ingressos a compte) = –164,40 euros.

### 3.2. Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca

El règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca és un règim d'aplicació **automàtica però amb possibilitat de renúncia**<sup>50</sup> que s'aplica als titulars d'exportacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres que **obtinguin directament** productes naturals, vegetals o animals, dels seus cultius, les seves explotacions o les seves captures per a ser **transmesos a tercers**.<sup>51</sup>

<sup>(50)</sup> Els requisits i el procediment de renúncia es preveuen en l'article 33 del RIVA.

<sup>(51)</sup> Article 125 de la LIVA.

Es consideren **explotacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres** les que obtinguin directament productes naturals, vegetals o animals dels seus cultius, les seves explotacions o les seves captures i, en particular, les següents (article 44 del RIVA):

- 1) Les que duguin a terme activitats agrícoles en general, incloent-hi el cultiu de plantes ornamentals, aromàtiques o medicinals, flors, xampinyons, espècies, llavors o plançons, sigui quin sigui el lloc d'obtenció dels productes, encara que es tracti d'hivernacles o viviers.
- 2) Les dedicades a la silvicultura.
- 3) La ramaderia, incloent-hi l'avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura i la cria d'espècies cinegètiques, sempre que estigui vinculada a l'explotació de la terra.
- 4) Les explotacions pesqueres en aigua dolça.
- 5) Els viviers de mol·luscos, crustacis i les piscifactories.

S'exclouen d'aquest règim els subjectes següents<sup>52</sup>:

<sup>(52)</sup>Articles 124.2 de la LIVA i 43.2 del RIVA.

- a) Les **societats mercantils**.
- b) Les societats **cooperatives** o societats **agràries de transformació**.
- c) Els subjectes passius el **volum d'operacions dels quals durant l'any immediatament anterior hagi superat** les quantitats establertes reglamentàriament (article 43 del RIVA).
- d) Els subjectes passius que hagin **renunciat a l'aplicació del règim d'estimació objectiva** de l'IRPF per a qualsevol de les seves activitats econòmiques.
- e) Els subjectes passius que hagin **renunciat a l'aplicació del règim simplificat** de l'IVA.
- f) Els empresaris o professionals el **volum d'adquisicions dels quals durant l'any immediatament anterior hagi superat els 300.000 euros**.

Quant a l'àmbit objectiu d'aplicació, aquest règim no es pot **estendre a les activitats següents**:<sup>53</sup>

<sup>(53)</sup>Articles 126 de la LIVA i 45 del RIVA.

- a) La **transformació, elaboració i manufactura** dels productes naturals obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial per a lliurar-los a tercers.
- b) La **comercialització** d'una sèrie de productes (per exemple, els obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial, els naturals, etc.).
- c) Les **explotacions cinegètiques** de caràcter recreatiu o esportiu.
- d) La **pesca marítima**.
- e) La **ramaderia independent**.
- f) Les **prestacions de serveis accessoris** no inclosos en aquest règim especial<sup>54</sup>.

<sup>(54)</sup>Articles 127 de la LIVA i 46 del RIVA.

Els subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca no **estan sotmesos**, per les activitats incloses en aquest règim, a les obligacions de **liquidació, repercussió o pagament** de l'impost, ni a la presentació de les **declaracions liquidació** corresponents<sup>55</sup>.

<sup>(55)</sup>Article 129.1 de la LIVA.

Com a **excepció**, incumbeix a aquests subjectes les obligacions indicades en relació amb les activitats següents<sup>56</sup>:

<sup>(56)</sup>Article 129.2 de la LIVA.

- 1) Les **importacions** de béns.
- 2) Les **adquisicions intracomunitàries** de béns.
- 3) Les operacions en les quals els **subjectes passius han de satisfer l'impost com a destinataris** dels serveis prestats per no residents.

Així mateix, els subjectes sotmesos a aquest règim **especial no es poden deduir les quotes d'IVA suportades**. És per això que reben de l'adquirent una **compensació a tant alçat per l'IVA que suporten del 9%** (si es tracta d'explotacions agrícoles o forestals, o serveis de caràcter accessori d'aquestes explotacions) **o 7,5%** (si es tracta d'explotacions ramaderes o pesqueres, o serveis de caràcter accessori d'aquestes explotacions) **sobre el preu de venda dels productes**<sup>57</sup>. L'adquirent que abona aquesta compensació després la pot **deduir**, sempre que no sigui un subjecte sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència<sup>58</sup>.

<sup>(57)</sup>Article 130 de la LIVA.

<sup>(58)</sup>Articles 134 de la LIVA i 49 del RIVA.

La **compensació, la duu a terme la Hisenda pública** i no l'adquirent, en cas que s'efectuïn lliuraments de béns que siguin objecte d'exportació o d'expedició o transport a un altre estat membre, i també pels serveis compresos en el règim especial prestats a destinataris establerts fora del territori d'aplicació de l'impost (articles 131 de la LIVA i 48 del RIVA).

### Exemple

**Un agricultor de Badajoz ven productes a un empresari de Granada per un valor de 5.000 euros i a un altre de resident a Porto per un valor de 3.000 euros.**

Aquest agricultor té dret a una compensació del 9% del valor venut per part de l'empresari granadí. En aquest cas, l'agricultor cobra per la venda:  $5.000 + (5.000 \times 9\%) = 5.000 + 450 = 5.450$  euros.

Al contrari, el lliurament intracomunitari realitzat a l'empresari portuguès és una exempció plena, per la qual cosa dóna dret també al reintegrament de la compensació del 9%, en aquest cas a càrrec de l'Administració tributària espanyola. Per tant, l'agricultor cobrarà per la venda 3.000 euros, i pot sol·licitar a l'Agència Tributària el 9% d'aquesta quantitat (270 euros).

Més concretament, els empresaris titulars de les explotacions a les quals sigui aplicable el règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca tenen **dret a percebre aquesta compensació quan facin les operacions següents**:

- 1) Els **lliuraments** dels productes naturals obtinguts en aquestes explotacions **a altres empresaris o professionals**, sigui quin sigui el territori en què estiguin establerts, amb algunes excepcions.

Constitueixen **excepcions** a la regla anterior:

- a) Els efectuats a **empresaris que estiguin acollits a aquest mateix règim especial** en el territori aplicable de l'impost i que utilitzin aquests productes en l'exercici de les activitats a què apliquin aquest règim especial.

b) Els efectuats a **empresaris o professionals** que en el territori d'aplicació de l'impost **duguin a terme exclusivament operacions exemptes** de l'impost diferents de les enumerades en l'article 94.1 de la LIVA.

2) Els **lliuraments intracomunitaris** dels productes naturals obtinguts en aquestes explotacions, si l'adquirent és una persona jurídica que no actua com a empresari o professional i no li afecti en l'estat membre de destinació la no-subjecció establerta segons els criteris que estableix l'article 14 de la LIVA.

3) Les **prestacions de serveis accessoris inclosos en el règim especial** (article 127 de la LIVA), sigui quin sigui el territori en què estiguin establerts els seus destinataris i sempre que aquests últims no estiguin acollits a aquest mateix règim especial en l'àmbit espacial de l'impost.

Aquests subjectes han de complir les **obligacions formals** que disposa l'article 47 del RIVA i les **obligacions inherents a l'inici i cessació** en l'aplicació d'aquest règim especial que imposen els articles 134 bis de la LIVA i 49 bis del RIVA.

### 3.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

El règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció és d'aplicació **voluntària**. S'aplica als lliuraments que facin els **subjectes passius revenedors** (que és el subjecte empresari que realitza habitualment aquests lliuraments) de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, en l'adquisició dels quals es donen certs requisits, amb la finalitat d'**evitar sobreimposicions** produïdes quan el revedor ha **adquirit** els béns a **subjectes sense dret a deducció o que no tenen la condició de subjectes passius de l'IVA**, i que una vegada revenuts tornen a ser **gravats**.

L'àmbit objectiu d'aplicació és el següent<sup>59</sup>:

<sup>(59)</sup>Article 135.1 de la LIVA.

a) En primer lloc, s'aplica als **lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció adquirits en el territori comunitari** (dins del país o en un altre país membre) pel revedor a una sèrie de **subjectes**, que es caracteritzen perquè no poden deduir l'IVA **en el moment de la compra del bé**.

Concretament, s'adquireixen:

- A persones que no actuïn com a empresaris o professionals.
- A un empresari o professional que es beneficiï del règim de franquícia de l'impost en el país membre de l'inici de l'expedició o transport del bé, sempre que tingui per a l'empresari o professional en qüestió la consideració de bé d'inversió.
- A un empresari o professional en virtut d'un lliurament exempt de l'impost.
- A revenedors que hagin aplicat aquest règim especial als seus propis lliuraments.

b) En segon lloc, és aplicable si es tracta de lliuraments d'objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció **importats prèviament** pel subjecte passiu revedor.

c) I en tercer lloc, afecta els lliuraments d'objectes d'art adquirits a empresaris o professionals en virtut d'**operacions a què s'hagi aplicat el tipus reduït (7%)**.

La consideració de **béns usats** obeeix al compliment d'una sèrie de característiques, com per exemple que es tracti de **béns mobles corporals**, que tinguin un **ús durador** i que, havent estat utilitzats prèviament per un tercer, siguin susceptibles d'una **altra utilització** per a les seves finalitats explícites<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup> Article 136 de la LIVA.

El qualificatiu de **béns usats** no es pot atribuir, entre d'altres, als béns següents: els utilitzats, renovats o transformats pel subjecte passiu que transmet o pel seu compte; els materials de recuperació, els embalatges, els envasos, l'or, el platí i les pedres precioses.

D'altra banda, es consideren objectes d'art els béns següents:

a) Quadres, *collages* i quadres de petita mida similars, pintures i dibuixos, realitzats totalment a mà per l'artista, a excepció dels plànols d'arquitectura i enginyeria, i altres dibuixos industrials, comercials, topogràfics o similars, dels articles manufacturats decorats a mà i de les teles pintades per a decorats de teatre, fons d'estudi o usos anàlegs (codi NC 9701).

b) Gravats, estampes i litografies originals de tirades limitades a 200 exemplars, en blanc i negre, o en color, que procedeixin directament d'una o diverses planxes totalment executades a mà per l'artista, sigui quina sigui la tècnica o la matèria emprada, a excepció dels mitjans mecànics o fotomecànics (codi NC 9702 00 00).

c) Escultures originals i estàtues de qualsevol matèria, sempre que hagin estat realitzades totalment per l'artista; buidatges d'escultures, de tirada limitada a vuit exemplars i controlada per l'artista o els seus drethavents (codi NC 9703 00 00).

d) Tapisseries (codi NC 5805 00 00) i tèxtils murals (codi NC 6304 00 00) teixits a mà sobre la base de cartrons originals realitzats per artistes, a condició que no hi hagi més de vuit exemplars de cada un.

e) Exemplars únics de ceràmica, realitzats totalment per l'artista i firmats per ell.

f) Esmalts sobre coure realitzats totalment a mà, amb un límit de vuit exemplars numerats i en els quals aparegui la firma de l'artista o del taller, a excepció dels articles de bijuteria, orfebreria i joieria.

g) Fotografies preses per l'artista, i revelades i impreses per l'autor o sota el seu control, firmades i numerades amb un límit de 30 exemplars en total, siguin quins siguin els formats i suports.

En tercer lloc, també la LIVA enumera supòsits que es qualifiquen com a **objectes de col·lecció**:

a) Segells de correus, timbres fiscals, marques postals, sobres primer dia, articles franquejats i anàlegs, obliterats, o bé sense obliterar que no tinguin ni hagin de tenir curs legal (codi NC 9704 00 00).

b) Col·leccions i espècimens per a col·leccions de zoologia, botànica, mineralogia o anatomia, o que tinguin interès històric, arqueològic, paleontològic, etnogràfic o numismàtic (codi NC 9705 00 00).

Finalment, el legislador també indica que s'entén per **obra d'art** un objecte de col·lecció i antiguitat de més de cent anys.

Amb tot, s'exclouen d'aquest règim especial els lliuraments intracomunitaris de mitjans de transport nous que estiguin exempts de l'impost i tributin al país de destinació<sup>61</sup>.

(61) Article 135.3 de la LIVA.

Quant als **subjectes passius revedors**, en principi hi han d'aplicar el règim especial, però com que és **optatiu**, poden aplicar a qualsevol de les operacions descrites el règim general de l'impost si així ho decideixen; en aquest cas, tenen dret a deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes en l'adquisició o importació dels béns objecte de venda<sup>62</sup>.

(62) Article 135.2 de la LIVA.

La **base imposable** a efectes de l'IVA és el **marge de benefici de cada operació minorada en la quota de l'IVA que li correspon**. Aquest marge està constituït per la diferència entre el preu de la venda (la contraprestació del lliurament o venda més IVA) i el preu de la compra (el corresponent a l'adquisició més IVA), i és minorat el marge en la quota d'IVA que li correspon<sup>63</sup>.

(63) Article 137 de la LIVA.

La particularitat principal d'aquest règim afecta la determinació de la base imposable, en la mesura que els revedors poden optar per determinar **per a cada operació** la base imposable mitjançant el marge de benefici, o **per al conjunt d'operacions** d'un període de liquidació, és a dir, la base imposable coincideix amb el **marge de benefici global** del període minorat en la quota de l'impost corresponent a aquest marge.

No obstant això, la determinació de la base imposable **per al conjunt d'operacions** d'un període de liquidació només és aplicable a segells, efectes timbrats, bitllets i monedes d'interès filatèlic o numismàtic; discos, cintes magnètiques i altres suports sonors o d'imatge; llibres, revistes i altres publicacions. Per a aplicar-la a altres béns, cal la **sol·licitud** de l'interessat i l'autorització expressa de l'Administració tributària<sup>64</sup>.

(64) Article 50 del RIVA.

Altres **regles addicionals** que cal considerar són les següents:

1) Si el **marge de benefici global** corresponent a un període de liquidació és **negatiu**, la base imposable d'aquest període és zero i el marge referit s'afegeix a l'import de les compres del període següent.

2) Els subjectes passius revedors que hagin optat per la modalitat de marge de benefici global en la determinació de la base imposable han de practicar una **regularització anual de les seves existències**. A aquest efecte, cal calcular la diferència entre el saldo final i l'inicial de les existències de cada any i **afegir aquesta diferència, si és positiva, a l'import de les vendes de l'últim període i, si és negativa, a l'import de les compres del mateix període**.

3) Si els béns són objecte de **lliuraments exempts**, en aplicació del que disposen els articles 21, 22, 23 i 24 de la LIVA, el subjecte passiu ha de **disminuir de l'import total de les compres del període el preu de compra d'aquests béns**. Així mateix, el subjecte passiu no computa l'import dels lliuraments referits exempts entre les vendes del període.



És important assenyalar que en les factures que documentin les operacions a les quals sigui aplicable aquest règim especial, els subjectes passius **no poden consignar separatament la quota transferida**, sinó que s'ha d'entendre compresa en el preu total de l'operació. A més, **no són deduïbles les quotes suportades pels adquirents** de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció que els hagin estat lliurats per subjectes passius revenedors en aplicació del règim especial<sup>65</sup>. Al seu torn, els subjectes passius revenedors **no poden deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes** per l'adquisició o importació de béns que siguin transmesos al seu torn per aquells, en virtut de lliuraments sotmesos a aquest règim especial<sup>66</sup>, i estan sotmesos a determinades obligacions formals<sup>67</sup>.

<sup>(65)</sup> Article 138 de la LIVA.

<sup>(66)</sup> Article 139 de la LIVA.

<sup>(67)</sup> Article 51 del RIVA.

### Exemple

Una societat que es dedica habitualment a la venda d'objectes d'art i antiguitats importa quadres adquirits directament i declarats a la duana per 200.000 euros i els ven tots uns quants dies després a diversos particulars per un total de 450.000 euros. L'aranzel duaner ascendeix a 10.000 euros i l'IVA suportat al llarg del trimestre per raó de les adquisicions de béns i serveis afectats a les despeses generals de l'activitat va ser de 7.000 euros.

La importació d'obres d'art és una operació sotmesa, i no exempta, a gravamen per l'IVA. El tipus aplicable és el 7% (article 91.1.4 de la LIVA). En el moment de fer la importació s'hauria d'ingressar l'IVA corresponent al valor a la duana dels béns importats:

- IVA suportat en la importació:  $(200.000 \text{ euros de contraprestació} + 10.000 \text{ euros d'aranzel duaner}) \times 7\% = 210.000 \times 7\% = 14.700 \text{ euros}$ .

Quan aquests béns importats directament pel subjecte passiu revenedor es venguin en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, s'hi ha d'aplicar el règim especial (article 135.1.2 de la LIVA).

La base imposable de cada operació és el marge comercial (incloent-hi l'IVA ingressat a la duana, que constitueix una part del preu d'adquisició a l'efecte de determinar-ne el marge):

Preu de venda (global): 450.000 euros.  
 Preu d'adquisició (global) =  $200.000 + 14.700 + 10.000 = 224.700 \text{ euros}$ .  
 Marge de benefici:  $450.000 - 224.700 = 225.300 \text{ euros}$ .

La base imposable és el marge de benefici minorat en la quota d'IVA que li correspon:  $225.300 - (225.300 \times 16\%) = 225.300 - 36.048 = 189.252 \text{ euros}$ .

L'IVA meritat per transferència (inclòs en el preu) és:  $189.252 \times 16\% = 30.280,32 \text{ euros}$ .

Per a calcular l'IVA que s'ha d'ingressar, cal tenir en compte que aquesta operació ha estat sotmesa al règim especial, i això significa que l'IVA suportat en l'adquisició i importació dels béns sotmesos a aquest règim no és deduïble (article 139 de la LIVA). Només es pot deduir l'IVA suportat, que compleixi els requisits per a ser-ho, per les adquisicions de béns i serveis integrats a les despeses generals de l'activitat:

- IVA meritat (transferit): 30.280,32 euros.
- IVA suportat deduïble: 7.000 euros.
- IVA a ingressar:  $30.280,32 - 7.000 = 23.280,32 \text{ euros}$ .

### 3.4. Règim especial de l'or d'inversió

Aquest règim va ser introduït en la LIVA per l'article 6.14 de la Llei 55/1999, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social, per a **equiparar la utilització de l'or com a inversió amb altres inversions financeres exemptes de l'IVA**. Les seves característiques principals són les que es detallen a continuació.

En primer lloc, es consideren or d'inversió els **lingots o làmines d'or i les monedes d'or** que compleixen determinats requisits<sup>68</sup>.

<sup>(68)</sup>Articles 140 de la LIVA i 51 bis del RIVA.

Són or d'inversió:

- 1) Els lingots o làmines d'or de llei igual o superior a 995 mil·lèsimes i el pes dels quals s'ajusti al que disposa l'apartat novè de l'annex d'aquesta llei.
- 2) Les monedes d'or que reuneixin els requisits següents:
  - a) Que siguin de llei igual o superior a 900 mil·lèsimes.
  - b) Que hagin estat encunyades després de l'any 1800.
  - c) Que siguin o hagin estat moneda de curs legal al seu país d'origen.
  - d) Que siguin comercialitzades habitualment per un preu no superior en un 80% al valor de mercat de l'or que hi contenen.

D'altra banda, estan **exemptes de l'IVA els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries i les importacions d'or d'inversió**, i els serveis de **mediació** en relació amb aquestes operacions, però no les prestacions de serveis que tinguin per objecte or d'inversió, ni les adquisicions intracomunitàries d'or d'inversió si l'empresari que efectua el lliurament ha renunciat a l'exempció de l'IVA en el règim especial al país membre d'origen<sup>69</sup>.

<sup>(69)</sup>Article 140 bis de la LIVA.

Aquesta exempció **pot ser objecte de renúncia** sempre que el transmissor es dediqui habitualment a la producció o transformació d'or d'inversió i sempre que l'adquirent sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. No obstant això, si es renuncia a l'exempció, el **subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional per al qual s'efectua l'operació gravada**<sup>70</sup>.

<sup>(70)</sup>Articles 140 ter i 140 quinquies de la LIVA i 51 ter del RIVA.

Quant a la quantificació de l'IVA, aquest règim es caracteritza pel fet que **les quotes de l'IVA suportades no són deduïbles** en la mesura que els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzin en la realització de lliuraments exemptes d'or en inversió, però **sí ho són excepcionalment en quatre casos**:<sup>71</sup>

<sup>(71)</sup>Article 140 quater de la LIVA.

a) Si el proveïdor de l'or adquirit ha efectuat la **renúncia** a l'exempció o si l'empresari que efectua el lliurament intracomunitari també ha **renunciat** a l'exempció al país membre d'origen.

b) Si en el moment de l'adquisició o importació l'or no reuneix **els requisits** perquè sigui considerat or d'inversió.

c) Si es tracta de serveis que consisteixin en el **canvi de forma, de pes o de llei** d'aquest or.

d) Si es tracta de l'adquisició o importació de béns i serveis vinculats a la **producció directa** d'or d'inversió o a l'**obtenció mitjançant transformació** d'aquest per part dels empresaris o professionals que facin el **lliurament posterior exempt** d'aquest or.

Finalment, es preveu una **obligació formal** concreta a càrrec dels subjectes que duguin a terme les operacions d'aquest règim especial: la conservació de les còpies de les factures corresponents a aquestes operacions, i els seus registres, durant un període de cinc anys<sup>72</sup>.

(72) Article 140 sexties de la LIVA.

Els empresaris o professionals que duguin a terme operacions que tinguin per objecte or d'inversió i altres activitats a les quals no s'apliqui el règim especial, han de fer constar en el llibre registre de factures rebudes, amb la separació adequada, les adquisicions o importacions que corresponguin a cada sector diferenciat d'activitat (article 51 quater del RIVA).

### 3.5. Règim especial de les agències de viatges

El règim especial de les agències de viatges és **obligatori i irrenunciable**. El seu àmbit d'aplicació comprèn les operacions fetes per les **agències de viatges quan actuen en nom propi** respecte als viatgers i utilitzen en el viatge **béns lliurats o serveis prestats per altres empresaris o professionals**, i les operacions realitzades per **organitzadors de circuits turístics** en les quals es donin les circumstàncies anteriors<sup>73</sup>.

(73) Article 141.1 de la LIVA.

A efectes d'aquest règim especial, es consideren viatges els **serveis d'hostalatge o transport** prestats conjuntament o separadament i, si escau, amb altres de caràcter **accessori o complementari** d'aquests serveis.

Hi ha una sèrie **d'operacions excloses** d'aquest règim especial, com ara les següents<sup>74</sup>:

(74) Article 141.2 de la LIVA.

a) Les vendes al públic efectuades per agències detallistes de viatges **organitzats per majoristes**.

b) Les vendes dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament **mitjans de transport o d'hostaleria propis**.

Com que es tracta de viatges fets **en part amb mitjans propis i en part amb mitjans aliens**, el règim especial només s'aplica respecte dels serveis prestats mitjançant mitjans aliens.

D'altra banda, estan **exempts** de l'impost els serveis prestats pels subjectes passius sotmesos al règim especial de les agències de viatges si els **lliuraments de béns o les prestacions de serveis**, adquirits en benefici del viatger i utilitzats per a efectuar el viatge, es fan **fora de la Comunitat**.<sup>75</sup>

(75) Article 143 de la LIVA.

En cas que aquests **lliuraments de béns o prestacions de serveis es duguin a terme només parcialment en el territori de la Comunitat**, únicament n'està exempta la part de la prestació de serveis de l'agència corresponent a les efectuades fora d'aquest territori.

A aquest efecte, la LIVA també concreta el lloc de realització de les activitats: indica que les operacions efectuades per les agències respecte de cada viatger per a la realització d'un viatge tenen la consideració de **prestació de serveis única**, encara que se li proporcionin diversos lliuraments o serveis en el marc d'aquest viatge, i que aquesta prestació s'entén realitzada al **lloc on l'agència tingui establerta la seu de la seva activitat econòmica o tingui un establiment permanent** des d'on efectuï l'operació<sup>76</sup>.

(76) Article 144 LIVA.

La **base imposable** de les operacions sotmeses a aquest règim està formada pel **marge brut** de l'agència de viatges.

A l'efecte de calcular la base imposable, hem de tenir en compte en primer lloc que en les operacions a les quals sigui aplicable aquest règim especial els subjectes passius **no estan obligats a consignar en factura separadament la quota transferida**, que, si escau, s'ha d'entendre compresa en el preu de l'operació<sup>77</sup>.

(77) Article 142 de la LIVA.

Com a excepció, en les **operacions efectuades per a altres empresaris o professionals**, que comprenguin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis realitzats totalment en l'àmbit espacial de l'impost, es pot fer constar en la factura, a sol·licitud de l'interessat i sota la denominació "quotes de l'IVA incloses en el preu", la quantitat resultant de multiplicar el preu total de l'operació per 6 i dividir el resultat per 100. Aquestes quotes tenen la consideració de quotes suportades per repercussió directa per a l'empresari o professional destinatari de l'operació.

El **marge brut** de l'agència de viatges<sup>78</sup> està format per la **diferència entre el preu total cobrat al client** (exclòs l'IVA, com acabem d'assenyalar) i l'**import efectiu, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per altres empresaris o professionals** per a ser utilitzats en el viatge, que redundin en el viatger (en aquest apartat no s'inclouen les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera, ni les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlogues efectuades per l'agència). Evidentment, per a determinar el marge brut de l'agència **no es computen les quantitats o imports corresponents a les operacions exemptes** de l'impost, ni els dels béns o serveis utilitzats per a dur-les a terme.

(78) Article 145 de la LIVA.

La normativa específica estableix que es consideren adquirits per l'agència, per a utilitzar-los en la realització del viatge, entre d'altres, els serveis prestat per altres agències de viatges amb aquesta finalitat, excepte els serveis de mediació prestats per les agències detallistes, en nom i per compte de les majoristes, en la venda de viatges organitzats per aquestes últimes.

### Exemple

Una agència de viatges sotmesa al règim especial efectua la venda d'un servei turístic a un client per valor de 5.000 euros. El valor dels béns i serveis adquirits per a la realització del viatge és de 3.000 euros, IVA inclòs.

En aquest cas, la base imposable és determinada per la diferència entre el preu total cobrat al client, exclòs l'IVA (5.000 euros), i l'import efectiu, IVA inclòs, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per altres empresaris o professionals per a ser utilitzats en el viatge (3.000 euros):  $5.000 - 3.000 = 2.000$  euros.

Sobre aquesta base imposable s'aplica el tipus de gravamen:  $2.000 \times 16\% = 320$  euros.

D'altra banda, cal indicar que el càlcul de la base imposable, en els termes que acabem d'assenyalar, pot ser d'**operació per operació**, o **globalment** per a cada període impositiu<sup>79</sup>.

<sup>(79)</sup>Articles 146 de la LIVA i 52 del RIVA.

L'opció del subjecte passiu per una o altra modalitat té efectes respecte de totes les operacions subjectes al règim especial efectuades pel subjecte passiu durant un **període mínim de cinc anys** i, si no hi ha declaració en contra, durant els anys successius.

La **determinació global**, per a cada període impositiu, de la base imposable corresponent a les operacions a les quals sigui aplicable el règim especial, **mai no pot ser negativa** i s'efectua d'acord amb el procediment següent<sup>79</sup>:

1) De l'**import global carregat als clients, impost sobre el valor afegit inclòs**, corresponent a les operacions la meritació de les quals s'hagi produït en aquest període de liquidació, se n'ha de **sostreure l'import efectiu global, impostos inclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per altres empresaris o professionals** que, adquirits per l'agència en el mateix període, siguin utilitzats en la realització del viatge i redundin en benefici del viatger.

2) La base imposable global es calcula **multiplicant per cent la quantitat resultant i dividint el producte per cent més el tipus impositiu general del 16%**.

Malgrat que el resultat mai no pot ser negatiu, es matisa que en els casos de determinació global de la base imposable, la **quantitat en la qual el subtrahend excedeixi del minuend** es pot afegir als imports que cal computar en el **subtrahend en els períodes de liquidació immediatament posteriors**.

El règim es completa **limitant el dret a la deducció** de les quotes suportades, que **no es pot efectuar** en relació amb les adquisicions de béns i serveis que, efectuades per a la realització del viatge, redundin directament en benefici del viatger<sup>80</sup>, i establint l'obligació formal d'**anotar en el llibre de registre de factures rebudes**, amb la separació adequada, les corresponents a les adquisicions de béns o serveis efectuades directament en interès del viatger<sup>81</sup>.

<sup>(80)</sup>Article 147 de la LIVA.

<sup>(81)</sup>Article 53 del RIVA.

### 3.6. Règim especial del recàrrec d'equivalència

En aquest cas el règim és **obligatori i irrenunciable**. El seu àmbit d'aplicació inclou els **comerciants detallistes** que siguin persones físiques o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF els membres del qual siguin persones físiques que **comercialitzin articles o productes de qualsevol naturalesa**, excepte els que la llei o el reglament exceptuï en de manera expressa<sup>82</sup>.

<sup>(82)</sup> Article 148 de la LIVA.

**En cap cas aquest règim especial no és aplicable** en relació amb els articles o productes següents (article 59.2 RIVA):

- 1) Vehícles accionats a motor per a circular per carretera i els seus remolcs.
- 2) Embarcacions i vaixells.
- 3) Avions, avionetes, velers i altres aeronaus.
- 4) Accessoris i peces de recanvi dels mitjans de transport compresos en els números anteriors.
- 5) Joies, pedres precioses, perles naturals o conreades, objectes elaborats totalment o parcialment amb or o platí, i també la bijuteria fina que contingui pedres precioses, perles naturals o els metalls esmentats, encara que sigui mitjançant bany o xapatge.
- 6) Peces de vestir o d'ornament personal confeccionades amb pells de caràcter sumptuari.
- 7) Els objectes d'art originals, les antiguitats i els objectes de col·lecció definits en l'article 136 de la LIVA.
- 8) Els béns que hagin estat utilitzats pel subjecte passiu transmissent o per tercers abans de la seva transmissió.
- 9) Els aparells per a l'avicultura i apicultura, i els seus accessoris.
- 10) Els productes petrolífers la fabricació, importació o venda dels quals estigui subjecta als impostos especials.
- 11) Maquinària d'ús industrial.
- 12) Materials i articles per a la construcció d'edificacions o urbanitzacions.
- 13) Minerals, excepte el carbó.
- 14) Ferros, acers i altres metalls i els seus aliatges, no manufacturats.
- 15) L'or d'inversió definit en l'article 140 de la LIVA.

De conformitat amb el que estableix aquesta llei, es consideren **comerciants detallistes** els subjectes passius en què es presenten els requisits següents<sup>83</sup>:

<sup>(83)</sup> Article 149 de la LIVA.

- 1) Dur a terme habitualment lliuraments de béns mobles o semovents **sense haver-los sotmès a cap procés de fabricació, elaboració o manufactura**, per si mateixos o per mitjà de tercers.

Permeten l'aplicació del règim especial, perquè **no es consideren operacions de transformació**, les següents (article 54 del RIVA):

- 1) Les de classificació i envasament de productes, que no n'impliquin la transformació.

- 2) Les de col·locació de marques o etiquetes, i les de preparació i tall, prèvies al lliurament dels béns transmesos.
- 3) El rentatge, la desinfecció, la mòlta, el trossejament, la pelada i la neteja de productes alimentaris i, en general, les manipulacions que es descriuen en l'article 45, lletra a d'aquest reglament.
- 4) Els processos de refrigeració, congelació, trossejament o esbudellament per a les carns i peixos frescos.
- 5) La confecció i col·locació de cortines i cortinetes.
- 6) La simple adaptació de les peces de vestir confeccionades per tercers.

Aquesta regla general es matisa afegint-hi que, malgrat que no es considerin comerciants detallistes, en relació amb els productes que ells transformen, els que hagin sotmès els productes objecte de la seva activitat, per si mateixos o per mitjà de tercers, a alguns dels processos indicats, **sí que gaudeixen d'aquesta consideració respecte d'altres productes de naturalesa anàloga o diferent que comercialitzin en el mateix estat en el qual els van adquirir.**

2) Que la suma de les **contraprestacions corresponents als lliuraments** d'aquests béns a la Seguretat Social, a les seves entitats gestores o col·laboradores o **als que no tinguin la condició d'empresaris o professionals**, efectuades durant l'any precedent, hagi **excedit el 80% del total dels lliuraments realitzats** d'aquests béns.

Tanmateix, aquest segon requisit no és **aplicable** en relació amb els subjectes passius que tinguin la condició de comerciants detallistes segons les normes reguladores de l'**impost** sobre activitats econòmiques, sempre que s'hi presenti alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que **no puguin calcular el percentatge** que s'indica en el paràgraf esmentat perquè durant l'any precedent no han dut a terme activitats comercials.
- b) Que els sigui aplicable i no hagin renunciat a la modalitat de signes, índexs i mòduls del **mètode d'estimació objectiva** de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

En aquest règim especial de l'IVA els detallistes queden **alliberats de gairebé totes les obligacions de gestió o liquidació de l'impost**, ja que la tributació corresponent a les vendes és **a càrrec dels proveïdors mitjançant el recàrrec d'equivalència**, que aquests últims repercuteixen sobre els detallistes juntament amb la quota d'IVA que resulti meritada. Per tant, els **proveïdors són els encarregats de liquidar i ingressar aquest recàrrec**; d'aquí deriva el nom (equival a l'IVA en la fase detallista<sup>84</sup>).

<sup>(84)</sup>Articles 154, 158 i 159 de la LIVA.

Excepcionalment, sí que els comerciants detallistes han d'actuar com a subjectes passius en relació amb les **adquisicions intracomunitàries** de béns, les operacions en què es produeix la **inversió del subjecte passiu** que es detallen en l'article 84.1.2 de la LIVA, i els lliuraments de **béns immobles** pels quals el subjecte passiu ha **renunciat** a l'exempció de l'impost, en els termes que preveu l'article 20.2 de la LIVA.

D'altra banda, els **detallistes no poden deduir les quotes suportades** en l'exercici de la seva activitat, i **només tenen l'obligació d'expedir una factura o un document equivalent** si els seus destinataris tenen la condició de subjecte passiu de l'impost. En tot cas, aquests subjectes **repercutiran** als seus clients la **quota resultant d'aplicar el tipus tributari de l'impost a la base imposable** corresponent a les vendes i a les altres operacions gravades per aquest tribut que duguin a terme, **sense que, en cap cas, no puguin incrementar aquest percentatge en l'import del recàrrec d'equivalència.**

En matèria de deducció cal tenir en compte que, a l'efecte de regularitzar deduccions per béns d'inversió, la **prorrata** de deducció aplicable en aquest sector diferenciat d'activitat econòmica durant el període en què el subjecte passiu està sotmès a aquest règim especial és zero, i no és procedent efectuar la **regularització** a què es refereix l'article 110 de la LIVA en els casos de transmissió de béns d'inversió utilitzats exclusivament per a la realització d'activitats sotmeses a aquest règim especial.

La **base** sobre la qual s'aplica el **recàrrec** és la mateixa que per a l'IVA, i els **tipus de recàrrec** són els següents<sup>85</sup>:

<sup>(85)</sup>Articles 160 i 161 de la LIVA.

- 1) El **4%** amb caràcter general.
- 2) L'**1,75%** per als lliuraments de béns objecte de l'impost especial sobre els treballs de tabac.
- 3) L'**1%** per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus de gravamen del 7%.
- 4) El **0,5%** per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus del 4%.

Aquest recàrrec és **exigible** en les operacions subjectes a l'IVA i no exemptes de l'IVA següents<sup>86</sup>:

<sup>(86)</sup>Article 156 LIVA.

- 1) Els lliuraments de béns mobles o semovents, les adquisicions intracomunitàries i les importacions que els empresaris efectuïn a **comerciants detallistes que no siguin societats mercantils.**
- 2) Les adquisicions de béns realitzades per aquests comerciants en els casos d'**inversió del subjecte passiu** a què es refereix l'article 84.1.2 de la LIVA.

En sentit oposat, **no s'aplica** el recàrrec en les tres operacions següents<sup>87</sup>:

<sup>(87)</sup>Article 157 de la LIVA.

- 1) Els lliuraments efectuats a comerciants que acreditin, en la manera que reglamentàriament es determini, **no estar sotmesos al règim especial** del recàrrec d'equivalència.



2) Els lliuraments efectuats pels subjectes passius acollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca, amb subjecció a les normes que regulen aquest règim especial.

3) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries i les importacions de béns de qualsevol naturalesa que **no siguin objecte de comerç per l'adquirent** o **exclusos de l'aplicació del règim especial** del recàrrec d'equivalència.

Sense entrar en detalls, hem de destacar també que la LIVA preveu les regles aplicables en els casos d'**iniciació o cessació d'activitats subjectes a aquest règim especial**, l'obligació dels proveïdors d'efectuar la liquidació i l'ingrés del recàrrec juntament amb l'IVA, i l'obligació dels comerciants detallistes, que en general no han de portar registres comptables, d'acreditar davant dels proveïdors o la duana la seva subjecció o no-subjecció al règim especial<sup>88</sup>.

<sup>(88)</sup>Articles 155, 162 i 163 de la LIVA, i 60 i 61 del RIVA.

### Exemple

**Un comerciant a l'engròs ven roba esportiva a un comerciant detallista per un valor de 6.000 euros més 1.000 euros per embalatges.**

En l'operació que es realitza entre els dos comerciants, el majorista ha d'incloure en la factura aquestes quantitats:

- Base imposable de l'IVA:  $6.000 + 100 = 6.100$  euros.
- IVA meritat o transferit:  $6.100 \times 16\% = 976$  euros.
- Recàrrec d'equivalència, que es calcula aplicant sobre la base imposable de l'IVA el percentatge del 4% (ja que l'operació tributa el tipus general del 16%):  $6.100 \times 4\% = 244$  euros.
- Import que ha de pagar el comerciant detallista:  $6.100$  (preu dels productes i embalatges) +  $976$  (IVA transferit) +  $244$  (recàrrec d'equivalència) =  $7.320$  euros.

Cal tenir en compte que el comerciant detallista no pot deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat (en aquest cas, 976 euros per IVA suportat i 244 euros per recàrrec d'equivalència), i només té obligació d'expedir una factura o document equivalent si els seus destinataris tenen la condició de subjecte passiu de l'impost.

A més, el detallista transferirà als seus clients la quota resultant d'aplicar el tipus tributari de l'impost a la base imposable corresponent a les vendes i a les altres operacions gravades per aquest tribut que realitzi (976 euros), sense que en cap cas no pugui incrementar aquest percentatge en l'import del recàrrec d'equivalència (244 euros).

Per la seva banda, el comerciant a l'engròs és l'encarregat de liquidar i ingressar el recàrrec d'equivalència (244 euros), juntament amb la quota d'IVA que resulti a ingressar en aplicació del règim de deducció que li sigui aplicable (els 976 euros actuaran com a quota meritada o transferida).

### 3.7. Règim especial aplicat als serveis prestats per via electrònica

Aquest règim ha estat introduït per la Llei 53/2002, de 30 de desembre, i l'estableixen els articles 163 bis, 163 ter i 163 quater de la LIVA, sens perjudici de les disposicions de desplegament i aplicació dictades pel ministre d'Hisenda per delegació expressa.

Es configura com un règim **opcional** que s'aplica a totes les **prestacions de serveis electrònics** que, d'acord amb l'article 70.1.A.c de la LIVA, s'entenen efectuades en territori de la Unió Europea, i al qual es poden acollir els **empresaris o professionals no establerts en la Unió** que presten serveis electrònics a **persones que no tenen la condició d'empresari o professional** i que, a més, estan establertes en **territori comunitari o hi tenen el domicili o la residència habitual**.

Inicialment, la sisena directiva establia com a lloc d'imposició, en general, aquell on el prestador del servei o comerç exercís la seva activitat habitual.

D'acord amb aquest criteri, el prestador de serveis establert fora de la UE no pagaria IVA per servei prestat a clients que estiguessin dins de la Comunitat: d'aquesta manera els proveïdors establerts dins de la Comunitat se situen en una posició desfavorable davant aquells, ja que l'IVA repercuteix sobre consumidors establerts a tercers països. Per aquest motiu, la Directiva 2002/38/CEE va modificar la sisena directiva en aquest aspecte i la LIVA ha inclòs aquest règim especial.

Després d'establir uns **conceptes i unes definicions** aplicables al règim i les **causes d'exclusió** d'aquest<sup>89</sup>, l'article 163 ter de la LIVA indica les **obligacions formals** que té l'empresari o professional en cas que aquest subjecte triï Espanya com a país d'identificació:

**a) Declarar** per via electrònica **l'inici, la modificació o la cessació** de les seves operacions compreses en aquest règim (l'Administració tributària espanyola notifica llavors també per via electrònica a l'empresari o professional el seu número d'identificació).

La informació facilitada per l'empresari o professional no establert en declarar **l'inici** de les seves activitats gravades inclou les **dades d'identificació** següents: nom, adreces postal i de correu electrònic, adreces electròniques dels llocs d'Internet per mitjà dels quals opera, si escau, el número mitjançant el qual està identificat davant l'Administració fiscal del territori tercer en què té la seva seu d'activitat, i una declaració en què manifesti que no té identificació a efectes d'aplicació d'un impost anàleg a l'impost sobre el valor afegit en un estat membre.

**b) Presentar** per via electrònica una **declaració liquidació** de l'IVA per a cada trimestre, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics.

Aquesta declaració liquidació ha d'incloure, per a cada país membre de consum, el **valor total dels serveis prestats**, la **quantitat global de l'IVA** corresponent a cada país membre i l'import total, resultant de la suma de totes les quantitats, que ha de ser **ingressat a Espanya**.

Si l'import de la contraprestació de les operacions s'ha fixat en **moneda diferent de l'euro**, s'ha de convertir a euros aplicant-hi el tipus de canvi vàlid que correspongui a l'últim dia del període de declaració. El canvi s'ha de fer seguint els tipus de canvi publicats pel Banc Central Europeu per a aquell dia o, si aquell dia no hi ha publicació, de l'endemà.

**c) Ingressar** l'import declarat en euros en el compte bancari designat per l'Administració tributària.

<sup>(89)</sup>L'article 163 bis de la LIVA defineix els conceptes empresari o professional no establert en la Comunitat, serveis electrònics o serveis prestats per via electrònica, estat membre de consum i declaració liquidació periòdica del règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica.

**d) Mantenir** durant un període de **deu anys** un registre de les operacions incloses en aquest règim especial, que està a disposició de les administracions tributàries de tots els països membres.

Aquest registre està a disposició tant de l'estat membre d'**identificació** com del de **consum**, i l'empresari o professional que no hi estigui establert està obligat a posar-lo a disposició de les administracions tributàries d'aquests estats, amb la sol·licitud prèvia d'aquestes administracions, per via electrònica.

**e) Expedir i remetre factura** o document substitutiu.

Cal tenir en compte que, sens perjudici de les **devolucions** a determinats empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost que preveu l'article 119.2.2 de la LIVA<sup>90</sup>, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tenen dret a la **devolució de les quotes de l'IVA suportades o satisfetes en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'han d'entendre realitzades en el territori d'aplicació de l'impost**, aplicant-hi el procediment de devolució que preveu l'article 119 de la LIVA i sense necessitat de nomenar representant ni que estigui reconeguda l'existència de reciprocitat de tracte.

<sup>(90)</sup>Aquest precepte fa referència a les devolucions a favor d'empresaris no establerts que realitzin exclusivament dos tipus d'operacions: lliuraments de béns i prestacions de serveis en els quals els subjectes passius de l'impost siguin els destinataris d'aquests serveis, i els serveis de transport i els serveis accessoris als transports, exempts de l'impost.

<sup>(91)</sup>Article 163 bis.3 de la LIVA.

Finalment, la LIVA preveu les **causes d'exclusió** d'aquest règim especial<sup>91</sup>:

**a)** La presentació de la declaració de **cessació** de les operacions compreses en aquest règim especial.

**b)** L'existència de fets que permetin presumir que les **operacions** de l'empresari o professional, incloses en aquest règim especial, han **finalitzat**.

**c)** L'**incompliment dels requisits** necessaris per a acollir-se a aquest règim especial.

**d)** L'**incompliment reiterat de les obligacions** imposades per la normativa d'aquest règim especial.

**Exemple**

Una empresa nord-americana ven per Internet música, pel·lícules, jocs d'ordinador i programes comptables informàtics. La senyora Emília, resident a Múrcia, compra unes quantes pel·lícules, el senyor Antonello, resident a Milà, uns fitxers de música, i un empresari resident a Cadis i un altre de resident a Dublín adquireixen un programa de comptabilitat per a millorar la seva gestió.

El servei prestat per l'empresa nord-americana a la senyora Emília i al senyor Antonello està sotmès al règim especial. Això implica que aquesta empresa, amb independència de l'estat de la Unió Europea en què s'identifiqui (Espanya, Itàlia o qualsevol altre estat membre), ha de transferir l'IVA a la senyora Emília, aplicant-hi el tipus del 16%, i també al senyor Antonello, aplicant-hi el tipus vigent segons la llei italiana.

Al contrari, els serveis prestats als dos empresaris espanyol i irlandès no se sotmeten al règim especial, ja que, per aplicació del sistema d'inversió del subjecte passiu, aquests empresaris actuen com a subjectes passius de l'IVA. Per tant, en cap cas l'empresa nord-americana no ha de transferir IVA.

En cas que l'empresa prestadora dels serveis electrònics sigui resident en l'àmbit d'aplicació de l'IVA espanyol, caldria aplicar els criteris de localització que preveu l'article 70.1.4 de la LIVA. És a dir, aquesta empresa transferirà IVA espanyol, a més del cas en què el destinatari sigui un subjecte passiu o particular establert en l'àmbit d'aplicació de l'impost, també quan sigui un particular resident en qualsevol altre estat membre de la Unió Europea.

**3.8. Règim especial del grup d'entitats**

Aquest règim, vigent a partir de l'1 de gener de 2008, s'aplica amb caràcter **voluntari** als empresaris o professionals que formen part d'un grup d'entitats, format per una entitat dominant i les seves entitats dependents<sup>92</sup>.

<sup>(92)</sup>Art. 163 quinques a 163 nonies LIVA.

Es considera **entitat dominant** aquella societat o establiment permanent situada en territori espanyol que posseeixi una participació, directa o indirecta, d'almenys el 50 per 100 del capital d'una altra entitat (o altres entitats) igualment establerta al territori d'aplicació de l'impost espanyol, havent de mantenir-se aquesta participació durant tot l'any natural.

Per a l'aplicació d'aquest règim es requereix l'**acord individual** de totes les entitats que vulguin formar part del grup, amb validesa mínima de tres anys, prorrogable llevat de renúncia expressa; aquesta última també amb el mateix període de validesa. El consell d'administració o òrgans equivalents de cada entitat han d'adoptar aquest acord abans de l'inici de l'any natural en què resultarà d'aplicació el règim especial.

En cas d'incompliment per part d'una entitat d'aquests requisits, de concurrència de les circumstàncies que determinen l'aplicació del mètode d'estimació indirecta, d'incompliment de les obligacions d'informació del mateix règim, o de trobar-se una entitat en situació de concurs o en procés de liquidació, es produeix l'**exclusió del règim especial** amb efecte en el mateix període de liquidació en la qual es produeixi aquesta circumstància.

Entre els elements més destacables del **funcionament** d'aquest règim especial, podem esmentar els següents:

- a) Cada entitat del grup presenta una **declaració liquidació individual amb periodicitat mensual**, aplicant les normes de quantificació del règim general de l'IVA.
- b) Excepcionalment, la base imposable dels **lliuraments de béns i les prestacions de serveis entre entitats d'un mateix grup** estarà formada pel cost dels béns i serveis, constituint un sector diferenciat de l'activitat. D'aquesta manera, la quota meritada o repercutida serà la mateixa que la quota suportada. En aquest àmbit, a més, es concedeix a les entitats del grup la **facultat de deduir les quotes suportades, encara que es tracti d'operacions exemptes**. En permetre's la renúncia a l'exempció en les operacions internes, a efectes de control, l'entitat dominant haurà de disposar d'un **sistema d'informació analítica** que haurà de reflectir la utilització successiva dels béns i serveis fins a la seva aplicació final fora del grup.
- c) Una vegada presentades les autoliquidacions individuals, l'entitat dominant presentarà una **declaració liquidació agregada**, integrant els resultats de la liquidació de cada entitat que forma el grup, calculant el saldo global resultant i procedint, si escau, a l'**ingrés** del deute tributari, en cas que el resultat positiu, o a la sol·licitud de **compensació** (en un termini màxim de quatre anys) o de **devolució** (el 31 de desembre), si la xifra resultant és negativa.
- d) Totes les entitats del grup **responen solidàriament** del pagament del deute tributari derivat d'aquest règim especial i, a més, les entitats dominades són responsables solidàries de les infraccions comeses per l'entitat dominant.

## 4. Gestió de l'impost

Amb caràcter general, i excepte per al fet imposable importacions, la determinació del deute tributari es realitza mitjançant el procediment d'autoliquidació i l'ingrés posterior per part del subjecte passiu. En les importacions són les administracions de **duanes** les encarregades de liquidar el deute.

### Exemple

Una empresa establerta a Madrid adquireix material electrònic procedent del Japó. Aquesta mercaderia s'envia per via aèria des de Tòquio a Madrid. La companyia transportista lliura la mercaderia a l'empresa espanyola, sense que els productes siguin despatxats de lliure pràctica. Quins són els tràmits que s'han de seguir a la duana de l'aeroport de Madrid en relació amb l'IVA?

L'article 18.1.1 de la LIVA estableix que té "la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los arts. 9 y 10 del Tratado Constitutivo de la CEE".

L'article 9 del Tractat constitutiu de la CEE es refereix als productes originaris dels estats membres, és a dir, els béns que, d'acord amb les regles comunitàries de l'origen de les mercaderies, han estat produïts en algun dels països de la UE. Per tant, importació, a efectes de l'IVA, és bàsicament l'entrada de mercaderies que no hagin estat produïdes en algun dels països de la UE, a l'interior del país, que, segons l'article 3 de la LIVA, és el territori espanyol, excepte les Canàries, Ceuta i Melilla.

D'altra banda, l'article 10 del Tractat constitutiu de la CEE estableix que es consideren de lliure pràctica en un estat membre els productes procedents de tercers països, respecte dels quals s'hagin complert, en aquest estat membre, les formalitats d'importació i s'hagin percebut els drets de duana i qualsevol altres exaccions d'efecte equivalent exigibles, sempre que no s'hagin beneficiat d'una devolució total o parcial d'aquests. En conseqüència, els productes despatxats de lliure pràctica circulen lliurement a la UE, sense que puguin estar sotmesos, llevat que s'hi apliquin les clàusules de salvaguarda que preveu el tractat, a drets de duanes, restriccions quantitatives i mesures d'efecte equivalent.

La redacció de l'article 18 de la LIVA és força confusa. Pot semblar que l'IVA només es liquida en els casos en què la mercaderia no es despatxa de lliure pràctica, i no és així. Precisament, el règim de despatx de lliure pràctica és el més comú, i implica el pagament dels impostos duaners i qualsevol altre d'exigible, com és el cas de l'IVA, en la modalitat d'importació.

Els productes electrònics procedents del Japó d'aquest cas són, de fet, originaris d'aquest país i, per tant, no entren en l'article 9 del Tractat de Roma. Quan els béns són lliurats pel transportista a l'importador, encara no s'han liquidat els impostos duaners ni l'IVA, ja que es diu que no són despatxats de lliure pràctica.

En aquest cas, doncs, l'importador, per a aconseguir el despatx de lliure pràctica (suposant que no se li apliqui cap règim especial, com el d'importació temporal, introducció il·legal, evitació de la vigilància, incompliment de condicions, etc.), ha de pagar els impostos duaners i l'IVA.

La meritació de l'IVA en les importacions es produeix, segons el que disposa l'article 77.1 de la LIVA, "en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera". Aquesta meritació es produeix quan s'admet la declaració de despatx, document únic duaner (DUA) a la duana, presentada per l'importador o el seu representant. Tot seguit, l'Administració duanera practica el reconeixement de les mercaderies.

Per acabar, es fan la liquidació administrativa i el pagament corresponent dels impostos duaners. I, finalment, es concedeix a la mercaderia l'estatut comunitari i se

n'autoritza l'aixecament. Finalment, s'han de pagar a la duana la resta d'impostos indirectes, com l'IVA i, si escau, els impostos especials.

Són múltiples les **obligacions**, tant **materials** com **formals**, que han de complir els subjectes passius de l'IVA, tant els sotmesos al règim general com a algun dels règims especials.

#### 4.1. Obligacions materials

Es pot parlar de l'obligació que tenen aquests subjectes de presentar **declaracions liquidació periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al **trimestre natural**, si bé hi ha casos en què el període és mensual (grans empreses<sup>93</sup>).

<sup>(93)</sup>Article 167 de la LIVA, i del 71 al 74 del RIVA.

Juntament amb aquestes declaracions, hi ha el deure de presentar una **declaració resum anual** (menys per als que s'acullen al règim de recàrrec d'equivalència o al d'agricultura), cosa que cal fer en el moment de presentació de la declaració relativa a l'últim trimestre.

A més de la declaració liquidació i de la declaració resum, n'hi ha una de caràcter informatiu i recapitulatiu per als qui facin lliuraments i **adquisicions intracomunitàries de béns**,<sup>94</sup> i declaracions liquidació no periòdiques per als qui facin **operacions de transcendència tributària escassa**.

<sup>(94)</sup>Articles 78 a 81 RIVA.

Finalment, de l'article 169 al 171 de la LIVA es regulen els casos en què el Govern pot **suspènre l'ingrés** de les quotes que resultin de la liquidació de determinades operacions destinades a un altre estat comunitari o extracomunitari<sup>95</sup>, i algunes disposicions específiques en matèria d'**infraccions i sancions**.

<sup>(95)</sup>Cal observar que els adquirents de béns o serveis acollits al règim de suspensió de l'ingrés estan obligats a efectuar el pagament de les quotes no ingressades pels seus proveïdors quan no acreditin, en la forma i els terminis que es determinin reglamentàriament, la realització de les operacions que justificuin aquesta suspensió, i que en cap cas no són deduïbles les quotes ingressades.

##### Infraccions i sancions

Sens perjudici de les infraccions disposades amb caràcter general en la Llei general tributària, en l'àmbit concret de l'IVA la sanció de pèrdua del dret a obtenir beneficis fiscals prevista no és aplicable i, a més, constitueixen infraccions tributàries particulars les següents:

1) L'adquisició de béns per part de subjectes passius acollits al règim especial del recàrrec d'equivalència sense que en les factures corresponents figuri expressament consignat el recàrrec d'equivalència, llevat dels casos en què l'adquirent n'hagi donat compte a l'Administració mitjançant un escrit presentat a la delegació o administració de l'Agència Estatal d'Administració Tributària corresponent al seu domicili fiscal.

Aquesta infracció està sancionada amb una multa pecuniària proporcional del 50% de l'import del recàrrec d'equivalència que s'hagi hagut de transferir, amb un import mínim de 30 euros per cada una de les adquisicions efectuades sense la repercussió corresponent del recàrrec d'equivalència.

2) L'obtenció, mitjançant acció o omissió culposa o dolosa, d'una repercussió incorrecta de l'impost, sempre que el destinatari d'aquesta no tingui dret a la deducció total de les quotes suportades. En aquest cas, són subjectes infractors les persones o entitats destinatàries de les operacions referides que siguin responsables de l'acció o omissió.

La sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 50% del benefici indegudament obtingut.

3) La repercussió impropcedent en factura, per persones que no siguin subjectes passius de l'impost, de quotes impositives sense que se n'hagi fet l'ingrés.

En aquest cas, la multa pecuniària proporcional ascendeix al 100% de les quotes indegudament transferides, amb un mínim de 300 euros per cada factura o document substituït en què es produeixi la infracció.

4) La no-consignació en l'autoliquidació que s'ha de presentar pel període corresponent de les quantitats de què sigui subjecte passiu el destinatari de les operacions, d'acord amb els supòsits d'inversió del subjecte passiu (números 2, 3 i 4 de l'article 84.1, de l'article 85 o de l'article 140 *quinquies* de la LIVA).

Aquesta quarta infracció se sanciona amb una multa pecuniària proporcional del 10% de la quota corresponent a les operacions no consignades en l'autoliquidació.

## 4.2. Obligacions formals

Per acabar, cal referir-nos a algunes de les **obligacions formals** que han de complir els subjectes passius d'aquest impost, i que es poden agrupar en les següents<sup>96</sup>:

a) Obligacions de caràcter **censal**, relatives a l'inici, la modificació i la cessació de l'activitat.

<sup>(96)</sup>Articles del 164 al 166 de la LIVA.

També cal esmentar l'obligació de sol·licitar a l'Administració el **número d'identificació fiscal**, i comunicar-lo i acreditar-lo en els casos que s'estableixin.

b) Obligacions de **facturació** (lliurar, conservar i expedir factures).

En matèria de facturació destaquen quatre regles legals:

1) L'obligació d'expedir i lliurar factura per les operacions efectuades pels empresaris o professionals, la pot complir, en els termes que reglamentàriament s'estableixin, el **client** d'aquests empresaris o professionals o un tercer, els quals actuen, en tot cas, en nom i per compte d'aquest. Si aquesta obligació la compleix un **client** de l'empresari o professional, hi ha d'haver un acord previ entre totes dues parts, formalitzat per escrit. Així mateix, cal garantir l'acceptació per part d'aquest empresari o professional de cada una de les factures expedides, en el seu nom i pel seu compte, pel seu client.

2) Les factures expedides per l'empresari o professional, pel seu client o per un tercer, en nom i per compte de l'empresari o professional esmentat, poden ser transmeses per **mitjans electrònics**, sempre que, en aquest últim cas, el destinatari de les factures hagi donat el seu consentiment i els mitjans electrònics



utilitzats en la seva transmissió garanteixin l'autenticitat del seu origen i la integritat del seu contingut. Reglamentàriament es determinen els **requisits** a què s'ha d'ajustar la facturació electrònica.

3) L'Administració tributària, si ho considera necessari a efectes de qualsevol actuació dirigida a la comprovació de la situació tributària de l'empresari o professional o subjecte passiu, pot exigir una **traducció** al castellà, o a qualsevol altra llengua oficial, de les factures corresponents a lliuraments de béns o prestacions de serveis efectuats en el territori d'aplicació de l'impost, i també de les rebudes pels empresaris o professionals o subjectes passius establerts en aquest territori.

4) En els casos d'inversió del subjecte passiu, a la factura expedida, si escau, per qui va efectuar el lliurament de béns o prestació de serveis corresponent, o al justificant comptable de l'operació s'hi ha d'adjuntar una **factura** que contingui la liquidació de l'impost. Aquesta factura s'ha d'ajustar als requisits que s'estableixin reglamentàriament.

### c) Obligacions de caràcter **comptable**.

Les prescripcions legals en aquesta matèria són tres:

- 1) La comptabilitat ha de permetre determinar amb precisió l'import total de l'IVA que el subjecte passiu hagi transferit als seus clients i l'import total de l'impost suportat pel subjecte passiu.
- 2) Totes les operacions realitzades pels subjectes passius en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals s'han de comptabilitzar o registrar dins els terminis establerts per a la liquidació i el pagament de l'impost.
- 3) El ministre d'Economia i Hisenda pot disposar adaptacions o modificacions de les obligacions registrals de determinats sectors empresarials o professionals.

Aquesta matèria està regulada principalment en el **RIVA**<sup>97</sup>. S'hi disposa que els empresaris o professionals i altres subjectes passius de l'IVA han de portar, amb caràcter general i en els termes que disposa aquest reglament, quatre **llibres de registre**.

<sup>(97)</sup>Articles del 62 al 70 del RIVA.

Els que siguin **titulars de diversos establiments** situats en el territori d'aplicació de l'impost poden portar, en cada un dels establiments, els llibres de registre que s'acaben d'esmentar, en els quals han d'anotar separatament les operacions efectuades des dels establiments esmentats, sempre que els assentaments resum d'aquests es traslladin als llibres de registre generals corresponents que s'han de portar en el domicili fiscal.

Els llibres registre són els següents:

#### a) **Llibre de registre de factures expedides**<sup>98</sup>.

<sup>(98)</sup>Article 63 del RIVA.

Reglamentàriament, les disposicions principals són dues:

- 1) En el llibre registre de factures expedides s'han d'inscriure, **una per una**, les factures o documents substitutius expedits, fent-hi constar el **número i, si escau, la sèrie; la**

**data d'expedició; la identificació del destinatari; la base imposable o l'import de les operacions, i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària.**

2) L'anotació individualitzada de les factures o documents substitutius a què es refereix l'apartat anterior es pot substituir per la d'**assentaments resum**, en què s'han de fer constar la data, els números, la base imposable global, el tipus impositiu i la quota global de factures o documents substitutius numerats correlativament i expedits en la mateixa data, l'import total conjunt de les quals, impost sobre el valor afegit no inclòs, no excedeixi de 6.000 euros.

#### b) Llibre de registre de factures rebudes<sup>99</sup>.

<sup>(99)</sup> Article 64 del RIVA.

Les disposicions reglamentàries són similars a les establertes per al llibre de registre de factures expedides.

#### c) Llibre de registre de béns d'inversió<sup>100</sup>.

<sup>(100)</sup> Article 65 del RIVA.

Aquest llibre l'han de portar els subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit que hagin de practicar la **regularització de les deduccions per béns d'inversió**, segons el que disposen els articles del 107 al 110 de la LIVA. Per cada bé individualitzat, s'hi ha de fer constar la data del començament de la seva utilització, la prorata anual definitiva i la regularització anual, si escau, de les deduccions.

#### d) Llibre de registre de determinades operacions intracomunitàries<sup>101</sup>.

<sup>(101)</sup> Article 66 del RIVA.

Els subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit han de portar un llibre de registre de determinades operacions intracomunitàries, en el **qual s'han d'anotar** les que es descriuen a continuació:

- 1) La tramesa o recepció de béns per a la realització dels informes pericials o treballs esmentats en l'article 70, apartat 1, número 7, de la Llei de l'impost.
- 2) Les transferències de béns i les adquisicions intracomunitàries de béns compreses en els articles 9, número 3, i 16, número 2, de la Llei de l'impost, incloent-hi, en tots dos casos, el que es preveu en les excepcions corresponents a les lletres *i*, *f* i *g* de l'article 9, número 3, esmentat.

En el llibre de registre han de figurar les **dades** següents:

- 1) Operació i data de l'operació.
- 2) Descripció dels béns objecte de l'operació amb referència, si escau, a la seva factura d'adquisició o títol de possessió.
- 3) Altres factures o documentació relatives a les operacions de què es tracti.
- 4) Identificació del destinatari o remitent, indicant-ne el número d'identificació a efectes de l'impost sobre el valor afegit, la raó social i el domicili.
- 5) Estat membre d'origen o destinació dels béns.
- 6) Termini que, si escau, s'ha fixat per a la realització d'aquestes operacions.

Com a excepció, aquesta obligació de portar els llibres de registre **no afecta** les activitats establertes en els règims especials simplificat, de l'agricultura, ramaderia i pesca, del recàrrec d'equivalència i de l'aplicable als serveis prestats per via electrònica, amb les excepcions establertes en les normes reguladores d'aquests règims especials, ni respecte dels lliuraments a títol ocasional de mitjans de transport nous.

En aquest àmbit, cal tenir en compte que el Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària pot autoritzar, amb caràcter revocable, amb les comprovacions prèvies que estimi oportunes, la **substitu-**

ció d'aquests llibres de registre per sistemes de registre diferents, i també la modificació dels requisits exigits per a les anotacions registrals, sempre que responguin a l'organització administrativa i comptable dels empresaris o professionals o subjectes passius i, alhora, quedi garantida plenament la comprovació de les seves obligacions tributàries per l'IVA.

d) Presentar periòdicament o a requeriment de l'Administració **informació** relativa a les seves operacions econòmiques amb tercers persones.

e) Nomenar un **representant** a l'efecte de complir les obligacions imposades en aquesta llei, si es tracta de subjectes passius no establerts en la Comunitat, llevat que estiguin establerts a les Canàries, Ceuta o Melilla, o en un estat amb el qual hi hagi instruments d'assistència mútua anàlegs als instituïts en la Comunitat<sup>102</sup>.

<sup>(102)</sup> Article 82 del RIVA.



## Activitats

1. Indiqueu quins elements s'inclouen en l'import de la contraprestació (base imposable d'operacions interiors i adquisicions intracomunitàries), i quines diferències hi ha entre aquesta magnitud i el valor a la duana que s'utilitza en el cas de les importacions.
2. Distingiu els casos que comporten una minoració de la base imposable de l'IVA dels que poden implicar un increment d'aquesta base imposable.
3. Sintetitzeu les característiques dels béns i serveis que tributen al tipus reduït o al tipus superreduït de l'IVA.
4. Destaqueu els límits i les prohibicions existents en el règim general de deducció de l'IVA.
5. Elaboreu un esquema en què es destaquin les característiques principals dels quatre règims especials de deducció de l'IVA.
6. En quins casos es produeix la devolució de l'IVA?; quines són les raons que justifiquen l'existència de règims especials de devolució?
7. Elaboreu un quadre amb els elements més rellevants dels diferents règims especials de l'IVA.
8. Quins són els deures formals que han de complir els subjectes passius en l'IVA?

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. S'inclouen en la base imposable dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, a efectes de l'IVA...
  - a) les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.
  - b) els descomptes i les bonificacions que es concedeixin prèviament o simultàniament al moment de dur a terme l'operació.
  - c) Les dues respostes anteriors són certes.
2. A efectes de l'IVA, la base imposable en els autoconsums de serveis és...
  - a) el cost de prestació dels serveis, inclosa l'amortització dels béns cedits.
  - b) el cost de prestació dels serveis, exclosa l'amortització dels béns cedits.
  - c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.
3. Si el destinatari d'una operació subjecta a IVA no ha fet efectiu el pagament de les quotes transferides i es declara posteriorment en concurs,...
  - a) el subjecte passiu de l'impost ha de reduir la base imposable.
  - b) el subjecte passiu de l'impost pot reduir la base imposable.
  - c) el subjecte passiu de l'impost no pot reduir la base imposable.
4. Quina de les prestacions de serveis següents es grava a un tipus reduït?
  - a) Totes les execucions d'obres realitzades per paletes.
  - b) Els espectacles esportius professionals.
  - c) Les entrades a manifestacions culturals no exemptes.
5. Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o importacions d'ous tributen al tipus de gravamen...
  - a) del 16%.
  - b) del 7%.
  - c) del 4%.
6. Quina de les afirmacions següents és certa?
  - a) Tots els subjectes passius de l'IVA tenen el dret a deduir l'IVA suportat.
  - b) Els particulars que facin importacions de béns tenen el dret a deduir l'IVA que han suportat.
  - c) Un subjecte passiu pot deduir l'IVA suportat en l'adquisició o importació de béns i serveis abans de començar a fer operacions de lliuraments de béns o prestacions de serveis amb tercers.
7. Quina d'aquestes afirmacions és falsa?
  - a) Mai no es pot deduir l'IVA suportat abans que el subjecte passiu tingui el poder de disposició sobre el bé adquirit o importat.
  - b) El subjecte passiu només pot deduir l'IVA suportat en el període de liquidació en què hagi rebut la factura o document que justifica l'adquisició del bé o servei.

c) El subjecte passiu pot exercir el dret a la deducció en qualsevol liquidació de l'IVA dins del termini de 4 anys a comptar des del naixement del dret a fer-ho.

8. Una universitat que gestiona directament els serveis de docència, investigació, fotocòpies, bar i residència d'estudiants...

a) està sotmesa al règim de prorata a l'IVA perquè fa operacions exemptes sense dret a deducció, i operacions sotmeses i no exemptes que sí que donen de dret a la deducció.

b) no està sotmesa al règim de prorata a l'IVA perquè totes les operacions que fa n'estan exemptes.

c) no es pot deduir cap IVA suportat.

9. L'adquisició per un subjecte passiu d'un bé d'inversió implica...

a) que en cap cas no es pot deduir la integritat de l'IVA suportat.

b) que es pot deduir l'IVA suportat mitjançant l'aplicació de la regla de prorata que correspongui a l'any d'adquisició.

c) que a partir de l'any d'adquisició, i durant 5 o 10 anys, segons si el bé adquirit és moble o immoble, es pot deduir una part estrictament proporcional de l'IVA total suportat.

10. Quan una rectificació de les deduccions practicades determini una minoració de l'import inicialment declarat,...

a) no es pot efectuar aquesta rectificació després que hagi transcorregut un any.

b) s'hi apliquen el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ i els interessos de demora.

c) Cap de les respostes anteriors no és certa.

11. Un empresari o professional no establert en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol que ha suportat quotes d'aquest impost per un valor de 300 euros...

a) aplica el règim de devolucions a exportadors en règim comercial.

b) no pot aplicar el règim de devolucions de l'article 119 de la LIVA.

c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.

12. En el règim simplificat de l'IVA...

a) els índexs i mòduls s'apliquen sobre les quotes suportades.

b) els índexs i mòduls s'apliquen sobre les quotes transferides.

c) els índexs i mòduls s'apliquen sobre la diferència entre les quotes transferides i les quotes suportades.

13. Un empresari sotmès al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca...

a) té dret que l'Administració li abonï la compensació agrària quan exporti els productes naturals produïts en les seves explotacions.

b) té dret a rebre la compensació agrària quan transmet els béns produïts en la seva explotació qualsevol persona o entitat.

c) té dret a percebre la compensació agrària quan vengui els productes naturals produïts en les seves explotacions a un altre empresari sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència.

14. Un subjecte que es dedica a la revenda de llibres sotmesa al règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció...

a) no es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.

b) es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.

c) únicament es pot aplicar la modalitat de determinació de la base imposable mitjançant el marge de benefici global.

15. Determineu quina de les afirmacions següents és correcta:

a) La LIVA preveu un règim especial per a qualsevol tipus de joia, segons el concepte de joia previst en la llei.

b) Els règims especials es diferencien del règim general únicament en la gestió de l'impost.

c) Cap de les dues afirmacions anteriors no és certa.

16. Quina d'aquestes afirmacions és falsa?

a) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot deduir cap IVA suportat.

b) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot aplicar aquest règim als serveis que presti als clients utilitzant mitjans propis.

c) Una empresa de viatges sota el règim especial no pot aplicar aquest règim a les vendes que efectua als clients de viatges organitzats per agències de viatges majoristes.

17. Quina d'aquestes afirmacions és certa?

a) Un comerciant detallista sotmès al règim especial del recàrrec d'equivalència ha de transferir als seus clients l'IVA i el recàrrec d'equivalència.

b) La factura emesa per una agència de viatges sota el règim especial ha de fer constar sempre l'IVA transferit de manera separada del preu.

c) En el règim especial de les agències de viatges no es pot deduir mai l'IVA suportat per les adquisicions i importacions de béns i serveis adquirits per a integrar-los a la prestació única del viatge.

18. Un empresari establert fora de l'àmbit d'aplicació territorial de l'IVA espanyol i sotmès al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica...

- a) ha de presentar en tot cas autoliquidacions trimestrals.
- b) no ha de presentar autoliquidacions en els trimestres en què no subministri serveis electrònics.
- c) Cap de les respostes anteriors no és certa.

19. Quina d'aquestes afirmacions és certa?

- a) Tots els subjectes passius de l'IVA sotmesos al règim general de l'impost han de fer declaracions liquidació mensuals.
- b) Determinats subjectes passius de l'IVA, com els exportadors, es poden acollir al règim de declaració liquidació mensual.
- c) Cap de les afirmacions anteriors no és certa.

20. Quin d'aquests empresaris ha de fer liquidacions periòdiques de l'IVA (mensuals o trimestrals)?

- a) Els sotmesos al règim especial simplificat.
- b) Els sotmesos al règim especial del recàrrec d'equivalència.
- c) Els sotmesos al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.

### Casos pràctics

1.

**Determineu en els casos següents si es pot deduir o no es pot deduir la quota de l'IVA suportat:**

a) Un metge especialitzat en radiologia té la consulta a Madrid. En el primer trimestre de l'any X factura als seus pacients per un import total de 20.000 euros. En aquest trimestre el metge adquireix un material per fer radiografies, que compra a una empresa de Bilbao per un import de 7.000 euros. Aquesta última empresa li transfereix l'IVA corresponent (7%).

b) El senyor Rodríguez és director d'una empresa establerta a Palència que es dedica a la fabricació de material d'oficina. En un dels seus viatges per a gestions empresarials a Lió, s'allotja un temps en un hotel d'aquesta ciutat, el qual li factura per la seva estada un import de 700 euros, i li transfereix l'IVA corresponent (19,6%).

c) El senyor González és funcionari de justícia, i està destinat a Alacant. Per a poder treballar amb comoditat, adquireix un ordinador personal per un import de 2.000 euros. En la factura, el venedor li transfereix l'IVA corresponent (16%).

d) Un advocat adquireix el dia 3 de febrer de l'any X un pis nou de 200 metres quadrats per un import de 250.000 euros. Utilitza com a habitatge 150 metres quadrats i els altres 50 metres quadrats com a despatx per a la seva activitat professional.

e) Un empresari ha adquirit un vehicle, que afecta la seva activitat empresarial i destina exclusivament al transport de mercaderies, a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, per un import de 30.000 euros, IVA inclòs.

f) Un professional ha adquirit un ordinador per a l'exercici de la seva activitat professional per 2.000 euros a un empresari dedicat a la venda d'aquest tipus de béns. L'empresari venedor li ha emès la factura corresponent, i ha transferit l'IVA procedent a aquesta operació. La factura compleix tots els requisits formals establerts. No obstant això, el venedor no ha ingressat a la Hisenda pública l'IVA transferit a aquesta operació.

g) El mateix professional ha adquirit un altre ordinador per a la seva residència, pel mateix preu. L'operació s'ha documentat adequadament en la factura.

h) Un professional, al qual és aplicable el règim general de l'impost, ha adquirit un local comercial per un import de 150.000 euros. El promotor li ha transferit un 7% d'IVA.

i) Un professional ha adquirit un habitatge directament al promotor, que destina al seu despatx professional, per un import de 120.000 euros. El promotor, en fer la factura corresponent, per un import de 120.000 euros, hi ha aplicat el tipus general de l'IVA (16%).

2.

La societat anònima Viscalespeculació, dedicada a l'activitat immobiliària, duu a terme en un exercici econòmic les operacions següents:

- a) Ven un solar per un preu de 500.000 euros.
- b) Ven un terreny rústic no urbanitzat per 700.000 euros.
- c) Realitza una segona transmissió de dos pisos destinats a habitatge per 500.000 euros.
- d) Ven pisos construïts per la mateixa immobiliària per 1.600.000 euros.
- e) Ven una nau industrial que havia adquirit dos anys abans a una altra empresa constructora. Una vegada adquirit, aquest immoble va ser objecte de rehabilitació per una altra societat i el seu valor va augmentar un 30%.
- f) Lloga terrenys de la seva propietat per a la instal·lació de tanques publicitàries, i n'obté 50.000 euros.
- g) Lloga pisos de la seva propietat i n'obté 1.150.000 euros.
- h) Lloga pisos de la seva propietat per a utilitzar-los com a oficines per a una empresa de serveis, i per això percep 240.000 euros.
- i) Lloga un local comercial per 150.000 euros.
- j) Ven maquinària de construcció de la seva propietat a una altra empresa constructora per 200.000 euros.

**Qüestió: determineu les quotes meritades o transferides en aquest cas i la prorrata general aplicable.**



## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

#### De selecció

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

#### Cas pràctic

1.

a) El metge especialitzat en radiologia, que té la seva consulta a Madrid, realitza únicament operacions exemptes de l'IVA, en virtut de l'exempció prevista en l'article 20.1.3 de la LIVA.

Per tant, perquè es pugui realitzar la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició de material per a fer radiografies, que compra a una empresa de Bilbao, és necessari que els béns adquirits s'utilitzin en alguna de les operacions que figuren en l'article 94.1 de la LIVA. Com que aquesta circumstància no es produeix, la quota de l'IVA suportat pel metge no és deduïble. El metge ha d'incorporar aquestes quotes transferides no deduïbles al preu dels seus serveis, com una despesa més, a l'hora de calcular el seu benefici.

b) L'empresa del senyor Rodríguez no es pot deduir la quota de l'IVA suportada, perquè l'article 92.1 de la LIVA estableix que "los sujetos pasivos podrán deducir [...] las que, devenidas al mismo territorio, hayan soportado". És a dir, són deduïbles únicament les quotes suportades en el territori d'aplicació de l'impost (la península i les Illes Balears).

En aquesta operació, el fet imposable es localitza a Lió, és a dir, no es realitza en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, sinó en el francès, i el tribut es merita a França. De manera que l'empresa espanyola del senyor Rodríguez no es pot deduir aquesta quota.

Tanmateix, cal tenir en compte que l'empresa espanyola pot sol·licitar a l'Administració tributària francesa la devolució d'aquesta quota per un procediment semblant a l'establert en l'article 119 de la Llei espanyola de l'IVA (règim especial de devolucions a determinats empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost espanyol).

c) El senyor González no té la condició d'empresari o professional, ja que, segons es desprèn de l'enunciat, és un funcionari del Ministeri de Justícia. I fa falta tenir present que la condició empresarial o professional del subjecte passiu és un requisit exigint en l'article 93.1.1 de la LIVA per a poder exercir el dret a la deducció de les quotes suportades.

Per tant, el senyor González no es pot deduir la quota suportada en l'adquisició d'un ordinador personal per un import de 2.000 euros.

d) L'advocat suporta una quota de 17.500 euros per l'adquisició del pis ( $250.000 \times 7\%$ ). D'aquesta quota, es pot deduir només el 25%, ja que aquest és el percentatge de la superfície total de l'immoble que es destina a despatx professional, segons estableix l'article 95.3 de la LIVA.

És a dir, es tracta d'un bé d'inversió que s'utilitza, previsiblement, en un 25% per a la seva activitat professional. Per tant, es pot deduir  $17.500 \times 25\% = 4.375$  euros.

e) D'acord amb el que preveu l'article 95.3.2 de la LIVA, en principi, seria deduïble la quota de l'IVA en un 50% (si el vehicle és de turisme) o bé en un 100% (si el vehicle és mixt, com per exemple una furgoneta). No obstant això, cal tenir en compte que l'article 138 de la LIVA estableix que "no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo". És a dir, com que s'ha adquirit el vehicle a un subjecte passiu acollit al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció, l'IVA suportat no és deduïble.

f) El subjecte passiu comprador té dret que es dedueixi l'IVA suportat en aquesta operació, encara que el venedor no hagi ingressat a la Hisenda pública el tribut corresponent, d'acord amb el que preveuen els articles 92 i 97 de la LIVA. D'altra banda, la conducta del venedor constitueix una infracció tributària greu (article 79.a LGT).

g) El professional ha suportat l'IVA corresponent que grava l'operació. És a dir, un 16% sobre 2.000 euros, que resulten un total de 320 euros. Aquest IVA suportat no és deduïble perquè, en aquest cas, el professional no afecta el bé a la seva activitat professional (article 95.1 de la LIVA).

**h)** El tipus aplicat és incorrecte, ja que els locals comercials tributen al tipus general de l'IVA (article 91.1.1.7 de la LIVA). La conseqüència respecte al promotor és que la seva conducta constitueix una infracció tributària greu, segons el que preveu l'article 79.a de la LGT. I la conseqüència per al professional adquirent del local és que només es pot deduir l'import transferit en la factura. En aquest sentit es pronuncia, per exemple, la Consulta de la DGT de 7 de setembre de 1987. En tot cas, cal tenir present que el professional pot interposar una reclamació economicoadministrativa (article 88.6 de la LIVA).

**i)** El tipus aplicat és incorrecte, perquè correspon emprar el tipus reduït del 7%, ja que és l'aptitud per a ser habitatge la que determina l'aplicació d'aquest tipus reduït, segons el que preveu l'article 91.1.1.7 de la LIVA. En aquest cas de repercussió improcedent de l'IVA (superior a la legal), el professional adquirent de l'habitatge només es pot deduir fins a l'import de la quota legal meritada (el 7%). Ara bé, pot interposar, en tot cas, reclamació economicoadministrativa, d'acord amb el que disposa l'article 88.6 de la LIVA.

2.

A l'efecte de calcular les quotes transferides i el percentatge de prorrata aplicable, és necessari determinar per a cada una de les operacions assenyalades en el cas si estem davant de supòsits subjectes o no a l'IVA i, en cas de correspondre la subjecció, si gaudeixen o no d'exempció.

En primer lloc, hem d'assenyalar que no estem davant de cap supòsit de no-subjecció: no es tracta d'operacions realitzades per ens públics, i d'acord amb el que estableix l'article 7 de la LIVA cap d'aquestes operacions no encaixa en els supòsits de no-subjecció enumerats. Per aquest motiu, fa falta que establim cas per cas si es produeix algun supòsit d'exempció, i per als casos que no tinguin aquest benefici fiscal, que determinem el tipus de gravamen aplicable.

**a)** D'acord amb el que estableix l'article 20.1.20, segon paràgraf, de la LIVA, tenen la consideració d'edificables els terrenys qualificats com a solars per la Llei sobre el règim del sòl i ordenació urbana.

L'article 20.1.20 de la LIVA esmentat preveu l'exempció de l'impost en les transmissions de finques rústiques que no tinguin la condició d'edificables. Aquesta exempció no és aplicable als solars.

Així, doncs, la transmissió de solars està subjecta a l'IVA i no n'està exempta.

D'acord amb el que estableix l'article 90.1 de la LIVA, el tipus impositiu aplicable és el 16%, ja que l'operació descrita no encaixa en els supòsits de tipus reduït que preveu l'article 91 de la LIVA.

Així, en el nostre cas tindrem:

IVA meritat o transferit =  $500.000 \times 16\% = 80.000$  euros.

**b)** El paràgraf primer de l'article 20.1.20 de la LIVA indica que estan exempts de l'impost els lliuraments de terrenys rústics que no tinguin la condició d'edificables. Així, la transmissió del terreny rústic està subjecta a l'IVA i n'està exempta.

**c)** D'acord amb el que estableix l'article 20.1.22 de la LIVA, gaudeixen d'exempció a efectes de l'IVA les segones i posteriors transmissions d'edificacions, inclosos els terrenys en què estiguin ubicades quan tinguin lloc un cop acabada la seva construcció o rehabilitació, amb les excepcions que aquest mateix apartat de l'article 20 de la LIVA estableix i que no es corresponen amb el cas del nostre supòsit de fet.

Per tant, les segones i posteriors transmissions de pisos destinats a habitatge estan subjectes a l'IVA i n'estan exemptes.

**d)** El ja esmentat article 20.1.22 de la LIVA, en el paràgraf tercer, estableix que tenen la consideració de primer lliurament, i per tant no estan exemptes de l'IVA, els duts a terme pel promotor que tinguin per objecte una edificació la construcció o rehabilitació de la qual ja ha estat acabada.

Així, en el nostre cas, la construcció i venda de pisos destinats a habitatge estan subjectes a l'IVA i no n'estan exemptes.

D'acord amb el que assenyala l'article 91.1.7 de la LIVA, s'aplica un tipus impositiu del 7% als lliuraments d'edificis o parts d'aquests edificis aptes com a habitatges, incloses les places de garatge amb un màxim de dos, i els annexos situats a l'edifici, sempre que es transmetin conjuntament. Així, el tipus impositiu que correspon a la transmissió del nostre cas és del 7%.

En el nostre cas, doncs:

- IVA meritat o transferit =  $1.600.000 \times 7\% = 112.000$  euros

e) Partirem de la hipòtesi que al seu dia l'operació d'adquisició de la nau per part de la societat Viscalespeculació no va gaudir de l'exempció d'IVA, perquè no es van complir les condicions de no-exempció que estableix l'article 20.22.b LIVA. Segons aquest precepte no n'estan exempts els lliuraments d'edificis per a la seva rehabilitació immediata, sempre que es compleixin els requisits establerts reglamentàriament, els quals, d'acord amb el que estableix l'article 8.2 del RIVA, són els que estableix el quart paràgraf de l'article 20.1.22 de la LIVA.

La consideració de rehabilitació que estableix l'article 20.1.22 de la LIVA esmentat requereix el compliment de dos requisits:

- Quantitatiu: l'import del cost global de la rehabilitació ha d'excedir el 25% del preu d'adquisició si aquesta ha estat efectuada en els dos anys anteriors o del valor veritable que tingui l'edificació abans de la rehabilitació.
- Qualitatiu: les obres que es qualifiquen com a rehabilitació són les que preveu el mateix article 20.1.22 de la LIVA. En aquest sentit hem d'esmentar que el concepte de rehabilitació no és pacífic. Així, la interpretació que en fan la DGT i el TEAC fa referència estrictament al que disposa la LIVA, mentre que l'Audiència Nacional, en la Sentència de 20 de gener de 2000, va considerar que les obres d'adequació funcional d'un edifici podien tenir la consideració de rehabilitació.

En el nostre cas considerarem que l'operació de reforma efectuada reuneix els requisits necessaris perquè sigui considerada una rehabilitació i que, a més, està acabada. A partir d'aquí, i en aplicació del que disposa el tercer paràgraf l'article 20.1.22 de la LIVA, hem de considerar que el lliurament de la nau es fa en concepte de primer lliurament, ja que és efectuada pel promotor Viscalespeculació, l'obra està acabada i la nau en qüestió no ha estat usada ininterrompudament en un termini igual o superior a dos anys per part del seu propietari.

En definitiva, la venda de la nau rehabilitada està subjecta a l'impost i no n'està exempta.

Quant al tipus de gravamen aplicable, com que no és d'aplicació cap dels supòsits que preveu l'article 91 de la LIVA relatiu a l'aplicació de les tarifes reduïdes i superreduïdes, el tipus impositiu que correspon és el 16%: IVA meritat o transferit =  $600.000 \times 16\% = 96.000$  euros.

f) L'article 20.1.23 de la LIVA estableix les exempcions d'IVA en matèria d'arrendaments i l'apartat c' especifica expressament que no gaudeixen d'exempció de l'IVA els arrendaments de terrenys per a exposicions o per a publicitat.

Així, el cas plantejat, el lloguer de terrenys per a tanques publicitàries, no gaudeix d'exempció a efectes de l'IVA. En aquest sentit, cal esmentar que la DGT, en la Resolució de 16 de desembre de 1996, va assenyalar la no-exempció en l'IVA del lloguer de les façanes dels edificis per a ús publicitari.

En definitiva, el lloguer de terrenys per a la instal·lació de tanques publicitàries està subjecte a l'IVA i no n'està exempt.

En aquest cas tampoc no és d'aplicació cap dels supòsits que preveu l'article 91 de la LIVA relatiu a l'aplicació de les tarifes reduïdes i superreduïdes. És per això que l'IVA meritat o transferit és:  $50.000 \times 16\% = 8.000$  euros.

g) Novament, l'article 20.1.23.b de la LIVA indica que gaudeixen d'exempció a efectes de l'IVA els arrendaments d'edificis o les parts d'aquests edificis destinats a habitatge, incloent-hi els garatges i annexos, i els mobles, sempre que s'arrendin juntament amb l'habitatge.

En aquest cas, l'arrendament d'habitatges està subjecte a l'IVA i n'està exempt.

h) Novament, l'article 20.1.23 de la LIVA, relatiu a les exempcions en matèria d'arrendaments, disposa que l'arrendament d'un habitatge per a utilitzar-lo com a oficina per part d'una empresa de serveis no gaudeix d'exempció. En aquest sentit, fa falta que ens remetem a l'article 3 de la LAU, que estableix clarament la distinció entre arrendament d'habitatge i arrendament per a ús diferent de l'habitatge.

En conseqüència, l'arrendament d'habitatge per a usar-lo com a oficina està subjecte a l'IVA i no n'està exempt.

En aquest cas també és aplicable el tipus general, perquè no s'inclou l'arrendament diferent de l'ús com a habitatge entre els béns sotmesos al tipus reduït o superreduït. L'IVA meritat o transferit és:  $240.000 \times 16\% = 38.400$  euros.

i) D'acord amb el que disposa l'article 20.1.23 de la LIVA, l'arrendament de locals de negoci no gaudeix d'exempció a efectes d'IVA.

L'arrendament de locals de negoci està, doncs, subjecte a l'IVA i no n'està exempt.

I com els últims casos analitzats, també aquesta operació tributa al tipus ordinari. IVA meritat o transferit:  $150.000 \times 16\% = 24.000$  euros.

j) La venda de maquinària de segona mà té el concepte de lliurament de béns, segons indica l'article 8.1 de la LIVA. Aquest lliurament de béns no gaudeix de l'exempció que preveu l'article 20.1.25 de la LIVA, ja que el bé en qüestió, com que està afectat a l'activitat empresarial de la societat, no experimenta les limitacions en el dret a deduir que preveu l'article 95.1 de la LIVA.

Per tant, la venda de la maquinària afectada a l'activitat empresarial està subjecta a l'IVA i no n'està exempta.

De nou, i per les mateixes raons ja advertides, aquesta operació tributa el tipus de gravamen ordinari. IVA meritat o transferit:  $200.000 \times 16\% = 32.000$  euros.

### Càlcul de la prorrata

La regla de la prorrata s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i altres que no generen aquest dret, com les operacions no subjectes o exemptes.

D'acord amb el que estableix l'article 104 de la LIVA, la prorrata general es calcula aplicant la fórmula següent:

$$\% \text{ de prorrata} = \frac{\text{import total d'operacions que originen el dret a la deducció}}{\text{import total d'operacions que originen i no originen el dret a la deducció}} \cdot 100$$

En l'aplicació d'aquesta fórmula fa falta tenir en compte, segons el que determinin els valors del numerador i el denominador, el que indica l'article 104.2 de la LIVA. Així, entre d'altres, no es computen en cap dels termes de la relació:

- Les quotes de l'IVA que hagin gravat les operacions a què es refereix l'apartat 2 de l'article 104.3 de la LIVA esmentat (quotes de l'IVA que hagin gravat directament les operacions realitzades des d'establiments permanents situats fora del territori d'aplicació de l'impost, quan els costos relatius a aquestes operacions no siguin suportats per establiments permanents situats dins d'aquest territori).
- L'import dels lliuraments i les exportacions dels béns d'inversió que el subjecte passiu hagi utilitzat en la seva activitat professional.

En el nostre cas, l'import total de les operacions que originen el dret a la deducció és:

Venda de solars (a): 500.000 euros

Construcció i venda de pisos (d): 1.600.000 euros

Venda de nau industrial (e): 600.000 euros

Lloguer de terrenys per a instal·lar-hi tanques publicitàries (f): 50.000 euros

Arrendament d'habitatge per a ús d'oficina (h): 240.000 euros

Lloguer d'un local comercial (i): 150.000 euros

**Total operacions deduïbles:** 3.140.000 euros

Cal subratllar que no es computen en la determinació d'aquest import la venda de la màquina de l'apartat j), en aplicació del que estableix l'article 104.3.3 de la LIVA.

L'import anual d'operacions és la suma de tots els conceptes expressats en el supòsit de fet (no exempts i exempts), llevat de la ja esmentada venda de la maquinària, en aplicació de la regla mencionada anteriorment (article 104.3.3 de la LIVA).

**Total anual d'operacions** a + b + c + d + e + f + g + h + i: 5.490.000 euros.

Aplicant-hi la fórmula assenyalada abans, tindrem que el percentatge que cal aplicar en concepte de prorrata és:

$$\text{Tant per cent de prorrata} = (3.140.000 / 5.490.000) \times 100 = 58\%.$$

El valor resultant de l'aplicació de la fórmula (57,19) s'arrodoneix a l'alça (58), d'acord amb el que estipula l'últim paràgraf de l'article 104.2 de la LIVA.

## 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 de 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 previstos per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets legalment meritats.

**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.

**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**.

**RDGT** *m* Resolució de la Direcció General de Tributs.

**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.

**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** *m* 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 venguin 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, C.** (1994). *El Impuesto sobre el valor Añadido. Análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto.

**Blázquez Lidoy, A.** (2002). *El IVA en las entidades no lucrativas*. Madrid: Confederación Española de Fundaciones, Centro de Estudios Financieros.

**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.

**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.

**Chica Palomo, M. D.** (2001). "La tributación del comercio electrónico: su gravamen por el Impuesto sobre el valor Añadido". *Gaceta Fiscal* (núm. 202).

**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: Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de Hacienda Pública.

**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: Comares.

**García Novoa, C.** (2001). "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I y II)". *Quincena Fiscal* (núm. 15 y 16).

**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.

**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.

**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.

**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.

**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: Deusto.

**Vázquez del Rey Villanueva, A.** (2007). "El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales". *Crónica Tributaria* (núm. 124).

**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. Base imposable i tipus de gravamen

**Araque Salmerón, R.** (2009). "Modificación de la base imponible del IVA en el marco de los procesos concursales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 12).

**Ballarín España, M. A.** (2001). "Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el valor Añadido: aspectos materiales". *Gaceta Fiscal* (núm. 198).

**Blasco Delgado, C.; Olmedillo Adrados, J. L.** (2001). "Modificación de la base imponible en el IVA derivada de cuotas repercutidas incobrables y procedimientos de quiebra y suspensión de pagos". *Información Fiscal* (núm. 45).

**Grávalos Olivella, J.** (2008). "Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

**Ibáñez Marsilla, S.** (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*. Madrid: McGraw-Hill.

**Platas Palacios, A.** (2008). "El tipo reducido en el IVA y su relación con las exenciones del impuesto". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 22).

**Rodríguez Márquez, J.** (2008). "La base imponible del IVA en las transmisiones de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

**Rodríguez Rodríguez, A.** (2006). "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal". *Estudios Financieros* (núm. 278).

## 3. Deducions i devolucions

**Calvo Vérguez, J.** (2008). "En torno al procedimiento de devolución de cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales en el territorio de aplicación del IVA". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

**Checa González, C.** (2001). "La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas". *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* (núm. 20). Pamplona: Aranzadi

**Checa González, C.** (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.

**Checa González, C.** (2006). "El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo". *Impuestos* (núm. 2).

**Díaz Ravn, N.** (2008). "La devolución del IVA y el Convenio Europea de Derechos Humanos". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

**Durán-Sindreu Buxadé, A.** (2001). *IVA, subvenciones y regla de prorrata en nuestro derecho interno. Su adecuación al derecho comunitario*. Pamplona: Aranzadi.

**González Ortiz, D.** (2008). "El ejercicio a posteriori del derecho a la deducción del IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 217).

**Longás Lafuente, A.** (2009). "Deducción de cuotas de IVA soportadas afectas conjuntamente a actividades económicas y no económicas". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 311).

**Longás Lafuente, A.** (2009). "Deducción del IVA cuando la Administración regulariza la situación fiscal del sujeto". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 313).

**Martín López, J.** (2008). "La devolución del IVA soportado con independencia de la caducidad del derecho de deducción". *Tribuna Fiscal* (núm. 211).

**Sánchez Pedroche, J. A.** (2008). "La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 303).

#### 4. Règims especials

**Calvo Vérguez, J.** (2008). "El régimen especial simplificado en el IVA: principales cuestiones". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 5).

**Cayón Galiardo, A. M.** (2008). "Infracciones y responsabilidades en el régimen especial del IVA para grupos de entidades". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 81).

**Checa González, C.** (1986). *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Granada: Comares.

**Colao Marín, P.** (1996). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el valor Añadido". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 92).

**Collado Yurrita, M. A.** (1990). "El recargo de equivalencia". *Impuestos* (tomo I).

**Fernández Junquera, M.** (2008). "El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

**Fuster Gómez, M.** (2008). "El régimen de consolidación en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 207).

**García-Fresneda Gea, F.** (2002). *El régimen especial simplificado en el IVA*. Granada: Comares.

**Mas Ortiz, A.** (2000). *El nuevo régimen simplificado del IVA: un sistema mixto*. València: Tirant lo Blanch.

**Pérez Herrero, L.** (1993). "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el valor Añadido". *Actualidad Tributaria* (núm. 19).

**Pérez Herrero, L.** (1995). "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 88).

**Rodríguez Vegazo, A. J.** (2007). "El régimen especial del Grupo de entidades en el IVA". *Carta Tributaria* (núm. 5).

#### 5. Gestió de l'impost

**Diversos autors** (1984). *El IVA y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF.

**Bollo Arocena, M. C.** (1983). *La repercusión en el Derecho tributario español: consideraciones*. Madrid: IEF.

**Fernández González, C.** (1986). *La contabilidad del IVA*. Madrid: Edersa.

**Fernández Pavés, M. J.** (1994). "La liquidación provisional de oficio en el IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 84).

**López Iranzo, F.; Zurdo Ruíz-Ayúcar, J.** (1985). *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA*. Bilbao: Deusto.

**Merino Jara, I.** (1999, 3a. ed.). *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*. Valladolid: Lex Nova.

**Morillo Méndez, A.** (2001). "La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad". *Gaceta Fiscal* (núm. 203).

**Neira Herrera, C.** (2006). "Devolución de ingresos indebidos en el IVA". *Estudios Financieros* (núm. 279).

