

Impost sobre el valor afegit (I)

Aspectes generals i fet imposable en
operacions interiors

Esteban Quintana Ferrer

PID_00181365



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Aspectes generals de l'impost	9
1.1. Caràcters bàsics	9
1.2. Fonts normatives	11
1.3. Àmbit d'aplicació	11
2. Fet imposable en operacions interiors	13
2.1. Lliurament de béns	13
2.1.1. Operacions gravades	13
2.1.2. Operacions no subjectes	18
2.1.3. Criteris de localització territorial	21
2.1.4. Meritació	24
2.2. Prestacions de serveis	27
2.2.1. Operacions gravades	27
2.2.2. Operacions no subjectes	31
2.2.3. Criteris de localització territorial	33
2.2.4. Meritació	38
2.3. Elements comuns en les operacions interiors	40
2.3.1. Subjectes que duen a terme les operacions gravades	40
2.3.2. Com s'han de fer les operacions gravades	42
2.3.3. Delimitació entre l'IVA i altres impostos	43
Exercicis d'autoavaluació	45
Solucionari	49
Bibliografia	53

Introducció

En aquest mòdul estudiarem els aspectes generals de l'impost sobre el valor afegit (IVA) i els elements objectius i subjectius de les anomenades **operacions interiors** (lliurament de béns i prestació de serveis) fetes per empresaris o professionals i gravades per aquest impost, que constitueix un tribut general sobre el consum que afecta el comerç de béns i serveis.

Nota

En el mòdul introductori de l'assignatura trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

L'IVA és un **impost indirecte** (que recau sobre el consum), real, objectiu i instantani, encara que de liquidació periòdica.

Es considera **lliurament de béns** subjecte a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició sobre béns corporals. Per contra, en les **prestacions de serveis** solament hi ha transmissió d'altres drets que només en fan possible l'ús o gaudi (arrendament i cessió de béns), i que poden tenir també per objecte certs drets o obligacions (arrendament i cessió de drets) o consistir en la pràctica de certes activitats (arrendaments de serveis i obres).

La **Llei de l'impost sobre el valor afegit (LIVA)** inclou en els dos tipus d'operacions interiors una llista exemplificativa i una enumeració d'operacions assimilades a aquestes operacions.

Hi ha, d'altra banda, un conjunt d'operacions interiors no subjectes, en les quals es poden distingir les fetes per persones i entitats de naturalesa jurídico-privada (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels ens públics.

La LIVA també fixa, tant per als lliuraments de béns com per a les prestacions de serveis, un nombrós grup de criteris de localització territorial i el moment de la meritació.

A l'efecte de l'IVA, d'altra banda, les operacions interiors gravades corresponen a **empresaris o professionals**, que la llei defineix com les persones o entitats que practiquen activitats que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests factors. A més dels que exerceixen aquestes activitats, la LIVA enumera els subjectes que sempre es consideren empresaris o professionals i les notes que han de complir les operacions per a ser gravades.

En la modalitat d'operacions interiors, finalment, s'ha de subratllar que l'IVA és incompatible amb l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses, encara que s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que aquesta incompatibilitat deixi sense sotmetre a gravamen les operacions al·ludides en tots dos impostos.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents en relació amb l'IVA:

- 1.** Conèixer els aspectes generals de l'impost, especialment les característiques generals i l'àmbit d'aplicació.
- 2.** Delimitar els diversos fets imposables de l'impost.
- 3.** Distingir especialment les operacions que constitueixen lliurament de béns de les que es consideren prestacions de serveis.
- 4.** En relació amb aquestes operacions interiors (lliurament de béns i prestació de serveis), saber quins casos no són subjectes a l'impost, quins són els criteris de localització territorial que s'apliquen i quan se'n produeix la meritació.
- 5.** Destriar els elements comuns que presenten les operacions interiors (subjectes que duen a terme les operacions, característiques de les operacions gravades i delimitació amb altres impostos).

1. Aspectes generals de l'impost

1.1. Caràcters bàsics

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

⁽¹⁾Article 1 de la LIVA.

Les característiques bàsiques de l'IVA són les següents:

1) Impost **indirecte**, en la mesura que grava una manifestació indirecta de la capacitat econòmica com és la despesa o utilització de la renda per a consumir (adquirir béns o serveis), i no l'obtenció d'aquesta renda.

2) Impost **sobre el consum**: la finalitat de l'IVA és gravar el valor final dels béns i serveis adquirits o rebuts pels consumidors i això s'aconsegueix mitjançant el mecanisme de la transferència de les quotes que fa el subjecte passiu (empresari o professional) al consumidor final.

3) Impost **real**, en tant que es defineix el fet imposable sense tenir com a referència cap subjecte en concret.

4) Impost **objectiu**, pel fet de no tenir en compte la situació personal i familiar del subjecte passiu en la quantificació del deute tributari.

5) Impost **instantani**, ja que cada operació es merita de manera independent, encara que la liquidació sí que sigui periòdica (trimestral o mensual).

Convé esmentar les notes indicades pel TJCE en relació amb la imposició general sobre el volum de negocis. Aquestes **notes** són les següents:

a) El **caràcter general** de l'impost, que grava totes les transmissions de béns i prestacions de serveis.

b) La **proporcionalitat**, que es manifesta en la relació que té amb el preu de béns i serveis. L'IVA és un impost proporcional perquè és proporcional el tipus de gravamen que té, això és, 18%, 8% o 4%, segons el tipus de bé o servei gravat.

c) El **caràcter plurifàsic**, és a dir, es grava cada fase de producció i comercialització dels béns. Els impostos plurifàsics poden ser, al mateix temps, de dues classes:

- **Impostos plurifàsics en cascada**, en els quals el gravamen sobre cada fase és independent del gravamen establert sobre les altres, i recau cada vegada en la totalitat del preu. En aquest tipus d'impost no es té en compte en cada fase la quota que ja s'ha pagat en les anteriors, de manera que no garanteix la neutralitat.
- **Impostos sobre el valor afegit**, caracteritzats pel contrari, és a dir, pel fet que el gravamen de cada fase té en compte el de les 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 qui adquireix o al consumidor.

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

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

Exemple de funcionament de l'IVA

1) Un **fabricant de pneumàtics** ven una partida d'aquests béns a un fabricant de cotxes per 200, aplicant un IVA del 18%, de manera que l'IVA meritat és de 36. La factura de la compra pel fabricant de cotxes és de 236. Si suposem que el fabricant de pneumàtics no ha suportat cap quota d'IVA (encara que sigui impossible en la pràctica, perquè ha de comprar matèria primera, maquinària, etc., per a fabricar el pneumàtic), resulta que ell ha d'ingressar 36 d'IVA (dels 236 que ha cobrat de la factura al fabricant de cotxes, 200 són per al fabricant de pneumàtics i 36 per a Hisenda).

2) El **fabricant de cotxes** paga una factura total al fabricant de pneumàtics de 236, és a dir, suporta un IVA de 36. Quan aquest fabricant de cotxes ven el cotxe a un concessionari, incorpora en el preu de venda un valor pels pneumàtics de 300. Aquí el valor afegit per al fabricant de cotxes és 100, ja que inicialment el preu de venda de pneumàtics pel fabricant de pneumàtics era de 200 i ara el fabricant de cotxes els ven per 300. Si aquest fabricant de cotxes ven per 300, ha meritat IVA per un 18%, és a dir, 54. La factura que paga el comprador, aquí el concessionari, és de 354. Ara bé, el fabricant de cotxes no ha d'ingressar a Hisenda els 54 d'IVA, sinó només 18, que és la diferència entre l'IVA que ell ha suportat quan va comprar els pneumàtics (en l'exemple, 36) i l'IVA que ell merita quan ven els pneumàtics (en l'exemple, 54). Per tant, dels 354 de la factura, 300 són per al fabricant de cotxes, 18 per a Hisenda i 36 també per al fabricant de cotxes per a compensar els 36 que va suportar en la factura.

3) El **concessionari** paga una factura total al fabricant de cotxes de 354, és a dir, suporta un IVA de 54. Quan aquest concessionari ven el cotxe al consumidor final, incorpora en el preu de venda un valor dels pneumàtics de 500. Aquí el valor afegit pel concessionari és 200, ja que el preu de venda dels pneumàtics pel fabricant de cotxes era de 300 i ara el concessionari els ven per 500. Si aquest concessionari ven per 500, ha meritat IVA per un 18%, és a dir, 90. La factura que paga el comprador, aquí el consumidor, és de 590. Ara bé, el concessionari no ha d'ingressar a Hisenda els 90 d'IVA, sinó només 36, que és la diferència entre l'IVA que ell ha suportat quan va comprar els pneumàtics (en l'exemple,

54) i l'IVA que ell merita quan ven els pneumàtics (en l'exemple, 90). Per tant, dels 590 de la factura, 500 són per al concessionari, 36 per a Hisenda i 54 per al concessionari per a compensar els 54 que va suportar.

4) Al final, el **consumidor que compra el cotxe** paga una factura de 590 pels pneumàtics. Evidentment, aquest consumidor final no ha de pagar a Hisenda, perquè ja ho han anat fent successivament els diferents empresaris de la cadena. Com podeu comprovar, la suma final d'IVA que es transfereix al consumidor és de 90, la mateixa xifra que la suma de les quantitats que han ingressat a Hisenda (36 + 18 + 36) el fabricant de pneumàtics, el fabricant de cotxes i el concessionari.

Conclusió: les diferents empreses no suporten la càrrega econòmica de l'IVA, ja que el total de l'IVA generat es transfereix al consumidor (per això es diu que l'IVA és un impost general sobre el consum). Les empreses obtenen el benefici del valor afegit que en cada pas de la cadena van donant als pneumàtics. Així, per exemple, el concessionari dóna un valor de 500 als pneumàtics quan el valor anterior del fabricant de cotxes era 300. Aquí el valor afegit és 200 i aquest és el benefici que vol obtenir el concessionari. De fet, l'IVA no interfereix en aquest benefici i compleix així el principi de neutralitat. Comptablement, el concessionari té els nombres següents: 590 (factura de la venda dels pneumàtics, inclòs l'IVA meritat al consumidor) – 354 (factura de la compra dels pneumàtics, inclòs l'IVA suportat del fabricant de cotxes) – 36 (ingrés d'IVA fet a Hisenda) = 200 (benefici empresarial).

Des del 2002, l'IVA és també un **impost cedit parcialment a les comunitats autònomes**. En concret, se cedeix el 50% del rendiment de l'impost que correspon al consum en el territori de cada comunitat, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística², encara que no se cedeixin competències normatives ni de gestió, que continuen exclusivament en mans de l'Estat.

⁽²⁾Article 35 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs.

1.2. Fonts normatives

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

Aquesta normativa ha estat objecte de **modificacions** diverses al llarg del temps, entre altres motius amb l'objectiu de traslladar les directives de la Unió Europea que afecten l'IVA (fonamentalment la normativa continguda en la Directiva 2006/112/CE, del Consell, de 28 de novembre del 2006, que constitueix una refosa de l'anomenada Sisena Directiva de l'IVA, això és, la Directiva 77/388/CEE, de 17 de maig de 1977, i les múltiples reformes posteriors), i també la doctrina continguda sobre aquest tema en les resolucions del TJCE.

1.3. Àmbit d'aplicació

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació³, s'ha d'indicar que l'IVA s'aplica al **territori peninsular espanyol i a les illes Balears**, sense perjudici dels règims de conveni i concert de Navarra i el País Basc, i del que indiquen els tractats i convenis internacionals que formen part de l'ordenament intern espanyol.

⁽³⁾Articles 2 i 3 de la LIVA.

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

2. Fet imposable en operacions interiors

L'IVA preveu tres modalitats dins del fet imposable⁴, que són les següents:

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

⁽⁴⁾Article 1 de la LIVA.

A causa de la regulació i les característiques diferents d'aquestes modalitats, s'han d'analitzar separatament. En el cas de les operacions interiors, que són les que estudiem en aquest mòdul, examinarem separatament els principals trets del règim jurídic dels **lliuraments de béns** i de les **prestacions de serveis**.

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

2.1. Lliurament de béns

2.1.1. Operacions gravades

Es considera **lliurament de béns** subjecte a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició sobre béns corporals, incloent-hi les diferents modalitats d'energia (gas, calor, fred, energia elèctrica, etc.). També es considera "lliurament de béns" la transmissió si es fa amb la cessió de títols representatius d'aquests béns⁵.

⁽⁵⁾Article 8 de la LIVA.

A efectes fiscals, la "**transmissió**" del poder de disposició s'identifica amb el poder de disposició de què gaudeix el propietari en sentit ampli, i inclou supòsits com la permuta o la simple possessió dels béns. En alguns casos, no obstant això, n'hi ha prou amb la simple **disponibilitat econòmica** dels béns, com ocorre amb els contractes d'arrendament financer, les compravendes amb pacte de reserva de domini o amb condició suspensiva i el subministrament de productes informàtics normalitzats.

Altres lliuraments de béns

A més de la permuta o la simple possessió dels béns, la jurisprudència majoritària es decanta també per incloure en l'àmbit dels lliuraments de béns de l'IVA els derivats de la llei o d'una decisió administrativa o judicial (per exemple, transmissions per expropiació forçosa o subhasta judicial).

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

a) Les **execucions d'obres** que tenen per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, quan l'empresari que executa l'obra aporta una part dels materials utilitzats i sempre que el cost d'aquests materials excedeix la base imposable en el 33%.

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

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

d) Les **cessions de béns** en virtut de **contractes de venda** amb pacte de reserva de domini o condició suspensiva. La llei pretén en aquest cas avançar la meritació de l'impost al moment del lliurament del bé amb la finalitat de garantir-ne el pagament, encara que no s'hagi produït la transmissió de la propietat.

e) Les **cessions de béns** en virtut de **contractes d'arrendament-venda** i assimilats. En els arrendaments amb opció de compra (*leasing*), mentre l'arrendatari no s'ha compromès a exercir aquesta opció, l'operació té la naturalesa de prestació de servei. L'exercici de l'opció de compra determina un lliurament per la part de preu l'exigibilitat del qual sigui posterior a aquest moment, i com que l'arrendatari posseeix la cosa, el moment de l'exercici de l'opció de compra dóna lloc a la meritació corresponent al lliurament. Si en el contracte l'arrendatari es compromet a exercir l'opció de compra a l'acabament del contracte, la meritació de l'IVA es produeix en el moment de formalització del contracte en concepte de lliurament de béns, sense que es produeixi cap prestació de serveis.

f) Les **transmissions de béns** entre comitent i comissionista que actuïn en nom propi fetes en virtut de contractes de **comissió de venda** o **comissió de compra**.

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

Liquidació o dissolució de societats o comunitats de béns

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

Comissió de venda o de compra

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

g) El **subministrament d'un producte informàtic normalitzat** (en el sentit que no necessita cap modificació substancial perquè l'utilitzi qualsevol usuari), fet en qualsevol suport material.

Exemple

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

En la primera adquisició ens trobem amb un lliurament de béns, pel fet que el programa informàtic constitueix un "producte informàtic normalitzat", això és, que no necessita cap modificació substancial per a ser utilitzat (art. 8.dos.7è. LIVA).

En canvi, la segona compravenda s'ha de qualificar amb prestació de serveis, perquè es diu expressament així en l'article 11.dos.16è. de la LIVA: subministrament de productes informàtics que s'han confeccionat per encàrrec previ del destinatari d'aquests productes conforme a les especificacions d'aquest destinatari, i també aquells que són objecte d'adaptacions substancials necessàries per a l'ús del destinatari.

Aquesta descripció general es completa, en fi, amb una enumeració feta pel legislador d'una sèrie d'operacions **assimilades** als lliuraments de béns que poden ser difícils de qualificar o que poden plantejar dubtes respecte a la subjecció⁶.

⁽⁶⁾Article 9 de la LIVA.

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

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

a) La transferència del patrimoni empresarial o professional al patrimoni personal o consum particular del subjecte passiu (**autoconsum extern**).

Autoconsum extern

Uns exemples d'autoconsum extern són un empresari que es dedica a la venda d'ordinadors i se'n reserva un per a l'ús privat; i l'ús privat d'un vehicle prèviament afectat a una empresa.

b) El **canvi d'afectació** de béns corporals d'un sector de l'activitat empresarial o professional a un altre sector diferenciat que atorga un dret de deducció de menys quantia, tret que el canvi hagi estat imposat per modificació en la normativa o canvi del règim de tributació. El sector de l'activitat és "diferenciat" si es produeix qualsevol de les circumstàncies següents:

- Figurar en un grup diferent en la Classificació nacional d'activitats econòmiques.
- Tenir un règim de deducció diferent. En aquest supòsit també s'inclou la diferència en més de 50 punts percentuals entre les activitats, encara que tant l'una com l'altra apliquin el mateix règim de deducció.
- Acollir-se als règims especials simplificats, de l'agricultura, ramaderia i pesca, de les operacions amb or d'inversió o del recàrrec d'equivalència.

Grups diferents en la classificació nacional d'activitats econòmiques

La desafectació d'un ordinador utilitzat per a una activitat d'assessoria fiscal i l'afectació posterior a una activitat de classes de tributació per Internet.

- Tractar-se d'una operació d'arrendament.
- Tractar-se d'una cessió de crèdits o préstecs que no es duu a terme en el marc d'un contracte de facturatge (*factoring*).

c) L'afectació o el canvi d'afectació de béns produïts, construïts, extrets, transformats, adquirits o importats en l'exercici de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu per a utilitzar-los com a béns d'inversió (**autoconsum intern**). No obstant això, s'ha de tenir en compte que no es produeix una activitat assimilada al "lliurament de béns" quan al subjecte passiu, si es produeix una adquisició onerosa dels mateixos béns, se li ha atribuït el dret a deduir íntegrament les quotes de l'IVA que ha suportat.

Autoconsum intern

En aquests casos s'afecta a l'empresa, com a bé d'inversió, un bé construït per l'empresa mateixa, i s'evita així el gravamen que hauria suportat si s'hagués adquirit a tercers.

Exemple

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

Som davant un supòsit d'autoconsum intern, això és, una operació assimilada al lliurament de béns (art. 9.1r.d LIVA).

En tot cas, Plusvàlua, SA, no s'ha d'autotransferir cap quota d'IVA en concepte d'autoconsum si, en cas de no haver-lo construït ella mateixa, hagués comprat el magatzem a una altra empresa i hagués pogut deduir íntegrament les quotes d'IVA suportat per aquesta adquisició (segon paràgraf i següents de l'art. 9.1r.d LIVA).

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

Exemple

Una empresa que es dedica a vendre hidrocarburs adquireix determinades instal·lacions que són cedides gratuïtament als seus clients i que no són objecte de devolució una vegada s'acaba la relació comercial entre aquests clients i l'empresa. Es produeix per aquesta cessió alguna modalitat del fet imposable de l'IVA?

Aquest supòsit es pot considerar un autoconsum assimilat a un lliurament de béns i subjecte a l'IVA, tal com indica la Resolució del TEAC 00/765/2005, de 9 d'octubre del 2007.

Seguint la doctrina del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees en aquesta matèria, el TEAC recorda que només es produeix un autoconsum assimilat a una prestació de serveis quan les prestacions de serveis consistents en cessions aparentment gratuïtes d'elements de l'immobilitzat fetes per l'empresa i despeses incorregudes en inversions fetes tenen una "finalitat aliena a l'empresa", tal com exigeix l'actual article 12.3r. de la LIVA des del 2007 com a conseqüència de diferents pronunciaments del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sentència de 16 d'octubre de 1997, assumpte C-258/95, "Julius Fillibeck Söhne"; Sentència de 20 de gener del 2005, assumpte C-412/03, "Hotel Scandic"; Sentència d'11 de setembre del 2003, assumpte C-155/01, "Cookies World"). El compliment d'aquesta clàusula s'ha d'examinar en cada cas concret fins a determinar en quina mesura la realització de les activitats o prestacions es poden connectar amb la finalitat que es presumeix a l'activitat empresarial, és a dir, amb les finalitats inherents i intrínseques a aquesta última i sense les quals el desenvolupament empresarial perdria les notes característiques que té.

Com bé recorda el TEAC, la justificació del gravamen de les operacions definides en la Llei com a autoconsums de serveis es troba en l'aplicació exhaustiva del principi de neutralitat que ha de presidir l'aplicació pràctica de l'IVA. Es pretén que les prestacions de serveis a títol gratuït determinin la repercussió i ingrés de l'impost que s'hauria meritat si l'operació hagués tingut caràcter oneros. D'aquesta manera es pretén que l'accés als serveis estigui gravat en qualsevol cas, i si no hi ha possibilitat d'aquest gravamen per inexistència de contraprestació, que almenys el prestador d'aquests serveis es converteixi en consumidor final de la prestació que ha fet.

Caràcter gratuït de la transmissió

El regal d'una nevera fet pel propietari d'una botiga d'electrodomèstics a un fill seu.

En el cas concret que ens ocupa, si una entitat ven hidrocarburs i adquireix determinades instal·lacions (tancs, sortidors, marquesines, o altres) que són cedides gratuïtament als seus clients, en principi s'ha de presumir, excepte prova en contra, que aquesta última transmissió no ha pas de ser considerada una cessió per a finalitats alienes a l'empresa, sinó més aviat tot el contrari, de manera que no tindrà lloc un supòsit d'autoconsum subjecte a l'IVA en els termes de l'article 12.3r. de la LIVA.

En el cas analitzat en la Resolució del TEAC, aquest òrgan revisor afirma que el mitjà fonamental per a arribar als consumidors són els elements necessaris per a satisfer les necessitats d'aquests consumidors, i per a això és necessari que els destinataris del gas estiguin dotats d'aquelles instal·lacions que assegurin la prestació del servei requerit. En relació amb els elements relatius a la imatge de la companyia, la cessió d'aquests elements s'inclou dins de les finalitats de l'empresa perquè per mitjà dels elements esmentats es transmet la imatge comercial de la companyia, mentre que la instal·lació de sortidors i tancs és consubstancial al mateix negoci de venda detallista d'hidrocarburs.

En aquesta mateixa línia, la Direcció General de Tributs, en la Resolució 5/2004, de 23 de desembre, arriba a la conclusió que les cessions d'instal·lacions per a vendre begudes o productes alimentaris i altres elements per mitjà dels quals s'ultimen els processos de producció necessaris perquè els productes en qüestió arribin als consumidors finals, i també la cessió d'instal·lacions o màquines per a la venda, tals com caixes frigorífiques i neveres per a l'exposició i venda de begudes, no donen lloc a la producció d'un supòsit d'autoconsum de serveis.

No obstant això, acaba indicant el TEAC, si acabades les relacions comercials no es retornen els elements cedits, aquesta cessió definitiva i gratuïta s'ha de considerar un autoconsum assimilat a un lliurament de béns conforme a allò que disposa l'article 9.1r.b de la LIVA ("transmissió del poder de disposició sobre béns corporals que integrin el patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu"), sense que es pugui admetre que aquesta cessió tingui un caràcter accessori de les cessions oneroses principals de venda d'hidrocarburs subjectes a l'impost. Això és així sempre que els lliuraments de béns a l'acabament dels contractes no constitueixin cessions sinó abandonaments dels béns empresarials que, a diferència de les cessions de béns en execució dels contractes, no tinguin una causa comercial que els sustentí, ja que es produeixen precisament a la fi de la relació comercial. En definitiva, si el cedent no aporta cap prova sobre en quina mesura es pot lligar a aquesta cessió algun tipus d'avantatge que justifiqui el lliurament gratuït de béns empresarials s'ha de concloure que el lliurament d'aquests béns no es pot relacionar de cap manera amb les finalitats comercials reals de l'empresa, pel fet d'haver cessat el vincle comercial directe que representava el contracte de subministrament. D'altra banda, el TEAC nega el caràcter accessori de la cessió gratuïta de les instal·lacions, sobre la base del mateix Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, per al qual s'ha d'entendre que una prestació no és principal, això és, que és accessòria d'una altra de principal, quan no constitueix per al seu destinatari una finalitat en si mateixa, sinó el mitjà de gaudir en les millors condicions de l'operació principal, de manera que llavors la cessió gratuïta de les instal·lacions en acabar el contracte del supòsit és un lliurament que constitueix una operació en si mateixa que no es pot considerar accessòria del lliurament d'hidrocarburs.

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

Fora de l'àmbit de l'"autoconsum", la llei també considera operació assimilada la transferència per un subjecte passiu d'un bé corporal de la seva empresa amb destinació a un altre estat membre de la UE, amb la finalitat d'afectar-lo a les necessitats de l'empresa en aquest estat, encara que paral·lelament acompanyi

aquesta assimilació amb un ampli conjunt d'exclusions de subjecció perquè es considera que l'operació s'ha fet a l'interior de l'estat receptor, amb caràcter temporal o relacionada amb supòsits exempts d'exportació.

Exemple

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

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

No obstant això, aquest lliurament de béns intracomunitari es troba exempt (art. 25.tres LIVA). Per contra, l'afectació dels béns a l'activitat econòmica a Viena tributa com a adquisició intracomunitària de béns en virtut de l'article 16.2n. de la LIVA.

Exemple

Una empresa domiciliada a Barcelona envia material per a la fabricació d'automòbils a un altre empresari de Munic, amb la finalitat que aquest empresari faci el muntatge dels vehicles i siguin enviats finalment a Egipte.

En aquest cas no es produeix una transferència de béns per part de l'empresa de Barcelona, en virtut de l'article 9.3r.d de la LIVA, ja que tenim al davant "una execució d'obra per al subjecte passiu, quan els béns siguin utilitzats per l'empresari que la realitzi en l'estat membre d'arribada de l'expedició o transport dels béns esmentats, sempre que l'obra fabricada o muntada sigui objecte d'un lliurament exempt de conformitat amb els criteris continguts en els articles 21 i 25 d'aquesta Llei".

En concret, l'operació és exempta perquè es tracta d'una exportació a Egipte (art. 21 LIVA).

Exemple

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

L'enviament dels materials a Espanya no constitueix una adquisició intracomunitària, ja que l'article 16.2n. de la LIVA exclou determinades operacions del concepte de transferència de béns segons els criteris continguts en l'article 9.3r. de la LIVA.

Entre aquestes operacions, trobem la transferència de béns que s'utilitzen per a la prestació d'un servei que té per objecte feines fetes sobre aquests béns en l'estat d'arribada de l'expedició, sempre que aquests béns, després de les feines esmentades, es reexpedeixin amb destinació al subjecte passiu al territori de sortida de l'expedició (art. 9.3r.e LIVA).

2.1.2. Operacions no subjectes

Considerada l'heterogeneïtat de les operacions no subjectes descrites pel legislador, aquestes operacions es poden sistematitzar des del punt de vista de la **naturalesa del subjecte** que fa els lliuraments de béns, i es poden distingir les fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels ens públics⁷.

⁽⁷⁾Article 7 de la LIVA.

1) Operacions fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada

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

Supòsit de no-subjecció

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

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

- Les fetes pels qui tenen la condició d'empresari o professional exclusivament perquè duen a terme un lliurament o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que comporten l'explotació d'un **bé corporal o incorporal** amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps (com és el cas dels arrendadors de béns), quan aquestes transmissions tenen per objecte la mera cessió de béns. A aquest efecte, es considera com a mera cessió de béns la transmissió de béns arrendats quan no van acompanyats d'una estructura organitzativa de factors de producció materials i humans, o d'un d'aquests factors, que permeti considerar-la constitutiva d'una unitat econòmica autònoma.
- Les fetes pels qui tenen la condició d'empresari o professional exclusivament per la realització ocasional d'**obres d'urbanització** de terrenys o de **promoció, construcció o rehabilitació** d'edificacions destinades a la venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol.

Exemples

Durant un procés d'urbanització, una junta de compensació adjudica tres parcel·les a en Pedro i la María. Aquests dos subjectes es constitueixen en una comunitat de béns respecte d'aquests tres immobles. Més endavant, la comunitat de béns transmet a la Lucía la participació dels dos comuners en una de les parcel·les. La Lucía, únic adquirent de la parcel·la, continua la urbanització d'aquesta parcel·la. La transmissió de la parcel·la de la comunitat de béns a la Lucía, és subjecta a l'IVA? I la posterior dissolució de la comunitat de béns i consegüent adjudicació dels immobles a en Pedro i la María, tributa per l'IVA?

Pel que fa a la primera pregunta, és a dir, la transmissió de la parcel·la de la comunitat de béns a la Lucía, el TEAC ha interpretat en la **Resolució 00/1159/2007, de 22 d'octubre del 2008**, que la transmissió del patrimoni empresarial per un particular urbanitzador (en aquest cas, la comunitat de béns), empresari segons l'article 5.u.d de la LIVA, és subjecta a l'IVA i no a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (TPO) de l'ITPAJD, ja que no és d'aplicació el supòsit de no-subjecció que preveu l'article 7.1.r.a de la LIVA ("transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu realitzada en favor d'un sol adquirent quan aquest continuï l'exercici de les mateixes activitats empresarials o professionals del transmissor").

En síntesi, el TEAC es decanta per l'aplicació preferent de l'article 5.d de la LIVA, que considera empresari o professional "els qui efectuïn la urbanització de terrenys o la promoció, construcció o rehabilitació d'edificacions destinades, en tots els casos, a la venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment", amb l'argument que si fèiem prevaler la norma de no-subjecció de l'article 7.1.r.a de la LIVA es privaria de sentit el precepte indicat i la finalitat que justifica l'existència d'aquest precepte (el gravamen del tipus d'operacions que ens ocupa) quedaria privada d'empara legal. L'article 7.1.r.a de la LIVA, acaba indicant el TEAC en aquesta resolució, preveu hipotèticament

una infinitat de situacions de transmissió, però no ha de preveure aquelles altres com la que analitzem aquí, en què la condició de subjecte passiu ha estat adquirida com a conseqüència de l'aplicació de l'article 5.u.d de la LIVA, perquè el contrari soscavaria el sentit de la regla inclosa en aquest precepte.

Així, doncs, en aplicació d'aquesta doctrina administrativa la transmissió de la parcel·la de la comunitat de béns a la Lucía és subjecta a l'IVA.

Pel que fa a la posterior dissolució de la comunitat de béns i consegüent adjudicació dels immobles a en Pedro i la María, en la **Resolució del TEAC 00/7752/1999, de 9 d'octubre del 2001**, es considera que la dissolució d'una comunitat de béns i posterior adjudicació d'un pis o local com a concreció de la quota ideal que fins llavors hi havia no és un acte de translació del domini.

D'acord amb la doctrina del Tribunal Suprem, la divisió de la cosa comuna i posterior adjudicació d'un pis o local ha de ser prevista com la transformació del dret d'un comuner, reflectit en la seva quota de condomini, en la propietat exclusiva sobre la part de la cosa que la divisió ha individualitzat (entre altres, la STS de 23 de maig de 1998), de manera que no es pot considerar com a primera transmissió l'adjudicació a un comuner de la concreció de la seva quota indivisa. En la STS de 23 de maig de 1998 es matisa que, encara que tinguin la consideració de lliurament de béns les aportacions no dineràries fetes pels subjectes passius de l'impost d'elements del seu patrimoni empresarial o professional a societats o comunitats de béns i les adjudicacions d'aquesta naturalesa en cas de liquidació o dissolució total o parcial d'aquelles, aquesta ordre de la LIVA "es refereix a l'adjudicació de béns concrets que integren el patrimoni de les societats o comunitats, que no és el cas de la transformació de la quota ideal indivisa sobre l'haver partible en quota concreta sobre un dels lots –pisos o locals– resultants de la divisió, en els quals, com s'ha dit fins a la societat, no hi ha translació de domini".

En el cas que ens ocupa hi ha doctrina jurisprudencial vinculant que declara la no-subjecció de l'adjudicació dels pisos als comuners promoguts per la comunitat, de manera que la posterior dissolució de la comunitat de béns i consegüent adjudicació dels immobles a en Pedro i la María no és subjecta a l'IVA.

b) Els lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial estimable, fetes per a la promoció de les activitats empresarials o professionals.

c) Els lliuraments sense contraprestació d'impresos o objectes de caràcter publicitari.

Exemple

L'empresa Lletra, SA, encarrega a Nombre, SA, la confecció d'uns mostraris de la seva nova col·lecció d'estovalles per a presentar-los i distribuir-los als distribuïdors de Lletra, SA, en una fira del sector.

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

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

El supòsit, a més, no constitueix un lliurament sense contraprestació "d'impresos o objectes de caràcter publicitari", recollit en l'article 7.4t. de la LIVA, i, per tant, no s'aplica en el nostre cas el límit de 15.000 pessetes per client i any recollit en aquest precepte.

d) Les operacions d'autoconsum de béns quan el subjecte passiu no ha pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció.

Exemple

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

e) Els **lliuraments de diners** a títol de contraprestació o pagament.

2) Operacions fetes per ens públics

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

Exemples

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

b) Les **concessions** i les **autoritzacions administratives**, excepte les que tenen per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports, aeroports i infraestructures ferroviàries.

c) Les operacions fetes per les **comunitats de regants** per a l'ordenació i aprofitament de les aigües.

2.1.3. Criteris de localització territorial

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

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

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

Servei de recollida d'escombraries

Per exemple, la prestació del servei de recollida d'escombraries per un ajuntament als habitants de la seva localitat. Si aquest servei el prestava una empresa privada en règim de concessió, en canvi, no seria possible acollir-se al supòsit de no-subjecció.

Així, una operació queda subjecta a l'impost espanyol només si es fa en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Si no, no queda subjecta a l'impost espanyol, sinó a la normativa concreta de la imposició indirecta del territori on es considera feta l'operació.

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

En relació amb el **lliurament de béns**, s'ha de determinar quins lliuraments de béns es consideren fets en el territori d'aplicació de l'impost i, per tant, si hi són subjectes. Destaquem, entre altres, els **critèris d'aplicació següents**⁸:

⁽⁸⁾Article 68 de la LIVA i article 22 del RIVA.

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

Exemple

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

La transmissió del vaixell únicament és subjecta a l'IVA si la posada a la disposició d'aquest bé en favor de l'adquirent té lloc en el territori d'aplicació de l'impost (art. 68.u LIVA).

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

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

2) Si els béns són objecte d'**instal·lació** o **muntatge** abans de posar-los a disposició de l'adquirent, el criteri és el **lloc on se n'ultima la instal·lació i el muntatge**, sempre que aquestes operacions determinin la immobilització dels béns i, a més, el cost que tinguin sigui superior al 15% de la contraprestació total.

Exemple

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

Segons l'article 68.dos.2n. de la LIVA hem de qualificar aquesta operació com un lliurament de béns amb instal·lació en l'àmbit d'aplicació de l'impost espanyol. Això és així perquè el cost d'instal·lació (2.000 euros) és superior al 15% del preu total del lliurament (10.000 euros) i l'operació implica la immobilització dels béns lliurats.

Segons el criteri de localització territorial, doncs, l'operació s'entén feta a Osca.

Aquest supòsit queda exclòs expressament de l'àmbit de les adquisicions intracomunitàries (art. 13.1.r.c LIVA).

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

Exemple

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

Segons l'article 68.dos.3r. de la LIVA, el lloc de realització del fet imposable dels lliuraments de béns immobles situats en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol és el lloc on hi ha el bé immoble. Per tant, l'operació s'entén feta a Almeria (no a Tenerife ni a Estocolm), i merita l'IVA espanyol.

4) S'entenen fets en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol els **lliuraments de béns als passatgers** que es fan a bord d'un buc o d'un avió o dins d'un tren, en el curs de la part d'un transport fet a l'interior de la comunitat el lloc d'inici del qual es trobi en l'àmbit espacial de l'impost i el lloc d'arribada, en un altre punt de la comunitat.

Territori comunitari

Si el transport s'inicia o s'acaba fora de la UE, només es localitzen en l'àmbit territorial de l'IVA espanyol els lliuraments fets dins del territori comunitari.

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

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

Aquest criteri afecta especialment l'anomenat **règim de vendes a distància**, que concerneix les adquisicions de particulars per catàleg des d'un altre estat membre. Aquesta operació no es considera adquisició intracomunitària (adquireix un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits de l'article 68.tres de la LIVA (ha de pagar el venedor de l'altre estat membre).

Exemple

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

Aquest lliurament de béns s'entén fet en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, ja que el transport s'inicia en un altre estat membre (França) amb destinació a aquell territori (art. 68.tres LIVA). El supòsit, a més, compleix els requisits disposats en el precepte esmentat: que l'expedició o el transport de béns el faci el venedor o es faci per compte propi; que el destinatari no tingui la condició d'empresari o professional; i que els béns no siguin mitjans de transport nous, béns objecte d'instal·lació o muntatge o hagin tributat conforme al règim de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

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

6) Els lliuraments gravats pels **impostos especials** s'entenen fets en territori d'aplicació de l'IVA espanyol quan el lloc d'arribada de l'expedició o transport es trobi en aquest territori.

7) Els lliuraments de **gas** per mitjà de xarxes de distribució i d'electricitat o de calor o fred per mitjà de xarxes de calefacció o de refrigeració són fets en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol en dos supòsits⁹:

⁽⁹⁾Article 68.set de la LIVA, que és transposició de la Directiva 2003/92, de 7 d'octubre del 2003.

- Els fets a un empresari o professional revenedor, quan aquest empresari o professional té la seu de l'activitat econòmica o té un establiment permanent o, si no, el domicili en aquest territori, sempre que aquests lliuraments tinguin com a destinataris la seu, els establiments permanents o el domicili esmentats.
- Qualsevol altres, quan l'adquirent fa l'ús o consum efectius d'aquests béns en el territori d'aplicació de l'impost.

2.1.4. Meritació

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

La meritació té lloc, amb caràcter general i de manera indistinta, en **el moment en què l'adquirent té a la seva disposició els béns**, o en el moment en què se'n fa efectiva l'adquisició, segons el dret substantiu regulador de la transmissió¹⁰.

⁽¹⁰⁾Article 75.u.1r. de la LIVA.

El segon paràgraf de l'article 75.u.1r. de la LIVA especifica el següent:

"[...] en els lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes de venda amb pacte de reserva de domini o qualsevol altra condició suspensiva, d'arrendament-venda de béns o arrendament de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a ambdues parts, es merita l'impost quan els béns que constitueixin el seu objecte es posin en possessió de l'adquirent."

En aquest cas, doncs, la meritació s'anticipa al moment en què es produeix el lliurament de la possessió material, encara que realment la transmissió de la propietat es produeixi més endavant, quan es compleixi la condició suspensiva o el pagament de tot el preu pactat.

En tot cas, la meritació no es considera produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, excepte si aquest **cobrament és anterior**, cas en què la meritació es produeix sense esperar que es dugui a terme el lliurament dels béns¹¹.

⁽¹¹⁾Article 75.dos de la LIVA.

Exemple

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

La meritació d'aquesta operació es produeix el 14 de març, quan les mercaderies es posen a la disposició de l'empresa adquirent, HALI, SA (art. 75.u.1r. LIVA).

Juntament amb el criteri general hi ha una sèrie d'especificacions per a supòsits molt concrets¹².

⁽¹²⁾Articles 75.u.3r., 75.u.4t., 75.u.6è. i 75.dos de la LIVA.

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

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

En el cas de les comissions de venda, apareix addicionalment una regla de meritació específica per als contractes estimatoris:

"Quan es tracti de lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes pels quals una de les parts lliura a l'altra béns mobles, el valor dels quals s'estima en una quantitat certa, i qui els rep s'obliga a procurar-ne la venda dins d'un termini i a retornar el valor estimat dels béns venuts i la resta dels no venuts, la meritació dels lliuraments relatiu als béns venuts es produeix quan qui els rep els posi a la disposició de l'adquirent."

b) Supòsits d'autoconsum: la meritació se situa en el moment en què es fan les operacions gravades.

c) Operacions subjectes a gravamen que originen pagaments anticipats anteriors a la realització del fet imposable: aquí la meritació es produeix en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament.

Exemple

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

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

Exemple

L'empresa DIBISA, amb seu a Madrid, es dedica a la comercialització i distribució de llibres de cuina. Recentment, aquesta empresa ha venut una partida de cent llibres de cuina oriental a una llibreria de Granada, per un import de 3.000 euros. El lliurament material dels llibres es fa l'1 de març. El pagament del preu es pacta en tres terminis de 1.000 euros: l'1 d'abril, l'1 de maig i l'1 de juny. No es pacta cap clàusula de reserva de domini en favor de l'empresa venedora, de manera que la llibreria granadina adquireix la propietat dels llibres l'1 de març.

La meritació de l'IVA, en els lliuraments de béns, es produeix, com a regla general, d'acord amb el que preveu l'article 75.1.1 de la LIVA, quan té lloc la posada del bé a la disposició de l'adquirent o, si escau, quan es fa el lliurament conforme a la legislació que és aplicable. La posada a disposició significa la posada en poder i possessió del bé, això és, el lliurament material o realització del que sigui necessari perquè l'adquirent prengui possessió del bé i n'obtingui la propietat.

En les vendes, fetes mitjançant escriptura pública, la posada a disposició s'entén feta, per disposició legal, en el moment d'atorgar-les. No obstant això, si de l'escriptura es dedueix un moment divers, la meritació es produeix en aquest moment (consulta vinculant de la DGT de 5 juliol del 2006).

S'ha de destacar que, amb l'excepció dels pagaments anticipats (art. 75.2 LIVA), la meritació determina l'exigència de tot l'IVA corresponent, encara que no s'hagi produït el pagament de la contraprestació de l'operació subjecta.

Així, doncs, en el cas plantejat, la meritació de l'IVA es produeix l'1 de març (art. 75.1.1 LIVA). L'empresa DIBISA ha d'emetre factura, transferir l'impost i ingressar-lo a la Hisenda Pública en el període de liquidació corresponent al primer trimestre de l'any (o, alternativament, en el període de liquidació corresponent al tercer mes d'aquest any, si el subjecte opta per presentar autoliquidacions mensuals). La transferència s'ha de fer per l'import total ($3.000 \times 4\% = 120$ euros), encara que el preu total no s'arribi a pagar fins a l'1 de juny. L'obligació de l'empresa DIBISA de transferir i ingressar el tribut sorgeix amb independència de l'obligació de la llibreria granadina de pagar el preu i suportar la transferència. De manera que si DIBISA incompleix l'obligació d'ingrés de l'IVA en el primer trimestre de l'any (o, alternativament, en el tercer mes de l'any) no podrà al·legar davant la Hisenda Pública que la raó de l'incompliment és que la llibreria granadina no li ha pagat l'impost transferit.

Exemple

La cooperativa d'habitatges GRUMASA, amb seu a Valladolid, ha fet recentment la promoció d'uns habitatges per als seus cooperativistes. La cooperativa percep d'aquests cooperativistes, l'1 de gener, unes derrames per a la cobertura de despeses pròpies de la promoció. Després d'una interminable espera, la cooperativa acaba

la construcció i els cooperativistes finalment reben els habitatges el 30 d'octubre i abonen la part del preu pendent de pagament.

En les operacions que originen pagaments anticipats anteriors a la realització del fet imposable, segons disposa l'article 75.2 de la LIVA, l'impost es merita en el moment del cobrament total o parcial del preu, pels imports efectivament percebuts, excepte en el cas dels lliuraments de béns amb destinació a un altre estat membre de la Unió Europea als quals es refereix l'article 25 de la LIVA. El pagament, en aquests supòsits, ha de ser efectiu, de manera que si no es duu a terme aquest pagament no s'origina la meritació de l'impost.

Vegem algunes consultes de la DGT que poden ser interessants: és necessari expedir factura i transferir l'impost quan se'n produeix la meritació, això és, quan es produeixen els pagaments anticipats per a les prestacions futures, tant si es refereixen a períodes trimestrals com semestrals o anuals (consulta vinculant de 7 de setembre del 2006); les quantitats aportades pels membres d'una cooperativa a aquesta cooperativa en concepte d'aportacions de capital s'han de considerar, a l'efecte de l'IVA, pagaments anticipats a compte del futur lliurament dels habitatges (consulta vinculant de 31 de març del 2006); la quantitat que un comprador lliura a una societat venedora en concepte de dipòsit, arres o senyal, en ocasió de la signatura d'un precontracte, està destinada a constituir una part del preu de la futura venda dels habitatges, i en conseqüència la meritació de l'IVA es produeix en el moment en què la societat percep aquesta quantitat, per l'import d'aquesta quantitat també (consultes de 9 de setembre del 2002 i de 5 de febrer del 2004).

Per tant, en el cas plantejat, les quantitats abonades en concepte de derrames pels cooperativistes de GRUMASA constitueixen un pagament anticipat de la futura adjudicació dels habitatges. Això implica que l'IVA es merita en el moment del cobrament de la derrama per part de la cooperativa, és a dir, l'1 de gener (art. 75.2 LIVA). L'adjudicació posterior dels habitatges, que té lloc el 20 d'octubre, produeix la meritació de l'IVA, si en aquesta data s'han posat a la disposició dels cooperativistes adquirents els immobles, per la part del preu pendent de pagament (art. 75.1.1 LIVA).

2.2. Prestacions de serveis

2.2.1. Operacions gravades

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

L'article 11.u de la LIVA conté un concepte residual de "prestació de serveis", que no ajuda gens a la concreció del contingut d'aquest concepte: tota activitat que no es pugui considerar lliurament de béns, adquisició intracomunitària o importació de béns.

S'ha d'entendre que la denominació més genèrica de *prestacions de serveis* comprèn diversos **supòsits d'arrendaments de serveis d'obres**, que la llei inclou amb caràcter obert¹³:

⁽¹³⁾Article 11.dos de la LIVA.

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

Exemple

Una empresa austríaca ha contractat una empresa de publicitat de Múrcia per a la realització d'un anunci televisiu.

Es tracta d'una operació subjecta a l'IVA que es qualifica com a prestació de serveis, ja que és fruit de l'exercici independent d'una professió (art. 11.dos.1r. LIVA).

- 2) Les **cessions i concessions** de drets d'autor, llicències, patents, marques de fàbrica i comercials i altres drets de la propietat intel·lectual o industrial.
- 3) Les **execucions d'obra** que no tinguin la consideració de lliurament de béns.
- 4) Les **obligacions de fer o no fer** i les **abstencions** estipulades en contractes d'agència o venda en exclusiva o derivades de convenis de distribució de béns en àrees territorials delimitades.
- 5) Els **transports**.
- 6) Els **serveis** d'hostaleria, restaurant o acampament i les vendes de begudes o aliments per a consumir-los immediatament allà mateix.
- 7) L'explotació de **fires i exposicions**.
- 8) Les operacions de **mediació** i les d'**agència** o **comissió** quan l'agent o comissionista actua en nom d'altri o quan aquest subjecte actua en nom propi i fa d'intermediari en una prestació de serveis.

Comissió de venda

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

- 9) El **subministrament de productes informàtics** quan no tenen la condició de lliurament de béns. En particular, el subministrament de productes informàtics que hagin estat confeccionats per encàrrec previ del destinatari d'aquests productes conforme a les especificacions d'aquest destinatari, i també aquells altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries per a l'ús del destinatari.

Exemple

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

En la primera adquisició ens trobem amb un lliurament de béns, pel fet que el programa informàtic constitueix un "producte informàtic normalitzat", això és, que no necessita cap modificació substancial per a ser utilitzat (art. 8.dos.7è. LIVA).

En canvi, la segona compravenda s'ha de qualificar de prestació de serveis, perquè es diu expressament així en l'article 11.dos.16è. de la LIVA: subministrament de productes informàtics que s'han confeccionat per encàrrec previ del destinatari d'aquests productes conforme a les especificacions d'aquest destinatari, i també aquells que són objecte d'adaptacions substancials necessàries per a l'ús del destinatari.

La llei tampoc no es descuida en aquest àmbit dels **arrendaments i les cessions de béns i drets**, entre els quals esmenta expressament¹⁴ els següents:

⁽¹⁴⁾Article 11.dos de la LIVA.

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

L'arrendament amb opció de compra

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

b) Els traspessos de locals de negoci.

Exemple

En compliment de les clàusules d'un contracte privat d'arrendament d'una botiga de roba, en Luis, l'arrendatari, rep una quantitat de la Lorena, la propietària de l'immoble, per la resolució anticipada del contracte. Quina repercussió té en l'IVA, aquesta operació?

L'import de la compensació pagada per la Lorena, l'arrendadora, i percebuda per en Luis, l'arrendatari, se sotmet a tributació en l'IVA en concepte de prestació de serveis (entre altres, la Resolució del TEAC 00/1047/2000, de 6 de març del 2002).

Essent la finalitat de l'operació retribuir el servei que presta l'arrendatari (Luis) al propietari del local (Lorena), consistent a renunciar voluntàriament a uns drets derivats d'un contracte que, per acord de totes dues parts, decideixen tancar, i tenint en compte que la persona que presta aquest servei (Luis) és un empresari i els drets a què renuncia deriven d'un contracte d'arrendament del local on duu a terme l'activitat empresarial, aquesta operació ha de tributar per l'IVA.

En aquest cas el fet imposable realitzat és una prestació de serveis, per assimilació de l'operació del supòsit a un traspàs de local de negoci: de la mateixa manera que la transmissió de drets derivats d'un contracte d'arrendament a un tercer és subjecta com a prestació de serveis, també hi és la transmissió dels mateixos drets quan es fa a favor del propietari del local. Pel que acabem d'exposar, no es pot qualificar l'operació de lliurament de béns, ja que no es transmet el poder de disposició sobre béns corporals, sinó els drets derivats d'un contracte.

c) Les prestacions d'assegurança, reasssegurança i capitalització.

d) Els préstecs i crèdits en diners.

Exemple

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

Aquest préstec és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de prestació de serveis (art. 11.dos.12è. LIVA).

No obstant això, la major part d'operacions financeres són exemptes. Concretament, l'article 20.u.18è.c de la LIVA inclou l'exempció de la concessió de crèdits i préstecs en diners, amb independència de la manera en què s'instrumenti.

Per tant, aquesta operació és exempta d'IVA.

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

Com en el cas del lliurament de béns, en la regulació de l'IVA es preveu una sèrie d'operacions **assimilades** a les prestacions de serveis, que recullen diversos supòsits¹⁵ d'autoconsum d'aquests serveis:

⁽¹⁵⁾Article 12 de la LIVA.

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

Exemple

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

L'operació no és subjecta a l'IVA, ja que el senyor González no actua en aquest moment com a empresari o professional. L'ús de material de l'empresa, però, és un supòsit d'autoconsum de serveis de l'empresa MopaNet, SA (art. 12.2n. LIVA).

- Les prestacions de serveis fetes a títol **gratuït** pel subjecte passiu, sempre que es facin per a finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional.

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

2.2.2. Operacions no subjectes

Igual que en la modalitat de lliurament de béns, les prestacions de serveis no subjectes es poden sistematitzar des del punt de vista de la **naturalesa del subjecte que les fa**¹⁶, i es poden distingir les fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels ens públics.

⁽¹⁶⁾Article 7 de la LIVA.

1) Operacions fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada:

- Les prestacions de serveis de **demostració gratuïtes** amb la finalitat de promocionar les activitats empresarials o professionals.
- Els serveis prestats per persones físiques en règim de **dependència laboral o administrativa**, incloses les de caràcter especial.

Exemple

En Curro ha toreat per primera vegada en una correguda de bous i l'empresari taurí propietari de la plaça l'ha contractat per torear en tres espectacles més.

En l'àmbit de l'IVA es consideren operacions no subjectes les prestacions de serveis fetes en règim de dependència, d'acord amb l'article 7.5è. de la LIVA i d'acord amb el requisit que l'empresari o professional subjecte passiu estableixi l'ordenació per compte propi dels factors de producció materials i humans o d'un d'aquests factors (art. 5.dos LIVA). Per tant, totes les relacions laborals, encara que siguin relacions laborals de caràcter especial, impliquen la prestació de serveis en règim de dependència i, per tant, la realització d'operacions no subjectes.

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

Exemple

Blanc, SA, ha cedit de manera eventual dos treballadors a Negre, SA, per fer una obra determinada amb una durada estimada de sis mesos.

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

- Els serveis prestats a les **cooperatives de treball associat** pels seus socis i a les altres cooperatives pels seus socis laborals.
- Les operacions d'**autoconsum de serveis** quan el subjecte passiu no ha pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció.

Relacions laborals de caràcter especial

Entre els subjectes sotmesos a relacions laborals de caràcter especial esmentem, per exemple, els executius d'alta direcció, el personal de servei domèstic, els representants de comerç i els esportistes professionals.

- Les prestacions de **serveis gratuïts** que siguin obligatoris per als subjectes passius en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.

2) Operacions fetes per ens públics:

- Les prestacions de serveis fetes directament pels **ens públics** sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària, excepte quan aquests ens públics actuen mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes. En tot cas, **són subjectes** les prestacions de serveis relacionades amb algunes de les activitats següents: telecomunicacions; distribució d'aigua i energia; transport de persones i béns; serveis portuaris i aeroportuaris; obtenció, fabricació o transformació de productes per a transmetre'ls posteriorment; intervenció en productes agropecuaris dirigida a la regulació del mercat; explotació de fires i exposicions de caràcter comercial; emmagatzematge i dipòsit; les d'oficines comercials de publicitat, explotació de cantines i menjadors d'empreses, economats, cooperatives i establiments semblants; les agències de viatges, les comercials o mercantils dels ens públics de ràdio i televisió, incloses les relatives a l'ús de les seves instal·lacions; i les de l'escorxador.

Exemple

Un ajuntament fa el servei de recollida d'escombraries per mitjà d'una societat concessionària, i cobra una taxa als usuaris per a fer-ho. És subjecta a l'IVA, aquesta operació?

Segons el criteri del TEAC en la Resolució 00/933/1998, de 8 d'octubre de 1998, el titular de l'explotació i activitat econòmica de recollida d'escombraries continuarà essent l'ajuntament, per exemple, si el preu d'adjudicació és satisfet al contractista per dotzenes parts i mensualitats vençudes, perquè d'això se'n derivaria que l'ajuntament percep la taxa de recollida o contraprestació tributària dels usuaris i satisfà la seva retribució al contractista. D'acord amb aquesta premissa, l'operació no és subjecta a l'IVA, en aplicació del primer paràgraf de l'article 7.8è. de la LIVA.

Per al TEAC, doncs, l'activitat no és subjecta quan l'ens públic cobra una taxa per aquesta activitat, amb independència de l'existència de concessionari o intermediari per a la prestació, i per contra queda sotmesa a gravamen quan aquest ens percep una retribució no tributària. Seguint aquesta doctrina, s'ha de concloure que la percepció directament d'una taxa per l'ens local, com ocorre en el supòsit, s'enquadra en la no-subjecció, amb independència que la prestació es faci per mitjà de concessionari.

Aquest criteri administratiu és molt discutible, ja que el segon paràgraf de l'article 7.8è. de la LIVA indica expressament que l'operació és subjecta quan l'ens públic (en aquest supòsit, l'ajuntament) actua per mitjà d'empresa pública, privada, mixta o, en general, d'empreses mercantils.

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

2.2.3. Criteris de localització territorial

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

Pel que fa a la **prestació de serveis**, també s'ha d'esmentar com en els lliuraments de béns un criteri general i altres d'especials¹⁷.

⁽¹⁷⁾Articles 69 i 70 de la LIVA.

La **regla general** respon a un esquema de gravamen en destinació, d'acord amb la necessària coincidència del gravamen amb la jurisdicció en què té lloc el consum. L'**article 69 de la LIVA** estableix, en síntesi, una regla general de localització relativa a la naturalesa del destinatari, i distingeix les operacions purament empresarials, en què prestador i destinatari tenen aquesta condició, de les altres operacions en què el destinatari és un particular. En el primer grup, el gravamen es localitza en la jurisdicció de **destinació**, mentre que en el segon es localitza en la d'origen.

El gravamen en destinació en operacions tancades entre empresaris permet la desaparició de la regla de deslocalització per mitjà de la comunicació del número d'identificació fiscal assignat a l'efecte de l'IVA al prestador en tots els casos en què estava prevista: serveis de mediació, serveis relatius a béns mobles i transports intracomunitaris de béns.

De conformitat amb el que disposa l'article 69 de la LIVA (la redacció actual del qual incorpora les regles que preveu la Directiva 2006/112/CE, del Consell, de 28 de novembre del 2006, modificada per la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrer del 2008), les prestacions de serveis s'entenen fetes en el territori d'aplicació de l'impost en els casos que s'indiquen a continuació:

1) Quan el destinatari és un empresari o professional que actua com a tal i la seu de la seva activitat econòmica radica en el territori esmentat, o tingui en aquest territori un establiment permanent o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, sempre que es tracti de serveis que tinguin com a destinataris la seu, l'establiment permanent, el domicili o residència habitual esmentats, amb independència d'on estigui establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti.

2) Quan el destinatari no és un empresari o professional que actua com a tal, sempre que els serveis els presti un empresari o professional i la seu de la seva activitat econòmica o establiment permanent des del qual els presta o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual es trobi en el territori d'aplicació de l'impost.

Aquestes regles generals es completen en l'**apartat dos de l'article 69 de la LIVA** amb la lògica exclusió dels serveis que tenen com a destinataris particulars que resideixen en països o territoris tercers on no s'aplica l'IVA. D'aquesta manera, es declara la no-subjecció d'aquests serveis amb la sola excepció dels de professionals prestats a particulars residents a les illes Canàries, Ceuta o Melilla.

En concret, s'especifica que, no obstant el que disposa el número 2 anterior, no s'entenen fets en el territori d'aplicació de l'impost els serveis que s'enumeren a continuació quan el destinatari d'aquests serveis no és un empresari o professional que actua com a tal i està establert o té el domicili o residència habitual fora de la comunitat, excepte en cas que aquest destinatari estigui establert o tingui el domicili o residència habitual a les illes Canàries, Ceuta o Melilla i es tracti dels serveis a què es refereixen les lletres *a-l* següents:

- a) Les cessions i concessions de drets d'autor, patents, llicències, marques de fàbrica o comercials i els altres drets de propietat intel·lectual o industrial, i també qualssevol altres drets semblants.
- b) La cessió o concessió de fons de comerç, d'exclusives de compra o venda o del dret a exercir una activitat professional.
- c) Els de publicitat.
- d) Els d'assessorament, auditoria, enginyeria, gabinet d'estudis, advocacia, consultors, experts comptables o fiscals i altres de semblants, amb excepció dels compresos en el número primer de l'apartat u de l'article 70 de la LIVA.
- e) Els de tractament de dades i el subministrament d'informacions, inclosos els procediments i experiències de caràcter comercial.
- f) Els de traducció, correcció o composició de textos, i també els prestats per intèrprets.
- g) Els d'assegurança, reassegurança i capitalització, i també els serveis financers esmentats, respectivament, en els números 16è. i 18è. de l'apartat u de l'article 20 de la LIVA, inclosos els que no siguin exempts, amb excepció del lloguer de caixes de seguretat.

h) Els de cessió de personal.

i) El doblatge de pel·lícules.

j) Els arrendaments de béns mobles corporals, amb excepció dels que tinguin per objecte qualsevol mitjà de transport i els contenidors.

k) La provisió d'accés a les xarxes de gas natural situades en el territori de la comunitat o a qualsevol xarxa connectada a aquestes xarxes, a la xarxa d'electricitat, de calefacció o de refrigeració, i el transport o distribució per mitjà d'aquestes xarxes, i també la prestació d'altres serveis relacionats directament amb qualssevol dels serveis compresos en aquesta lletra.

l) Les obligacions de no prestar, totalment o parcialment, qualsevol dels serveis enunciats en aquest número.

m) Els serveis prestats per via electrònica.

n) Els serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió.

Pel que fa a les **regles especials**, de conformitat amb el que disposa la Directiva 2006/112/CE, modificada per la Directiva 2008/8/CE, l'**article 70 de la LIVA** n'ha simplificat el nombre i complexitat en adoptar-se com a regla general la tributació en el territori de destinació, de manera que les regles específiques queden per a determinades operacions.

1) Els relacionats amb **béns immobles** que radiquin en el territori esmentat. Es consideren relacionats amb béns immobles, entre altres, els serveis següents:

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

2) Els de **transport** que esmentem a continuació, per la part de trajecte que circula pel territori d'aplicació de l'impost tal com es defineix aquest en l'article 3 de la LIVA:

- Els de transport de passatgers, amb independència del destinatari que tinguin.
- Els de transport de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actua com a tal, sempre que no es tracti de transports intracomunitaris de béns.

3) L'accés a **manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives o semblants**, com les fires i exposicions, i els serveis accessoris a l'accés, sempre que el destinatari sigui un empresari o professional que actua com a tal i aquestes manifestacions tinguin lloc efectivament en el territori esmentat.

4) Els prestats per **via electrònica** des de la seu d'activitat o un establiment permanent o, si no, el lloc del domicili o residència habitual d'un empresari o professional que es trobi fora de la comunitat i el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actua com a tal, sempre que aquest empresari o professional estigui establert o tingui la residència o domicili habitual en el territori d'aplicació de l'impost. A l'efecte del que disposa aquest número, es presumeix que el destinatari del servei està establert o és resident en el territori d'aplicació de l'impost quan es fa el pagament de la contraprestació del servei a càrrec de comptes oberts en establiments d'entitats de crèdit situades en aquest territori.

5) En aquest número es preveuen dos casos:

a) Els de restaurant i serveis d'àpats en els supòsits següents:

- Els prestats a bord d'un buc o d'un avió o dins d'un tren, en el curs de la part d'un transport de passatgers fet en la comunitat el lloc d'inici del qual es trobi en el territori d'aplicació de l'impost. Quan es tracta d'un transport d'anada i tornada, el trajecte de tornada es considera un transport diferent.
- Els altres serveis de restaurant i d'àpats quan es presten materialment en el territori d'aplicació de l'impost.

b) A l'efecte del que disposa el punt anterior, això és, el punt a, el primer supòsit es considera:

- Part d'un transport de passatgers fet en la comunitat: la part d'un transport de passatgers que, sense fer escala en un país o territori tercer, circula entre els llocs d'inici i d'arribada situats en la comunitat.
- Lloc d'inici: el primer lloc previst per a l'embarcament de passatgers en la comunitat, fins i tot després de l'última escala fora de la comunitat.

- Lloc d'arribada: l'últim lloc previst per al desembarcament en la comunitat de passatgers embarcats també en la comunitat, fins i tot abans d'una altra escala feta en un país o territori tercer.

6) Els de mediació en nom d'altri i per compte d'altri el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actua com a tal, sempre que les operacions respecte de les quals es mitjanci s'entenguin fetes en el territori d'aplicació de l'impost d'acord amb el que disposa la LIVA.

7) Els que s'enuncien a continuació, quan es presten materialment en aquest territori i el destinatari no és un empresari o professional que actua com a tal:

- Els serveis accessoris als transports tals com la càrrega i descàrrega, el transbord, la manipulació i els serveis semblants.
- Els treballs i les execucions d'obra fets sobre béns mobles corporals i els informes pericials, valoracions i dictàmens relatius a aquests béns.
- Els serveis relacionats amb manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives, jocs d'atzar o semblants, com les fires i exposicions, incloent-hi els serveis d'organització d'aquests serveis i els altres serveis accessoris als anteriors.

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

9) Els serveis d'arrendament a curt termini de mitjans de transport quan aquests mitjans es posen efectivament en possessió del destinatari en el territori esmentat. A l'efecte del que disposa aquest número, s'entén per curt termini la tinença o l'ús continuat de mitjans de transport durant un període ininterromput no superior a trenta dies i, en el cas dels bucs, no superior a noranta dies.

Finalment, s'utilitza el criteri de la **utilització o explotació efectiva del servei** en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol a alguns serveis i amb determinades condicions¹⁸.

⁽¹⁸⁾Article 70.dos de la LIVA.

En concret, es consideren prestats en el territori d'aplicació de l'impost els serveis que s'enumeren a continuació quan, conforme a les regles de localització aplicables a aquests serveis, no s'entenen fets en la comunitat, les illes Canàries, Ceuta o Melilla, però la utilització o explotació efectives d'aquests serveis es fan en aquest territori:

- Els enunciats en les **lletres a-m de l'apartat dos de l'article 69 de la LIVA**, el destinatari dels quals sigui un empresari o professional que actua com a tal, i els enunciats en la **lletra n** d'aquest apartat dos del mateix precepte amb independència del destinatari.
- Els de **mediació** en nom d'altri i per compte d'altri el destinatari dels quals sigui un empresari o professional que actua com a tal.
- Els d'**arrendament de mitjans de transport**.

2.2.4. Meritació

Distingim **dos criteris** en la determinació de l'aspecte temporal.

Amb caràcter general, les prestacions de serveis es merituen **quan es produeix la prestació de manera efectiva** (quan es presten, executen o fan les operacions gravades¹⁹).

⁽¹⁹⁾Article 75.u.2n. de la LIVA.

En el cas de les execucions d'obra amb aportació de materials, la meritació es produeix en el moment en què els béns a què es refereix es posen a la disposició del propietari de l'obra. I en l'execució d'obres, amb aportació de materials o sense, les destinatàries de les quals són les administracions públiques, la meritació de l'IVA es produeix en el moment de la recepció, això és, en el moment del pagament de la certificació i no pas en el moment de l'emissió, atès que en aquests contractes el lliurament o posada a la disposició del propietari no es produeix fins que l'obra s'acaba (STS de 29 d'abril del 2004).

En tot cas, la meritació no es considera produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, excepte si aquest **cobrament és anterior**, cas en què la meritació es produeix sense esperar que es dugui a terme la prestació de serveis²⁰.

⁽²⁰⁾Article 75.dos de la LIVA.

També en aquest cas, juntament amb el criteri general, hi ha una sèrie d'especificacions²¹ per a supòsits molt concrets:

⁽²¹⁾Articles 75.u.6è., 75.u.7è. i 75.dos de la LIVA.

- Operacions de caràcter **successiu** o **continuat** com els arrendaments i els subministraments: es merituen quan resulta exigible la part del preu que comprèn cada percepció, independentment que es cobri.

En el cas d'operacions de tracte successiu o continuat, el segon paràgraf de l'article 75.u.7è. de la LIVA especifica el següent:

"[...] quan no s'hagi pactat preu o quan, havent-se pactat, no s'hagi determinat el moment d'exigir-lo, o s'hagi establert amb una periodicitat superior a l'any natural, la meritació de l'impost es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació, o des de l'anterior meritació, fins a la data esmentada."

Exemple

L'empresa Llogo, SA, decideix llogar un vehicle per al seu agent comercial. El contracte se signa l'1 de gener de l'any X. Llogo, SA, va pagant les quotes mensuals, exigibles el dia 5 del mes següent. Llogo, SA, exercita l'opció de compra amb data 3 de febrer de l'any X + 1. Quan es merita l'IVA, en aquestes operacions?

La prestació de serveis d'arrendament és una operació de tracte successiu i, per tant, segons l'article 75.1.7è. de la LIVA, l'impost s'ha de transferir quan és exigible cada pagament mensual, en aquest cas el dia 5 de cada mes.

Una vegada s'exercita l'opció de compra, aquesta operació comporta un lliurament de béns i, d'acord amb l'article 75.1 de la LIVA, l'impost s'ha de meritatar quan el bé es posa en possessió del comprador.

- **Supòsits d'autoconsum:** la meritació se situa en el moment en què es fan les operacions gravades.
- Operacions subjectes a gravamen que originen **pagaments anticipats** anteriors a la realització del fet imposable: aquí la meritació es produeix en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament.
- En les prestacions de serveis en què el destinatari és el **subjecte passiu de l'impost** per inversió del subjecte passiu i es duguin a terme de manera continuada durant un termini superior a un any i no donin lloc a pagaments anticipats durant aquest període, la meritació de l'impost es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació o des de l'anterior meritació fins a la data esmentada, fins que no es posi fi a aquestes prestacions de serveis.

Exemple

El senyor Martín és client de l'assessoria fiscal ASUMA, SL, que li confecciona la declaració de l'IRPF. Aquest any, l'assessoria ha confeccionat la declaració d'aquest impost corresponent a l'exercici de l'any X l'últim dia de la campanya de renda. El 30 de juny de l'any X + 1, el senyor Martín abona la meitat dels honoraris de l'assessoria fiscal. El 15 de juliol de l'any X + 1, aquest subjecte rep la factura de l'assessoria, i abona la quantitat corresponent de pagament el 15 de setembre de l'any X + 1.

D'acord amb el que preveu l'article 75.1.2 de la LIVA, la meritació de l'impost en les prestacions de serveis, com a regla general, es produeix quan es presten, executen o fan les operacions gravades.

La DGT entén que, en el supòsit de procuradors i advocats, l'IVA es merita en el moment en què s'acaba la realització de cadascun dels serveis prestats subjectes a gravamen. No obstant això, si el client fa pagaments anteriors a la realització d'aquests serveis, la meritació de l'impost s'anticipa pels imports efectivament percebuts, de manera que la simple emissió de la minuta d'honoraris no determina el moment de la meritació de l'impost (consultes de la DGT de 30 de juny de 1996 i de 30 de juliol de 1998).

En conseqüència, en el cas plantejat, la meritació de l'IVA pels serveis professionals prestats per l'assessoria fiscal ASUMA, SL, al senyor Martín es produeix el 30 de juny de l'any X + 1, data en què es fan o presten els serveis esmentats (art. 75.1.2 LIVA), amb independència de la data d'emissió de la factura per part de l'assessoria fiscal (15 de juliol de l'any X + 1) i de la data dels pagaments fets pel senyor Martín (30 de juny i 15 de setembre de l'any X + 1).

2.3. Elements comuns en les operacions interiors

2.3.1. Subjectes que duen a terme les operacions gravades

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

És necessari que el desenvolupament de les activitats transcendeixi l'àmbit de les seves necessitats o de les del seu mitjà social personal o familiar, de manera que en l'exercici l'empresari o professional tingui la finalitat d'intervenir en la **producció o la distribució de béns i serveis**⁽²²⁾.

En l'àmbit subjectiu de l'IVA⁽²³⁾ s'inclouen no solament les persones físiques i les societats mercantils, sinó també les entitats amb personalitat jurídica que no tenen la condició de societats mercantils (fundacions, associacions, cooperatives, societats civils, entitats públiques) i ens sense personalitat jurídica que constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició (herències jacents, comunitats de béns).

Ordenació per compte propi

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

⁽²²⁾ Article 5.dos de la LIVA.

⁽²³⁾ Article 84.tres de la LIVA.

A partir del 2001, s'afegeix que tenen la condició d'empresaris o professionals els qui facin l'adquisició de béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los a dur a terme les activitats esmentades.

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

A més dels qui exerceixen aquestes activitats, a l'efecte de l'IVA **sempre es consideren empresaris o professionals** els subjectes²⁴ que esmentem a continuació:

- a) Les **societats mercantils**, excepte prova en contra.
- b) Els que facin un lliurament o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que comportin l'explotació d'un bé corporal o incorporat amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps. En particular, s'inclouen en aquest apartat els **arrendadors de béns**.
- c) Els que **urbanitzen** terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per dedicar-los, en tot cas, a la venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.

Exemple

En José és funcionari d'Hisenda i adquireix un terreny a Àvila. Posteriorment, construeix en aquesta parcel·la una casa i una vegada acabada la construcció ven la casa a la María. Es produeix en aquest supòsit algun fet imposable de l'IVA?

L'article 5.u.d de la LIVA disposa que a l'efecte de l'IVA es consideren empresaris els subjectes que facin la construcció d'edificacions destinades en tots els casos a vendre-les. Atès que en en José hi concorre l'element intencional de transmetre onerosament la casa que construeix, encara que materialment la seva situació laboral de funcionari s'hagi de considerar una feina per compte d'altri, el fet que es vengui l'edificació atribueix a l'efecte de l'impost la condició d'empresari a aquest subjecte. Per tant, en José ha de complir les obligacions de l'IVA en les diferents fases de l'immoble, això és, en l'adquisició del terreny, la construcció de la casa i la venda posterior. Això implica que les quotes d'IVA suportat per en José en l'adquisició del terreny i en la construcció de la casa són deduïbles, ja que aquest subjecte ha de transferir a la María la quota corresponent de l'IVA quan li fa la transmissió onerosa de la casa.

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

STJCE de 21 de març del 2000

Aquesta disposició recull la doctrina de la STJCE de 21 de març del 2000, relativa a la deducció de quotes suportades amb anterioritat a l'inici de les activitats.

⁽²⁴⁾Article 5.u de la LIVA.

Societats mercantils

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

Exemple

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

El venedor francès, encara que no sigui un empresari o professional, a l'efecte de l'IVA sí que té aquesta consideració, en virtut d'un precepte de la llei de l'IVA francès semblant a l'article 5.u.e de la LIVA. Per aquest motiu, l'operació es considera a França per al venedor francès un lliurament de béns que, igual que passa amb l'IVA espanyol, es considera subjecte però exempt, segons l'article 25.2 de la LIVA i precepte semblant de la llei francesa.

En determinats supòsits²⁵, a més, es considera que els **ens públics** poden actuar com a empresaris o professionals. Els **lliuraments de parcel·les o terrenys** fets per aquests subjectes es duen a terme en el si d'una activitat empresarial quan aquests immobles estan afectats a activitats econòmiques dutes a terme per l'entitat pública, o quan han estat urbanitzats per aquesta entitat o, en fi, quan la realització del lliurament determina el desenvolupament d'una activitat empresarial.

(25) Entre altres, RDGT de 18 de febrer del 2001.

2.3.2. Com s'han de fer les operacions gravades

Les operacions gravades s'han de fer d'acord amb les **notes**²⁶ següents:

(26) Article 4 de la LIVA.

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

Percepció onerosa

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

Els supòsits següents constitueixen supòsits d'operacions **gratuïtes gravades**:

- L'autoconsum de béns i serveis.
- La desafectació de béns afectes a activitats empresarials o professionals.
- El canvi d'afectació de béns d'un sector a un altre diferenciat de l'activitat empresarial o professional.

b) **De manera habitual**, com a requisit internacional que afecta qui vulgui fer les operacions gravades, i no necessàriament les activitats dutes a terme en l'exercici efectiu de les operacions. Amb tot, aquest caràcter habitual no s'exigeix en alguns dels subjectes als quals s'atribueix legalment la condició d'empresari o professional, com, per exemple, els que ocasionalment urbanitzen terrenys.

c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer **en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional**, cosa que comporta subjectar a l'impost no solament les operacions que es refereixen als béns i els serveis que integren l'objecte del seu tràfic mercantil o professional, sinó tam-

bé a tots aquells que estan destinats al seu patrimoni empresarial o professional, com, per exemple, la venda d'una furgoneta d'una empresa constructora a una altra empresa constructora.

Exemple

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

Es tracta d'un lliurament de béns subjecte a l'IVA, tal com es desprèn de l'article 4.u de la LIVA ("lliuraments de béns [...] realitzats [...] per empresaris [...] en el desenvolupament de la seva activitat empresarial") i de l'article 4.dos.b de la LIVA ("s'entenen, en tot cas, realitzades en el desenvolupament d'una activitat empresarial [...] les transmissions [...] de qualsevol dels béns [...] que integrin el patrimoni empresarial").

Exemple

El senyor Gómez és un advocat que, en l'exercici de la seva activitat professional, es va comprar en una botiga d'informàtica un ordinador que té afectat a la seva activitat econòmica. Al cap d'un temps, decideix vendre l'ordinador a un tercer. Igualment, va comprar una motocicleta a un concessionari per a ús particular, que, també, al cap d'un temps, ven a un tercer.

Tant la compra com la venda de l'ordinador són operacions subjectes a l'IVA. S'ha de tenir present, pel que fa a la venda, que som davant la transmissió d'un bé afectat al patrimoni professional de l'advocat que es duu a terme en l'exercici de la seva activitat econòmica. Sobre això, l'article 4.2.b de la LIVA estableix que s'entenen fetes en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional les transmissions o cessions d'ús a tercers de tot o part de qualsevol dels béns o drets que integrin el patrimoni empresarial o professional dels subjectes passius, fins i tot les fetes en ocasió del cessament en l'exercici de les activitats econòmiques de determinin la subjecció a l'impost.

En relació amb la compra de la motocicleta, és una operació subjecta a l'IVA, i per la qual el senyor Gómez ha de pagar el tribut com a consumidor final, atès que es tracta d'una adquisició per a ús particular. A més, el senyor Gómez no es pot deduir l'impost suportat, perquè no és un bé afectat a l'activitat econòmica (art. 95.1 LIVA). Pel que fa a la venda de la motocicleta, no es tracta de la transmissió d'un bé afectat al patrimoni professional de l'advocat que es dugui a terme en l'exercici de la seva activitat econòmica, de manera que no és una operació subjecta a l'IVA. Aquesta venda tributa per l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD), en la modalitat de béns immobles, i el contribuent és l'adquirent.

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

2.3.3. Delimitació entre l'IVA i altres impostos

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

Mercaderies il·lícites

Per exemple, drogues o moneda falsa. Sí que queda subjecta a l'IVA, per exemple, la transmissió de perfums falsificats, pel fet que la comercialització d'aquests perfums està prohibida únicament perquè comporta una infracció dels drets de propietat industrial (STJCE de 28 de maig de 1998).

⁽²⁷⁾ Article 8.dos.2n. de la LIVA.

Doncs bé, la subjecció a l'IVA és **compatible** amb els altres impostos i conceptes impositius²⁷ que en l'ordenament espanyol graven les adquisicions de béns i serveis i, més concretament, amb les figures impositives **operacions societàries i actes jurídics documentats**, de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Amb tot, és incompatible (no es poden pagar tots dos impostos encara que tots dos graven les mateixes situacions) amb l'**impost de transmissions patrimonials oneroses**, això sí, sempre que es compleixin els requisits²⁸ que estableixen les normes reguladores respectives per a la subjecció a les figures impositives corresponents. A més, s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que aquesta incompatibilitat deixi sense sotmetre a gravamen les operacions al·ludides en tots dos impostos.

(28) Articles 4.quatre de la LIVA i 7.5 del TRLITPAJD.

Hi ha determinades operacions subjectes a l'IVA però exemptes d'aquest impost que són subjectes a l'**impost sobre transmissions patrimonials oneroses**. Entre aquestes operacions hi ha els lliuraments i els arrendaments de béns immobles exempts d'IVA, com també la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi d'aquests béns (art. 4.quatre.a LIVA i 7.5 TRLITPAJD). També tributen exclusivament per transmissions patrimonials oneroses les transmissions de valors que representen parts alíquotes del capital social de societats, quan per la composició del patrimoni d'aquestes societats s'entén que encobreixen una transmissió d'immobles (art. 4.quatre.b LIVA i 108 de la Llei 24/1988, del mercat de valors), i també els lliuraments d'immobles inclosos en la transmissió no subjecta a l'IVA de la totalitat d'un patrimoni empresarial (art. 7.5 TRLITPAJD).

D'altra banda, no s'ha de passar per alt que la subjecció a l'IVA és compatible amb la subjecció als anomenats **impostos especials**.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'IVA és un impost...

- a) objectiu, instantani i personal.
- b) indirecte, objectiu i periòdic.
- c) real, indirecte i de caràcter plurifàsic.

2. L'IVA s'aplica...

- a) al territori espanyol.
- b) a la Península i les Balears.
- c) a la Península i Ceuta i Melilla.

3. Els lliuraments, els arrendaments, la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi, referits a béns immobles...

- a) se subjecten a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses quan són exempts d'IVA.
- b) se subjecten a l'IVA quan són exempts de l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses.
- c) se subjecten sempre a l'IVA.

4. Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis...

- a) se sotmeten en tot cas a l'IVA.
- b) se sotmeten a l'IVA si constitueixen una activitat empresarial o professional.
- c) se sotmeten a l'IVA únicament si tenen caràcter oneros i es fan de manera habitual.

5. Els serveis professionals d'advocacia, a l'efecte de l'IVA, es consideren prestats...

- a) en el lloc on hi ha la seu de l'activitat econòmica de qui els presta.
- b) en el lloc on té fixat el domicili el subjecte passiu.
- c) en el lloc on hi ha la seu del destinatari dels serveis, tret que estigui domiciliat en un país de la Unió Europea i no sigui un subjecte passiu de l'impost.

6. A l'efecte de l'IVA, es consideren en tot cas empresaris o professionals...

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

7. L'autoconsum de béns...

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

8. No és subjecta a l'IVA...

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

9. Quina de les operacions següents es localitza en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol?

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

10. Els serveis prestats per una societat cooperativa als seus socis cooperativistes...

- a) són operacions que són subjectes a l'IVA.
- b) són operacions que no són subjectes a l'IVA.
- c) són operacions subjectes a l'IVA i exemptes.

11. En la constitució d'una societat mercantil un dels socis és un particular i l'altre és un empresari. Cadascun aporta un solar, i el de l'empresari està afectat al seu patrimoni empresarial. En aquest cas...

- a) l'aportació de tots dos solars és subjecta a l'IVA.
- b) l'aportació del solar de l'empresari és subjecta a l'IVA, però no la del particular.
- c) l'aportació del solar de l'empresari és subjecta a l'IVA, independentment que pertanyi al seu patrimoni personal o al seu patrimoni empresarial.

12. L'empresa VIA, SA, decideix llogar uns quants vehicles per als seus treballadors. Tres d'aquests vehicles els llogaran per als directius. En el contracte de lloguer s'estableix que les quotes són pagadores i exigibles el dia 3 del mes següent. A l'efecte de l'IVA...

- a) som davant una prestació de serveis.
- b) no es tracta d'una operació feta en l'exercici d'una activitat empresarial.
- c) som davant un lliurament de béns.

13. El senyor Pérez traspassa el seu negoci d'estètica i transmet el local i tot el mobiliari al senyor García. A l'efecte de l'IVA...

- a) la transmissió del local és un lliurament d'un immoble subjecte a aquest impost i la transmissió del mobiliari també hi queda subjecta.
- b) es tracta d'una transmissió d'un negoci no subjecta a aquest impost, independentment que l'adquirent faci una activitat econòmica.
- c) es tracta d'una transmissió d'un negoci no subjecta a aquest impost, condicionada al fet que l'adquirent continuï duent a terme una activitat professional o empresarial.

14. La societat Cementia, SA, fa una comanda de 100 quilograms de ciment el 2 de febrer. S'estableix un pagament anticipat del 50% que s'ha de fer efectiu el 5 de març. El lliurament del ciment té lloc el 6 de juny. Cementia, SA, fa el pagament anticipat el 10 de març, i la resta de l'import es fa fent efectiva el 9 de juny. En aquest supòsit, l'IVA es merita...

- a) el 2 de febrer i el 5 de març.
- b) el 5 de març i el 9 de juny.
- c) el 10 de març i el 6 de juny.

15. En Lorenzo, un empresari de la construcció, ven un magatzem de la seva empresa al seu fill David i cedeix al seu fill Carlos un altre magatzem en arrendament. A l'efecte de l'IVA...

- a) la venda del magatzem a en David i l'arrendament del magatzem a en Carlos són subjectes.
- b) la venda del magatzem a en David no és subjecta, però l'arrendament del magatzem a en Carlos sí que hi és.
- c) la venda del magatzem a en David i l'arrendament del magatzem a en Carlos no són subjectes.

16. Un empresari portuguès contracta els serveis d'un grup musical andorrà per fer un concert a Zamora. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació és subjecta a l'IVA portuguès.
- b) aquesta operació és subjecta a l'IVA espanyol.
- c) aquesta operació no és subjecta a l'IVA perquè l'operació és a Andorra.

17. Una empresa necessita un local per a emmagatzemar matèries primeres i encarrega a un comissionista, que actua en nom propi, que li aconsegueixi un immoble d'aquesta classe en arrendament. A l'efecte de l'IVA...

- a) es produeix una prestació d'un servei d'arrendament de la propietària del local al comissionista i una segona prestació de serveis d'arrendament del comissionista a l'empresa arrendatària.
- b) es produeix un lliurament de béns de la propietària del local al comissionista i una prestació de serveis de mediació del comissionista a l'empresa arrendatària.
- c) es produeix una prestació d'un servei d'arrendament de la propietària del local al comissionista i una segona prestació de serveis de mediació del comissionista a l'empresa arrendatària.

18. Els béns d'un empresari són embargats per impagament de deutes i adjudicats en subhasta. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació no és subjecta a aquest impost.
- b) aquesta operació és subjecta a aquest impost.
- c) aquesta operació és subjecta a aquest impost només en determinats casos.

19. Una empresa pública factura el consum d'aigua a un advocat. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació és subjecta a aquest impost.
- b) aquesta operació no és subjecta a aquest impost perquè l'ha feta un ens públic.
- c) aquesta operació no és subjecta a aquest impost perquè no es tracta d'un bé corporal.

20. Un empresari que es dedica a la venda de recanvis d'automòbil transmet tot el seu patrimoni a un altre empresari i l'adquirent afecta els béns adquirits a una activitat empresarial diferent. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació és subjecta a aquest impost.
- b) aquesta operació és subjecta a aquest impost si el patrimoni transmès supera una determinada quantitat.
- c) aquesta operació no és subjecta a aquest impost.

21. Una empresa encarrega a un professional informàtic l'elaboració d'un programa de comptabilitat ajustat a les seves necessitats. A l'efecte d'IVA...

- a) aquesta operació no és subjecta a aquest impost.
- b) aquesta operació és subjecta a aquest impost en concepte de lliurament de béns.
- c) aquesta operació és subjecta a aquest impost en concepte de prestació de serveis.

22. Dos empresaris fan una permuta, que té per objecte la transmissió d'un terreny a canvi de tres pisos que s'hi construiran i que es lliuraran al cap de dos anys. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresari que lliura els pisos ha de meritjar l'IVA quan faci la posada a disposició efectiva dels pisos a l'altre empresari.
- b) l'empresari que lliura el terreny ha de meritjar l'IVA quan l'altre empresari posi els pisos a la seva disposició.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

23. Una associació d'aficionats al jazz de Vigo no percep quotes dels seus membres i es finança per mitjà de l'organització de concerts musicals. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta associació té la consideració d'empresari o professional però no és subjecta a l'impost.
- b) aquesta associació té la consideració d'empresari o professional i és subjecta a l'impost.
- c) aquesta associació no té la consideració d'empresari o professional i no és subjecta a l'impost.

24. Una empresa de Madrid fa el servei d'àpats en un avió privat de passatgers que connecta Madrid i Londres i que comença la ruta des de la capital espanyola. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa de Madrid fa una prestació d'un servei subjecte a l'impost espanyol.
- b) l'empresa de Madrid fa la prestació d'un servei subjecte a l'impost britànic.
- c) l'empresa de Madrid fa la prestació d'un servei subjecte en part a l'impost espanyol i en part a l'impost britànic.

25. Un odontòleg resident a València regala material del seu despatx a una organització no governamental (ONG) de Madrid per a un projecte d'ajuda sanitària en un país estranger. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquest professional fa un autoconsum no subjecte a l'impost.
- b) aquest professional fa una exportació exempta de l'impost.
- c) aquest professional s'ha d'autotransferir una quota de l'impost.

Casos pràctics

26. Determineu la subjecció a l'IVA de les operacions que us indiquem a continuació i la qualificació procedent de *lliurament de béns* o *prestació de serveis* que correspongui.

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

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

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

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

e) L'empresa Aplicacions Informàtiques, SA, compra uns ordinadors mitjançant un contracte d'arrendament amb opció de compra i satisfà catorze quotes mensuals. Així mateix, exerceix l'opció de compra, després del pagament de l'última quota.

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

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

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

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

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

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

28. Una promotora immobiliària que es dedica a construir i vendre immobles construeix un edifici destinat a habitatges, amb l'objectiu de vendre'ls en el mercat. No obstant això, aquesta empresa no aconsegueix vendre els habitatges i finalment decideix mantenir la propietat de l'immoble i llogar els habitatges a altres empreses. Quins fets imposables de l'IVA es produeixen en aquest supòsit i quan es meriten?

29. Una empresa que es dedica a la venda majorista de refrescos lliura una partida de begudes a uns comerciants detallistes per un preu determinat, i aquest lliurament va acompanyat del lliurament gratuït d'unes gorres amb publicitat d'una determinada marca de refrescos, amb la finalitat que siguin regalades als clients dels detallistes que compren els refrescos. A més, aquesta empresa majorista compra un vehicle que posteriorment regala a un intermediari independent que ha captat clients per a aquesta empresa. Quins fets imposables de l'IVA es produeixen en aquest supòsit i quins d'aquests fets són no subjectes a l'impost?

30. Un advocat resident a Osca assessora legalment una empresa italiana i es desplaça a Itàlia durant tres dies, on s'allotja en un hotel i menja en uns quants restaurants. L'operació d'assessorament, és en territori d'aplicació de l'IVA espanyol?; els serveis prestats per l'hotel i els restaurants italians, meriten l'IVA espanyol?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. b

5. c

6. a

7. c

8. a

9. b

10. a

11. b

12. a

13. c

14. c

15. a

16. b

17. a

18. b

19. a

20. c

21. c

22. c

23. b

24. a

25. a

26. a) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, fa una operació no subjecta a l'IVA, ja que si bé utilitza material de l'empresa Pintures Industrials, SA, treballa a títol personal i no en l'exercici d'una activitat empresarial o professional. Per tant, el senyor Martínez no ha de transferir cap IVA al seu amic.

Amb tot, el senyor Martínez fa servir materials de l'empresa Pintures Industrials, SA, per a una activitat aliena a la pròpia de l'empresa, cosa que constitueix un supòsit d'autoconsum de serveis que és subjecte a l'IVA (art. 12.2n. LIVA). Per tant, l'empresa Pintures Industrials, SA, ha de meritjar l'IVA corresponent per aquesta operació d'autoconsum.

b) Els programes d'ordinador adquirits per l'empresa Produccions Metàl·liques, SA, en uns grans magatzems constitueixen un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que ho preveu així el número 7è. de l'article 8.dos de la LIVA respecte al "subministrament de productes informàtics normalitzats, comprensius del suport i els programes o informacions que hi ha incorporats".

Evidentment, els programes d'ordinador estàndard de processadors de textos, fulls de càlcul i bases de dades compleixen el requisit indicat en el mateix precepte si s'han "produït en sèrie, de manera que puguin ser utilitzats indistintament per qualsevol consumidor final".

No passa el mateix amb el programa adquirit per Produccions Metàl·liques, SA, a Innovació Tecnològica, SA. En aquest cas, es tracta d'una prestació de serveis subjecta a l'IVA per aplicació del número 16è. de l'article 11.dos de la LIVA, que ho estableix així per al "subministrament de productes informàtics específics; es considera accessori a la prestació del servei el lliurament del suport corresponent". El programa de comptabilitat fet a mida ha estat, en aquest sentit, "produït per encàrrec previ del client".

c) El lliurament de les edificacions que fa Casamaca, SA, a Palau d'Or, SA, és subjecte a l'IVA i no n'és exempt; com que la construcció no estava acabada, però, no es considera primer lliurament. En canvi, la transmissió de Palau d'Or, SA, a l'empresa La Casa Segura, SA, sí que té la condició de primer lliurament, segons l'apartat 22è. de l'article 20.u de la LIVA, i és subjecta a l'IVA i no n'és exempta, com succeïa en el cas anterior.

Per acabar, la transmissió que fa l'empresa La Casa Segura, SA, tant a particulars com a altres empreses, té la condició de segon lliurament i, per tant, n'és exempta, en virtut del que s'exposa en l'esmentat número 22 de l'article 20.u de la LIVA. No obstant això, aquesta exempció pot ser objecte de renúncia si es compleixen els requisits establerts en l'article 20.dos de la LIVA.

d) L'adjudicació del material d'oficina, valorat en 6.010,12 euros, al senyor Pérez constitueix un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que l'article 4 de la LIVA determina aquesta subjecció de la transmissió dels elements del patrimoni empresarial als socis en els casos de cessament en l'exercici de les activitats econòmiques. Concretament, el número 2n. de l'article 8.dos de la LIVA considera lliurament de béns subjecte a l'impost les adjudicacions d'elements del patrimoni empresarial "en cas de liquidació o dissolució total o parcial" de les societats. Per tant, l'empresa El Roure, SA, ha de transferir al senyor Pérez l'IVA corresponent.

e) En virtut del que preveu el número 2n. de l'article 11.dos de la LIVA, els arrendaments de béns amb opció de compra es consideren prestacions de serveis subjectes a l'IVA. D'altra banda, la transmissió del bé com a conseqüència de l'exercici de l'opció de compra del contracte d'arrendament amb opció de compra determina un lliurament de béns subjecte així mateix a l'impost, segons l'apartat 5è. de l'article 8 de la LIVA. Per tant, l'empresa d'arrendament amb opció de compra ha de transferir la quota d'IVA corresponent en tots dos casos a l'empresa Aplicacions Informàtiques, SA.

f) La venda de l'aspiradora industrial per part de l'empresa Ter Associats, SL, al senyor Mateu constitueix un lliurament de béns subjecte a l'IVA, en aplicació del que disposa la lletra *b* de l'article 4.dos de la LIVA, que estableix que es consideren dutes a terme en el desenvolupament d'una activitat empresarial subjecta a l'impost "les transmissions [...] a tercers de la totalitat o part de qualsevol dels béns o drets que integren el patrimoni empresarial". Per això, l'empresa Ter Associats, SL, ha de transferir l'IVA corresponent al senyor Mateu per la venda de l'aspiradora industrial.

g) El senyor Ramírez, en aplicació del que preveu la lletra *c* de l'article 5.u de la LIVA, és un empresari o professional, a l'efecte d'aquest impost, perquè és un arrendador de béns.

Per tant, l'activitat d'arrendament de béns feta pel senyor Ramírez és, segons el número 2n. de l'article 11.dos de la LIVA, una prestació de serveis subjecta a l'IVA. Ara bé, la lletra *b* del número 23è. de l'article 20.u de la LIVA inclou entre les prestacions de serveis exemptes de l'impost les corresponents a arrendaments d'habitatges.

És a dir, el senyor Ramírez ha de transferir l'IVA solament als mecànics als quals ha arrendat el local per instal·lar el taller de reparació d'automòbils, i no ho ha de fer als estudiants de Dret als quals ha llogat el pis, ja que aquesta activitat és subjecta però exempta.

27. a) En els lliuraments de béns, la regla general és que la meritació es produeix quan té lloc la posada a la disposició de l'adquirent (art. 75.u LIVA). Ara bé, en els casos de pagaments anticipats anteriors a l'esdeveniment del fet imposable, l'article 75.dos de la LIVA preveu que l'impost s'ha de meritatar en el moment del cobrament parcial del preu pels imports cobrats efectivament.

Per tant, l'1 de juny es merita l'IVA sobre 180,30 euros; l'1 de juliol es merita l'IVA sobre 180,30 euros més, i el 15 de juliol es merita l'IVA sobre els 180,30 euros restants, ja que és el moment en què es posa a la disposició de l'adquirent.

b) Pel que fa a la meritació de les prestacions de serveis, es té en compte, segons l'article 75.dos de la LIVA, el moment en què es presten, executen o fan les operacions gravades.

Per tant, la meritació en aquest supòsit es produeix el dia 30 d'octubre; per això, i a l'efecte de la meritació, són irrelevants la data d'emissió de la factura i la del pagament.

c) En aquest supòsit, la meritació de l'IVA es produeix el dia 30 d'abril, segons el que disposa el primer paràgraf de l'article 75.u de la LIVA, ja que en els lliuraments de béns es merita l'impost quan té lloc la posada a la disposició de l'adquirent d'aquests béns.

Aquesta data té importància a l'hora de determinar el tipus aplicable (art. 90.dos LIVA), el naixement del dret a deduir (art. 98.u LIVA) i la inclusió a la declaració-liquidació (art. 164.u.6. LIVA). Per tant, les dates de remissió de la factura o del pagament no determinen el moment de la meritació, encara que sí que influeixen en l'efectivitat del dret a la deducció.

28. D'acord amb l'article 9.1.r.d de la LIVA, es produeix en primer lloc un autoconsum de béns, com a operació assimilada a un lliurament de béns. Això és així perquè la promotora ha construït un bé immoble (un edifici d'habitatges) en l'exercici de la seva activitat empresarial però després ha afectat aquest bé en la seva comptabilitat com a bé d'inversió, excloent-lo del tràfic mercantil propi de la promotora, això és, no venent-lo. En conseqüència, la promotora s'ha d'autotransferir la quota corresponent de l'IVA per aquest fet imposable.

S'ha de tenir en compte que aquest autoconsum no es meritaria, tal com disposa el segon paràgraf del precepte esmentat, si a la promotora se li hagués atribuït el dret a deduir íntegrament les quotes de l'IVA que hagués suportat en el cas d'adquirir a tercers béns de la mateixa naturalesa. En el nostre supòsit hem de concloure que la promotora fa un autoconsum, ja que els habitatges són destinats a lloguer, això és, a una operació exempta de l'impost que no atribueix el dret a deduir íntegrament les quotes suportades (art. 20.u.23è.b LIVA).

Segons l'article 9.1.r.d de la LIVA, la promotora fa un autoconsum si les oficines afectades es destinen a una finalitat que, en virtut dels articles 95 i 96 de la LIVA, limiten o exclouen el dret a deduir, s'utilitzen en operacions que no originen el dret a la deducció (per exemple, el lloguer d'habitatges, que és el nostre cas), s'utilitzen exclusivament en operacions que sí que originen aquest dret a la deducció essent aplicable la regla de prorrata general, o es fa un lliurament exempt de l'impost que no origina el dret a deduir.

En aquest supòsit d'autoconsum, l'operació es merita el 31 de desembre de l'any en què es produeix l'afectació com a bé d'inversió de l'edifici d'habitatges, tal com indica l'article 75.u.5è.b de la LIVA.

D'altra banda, el posterior arrendament dels habitatges es qualifica com una prestació de serveis subjecta a l'IVA en l'article 11.dos.2n. de la LIVA, encara que com ja hem assenyalat aquesta operació és exempta de l'impost (art. 20.u.23è.b LIVA). La meritació d'aquesta operació es produeix en el moment en què és exigible la part del preu que comprèn cada percepció, cosa que a la pràctica sol coincidir amb el moment en què es cobra la mensualitat de l'arrendament (art. 75.u.7è. LIVA).

29. El lliurament de la partida de refrescos als comerciants detallistes a canvi d'un preu constitueix un lliurament de béns en l'IVA (art. 8 LIVA) que no gaudeix de cap supòsit de no-subjecció.

Per contra, el lliurament gratuït de gorres amb publicitat d'una marca de refrescos es qualifica com a operació assimilada al lliurament de béns en concepte d'autoconsum, perquè comporta la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals que integren el patrimoni de l'empresa majorista (art. 9.1.r.b LIVA). Ara bé, aquest autoconsum no és subjecte a l'IVA, perquè es tracta d'un lliurament d'un bé sense contraprestació d'impresos o objectes (en el nostre cas, les gorres) de caràcter publicitari (art. 7.4t. LIVA). En aquest cas, és irrelevant el cost de les gorres publicitàries que es lliuren a cada detallista durant un any natural (que el precepte esmentat limita a 90,15 euros), ja que es tracta de gorres publicitàries que l'empresa majorista lliura a altres subjectes passius (comerciants detallistes) per a redistribuir-les gratuïtament entre els clients que compren els refrescos.

Finalment, el lliurament gratuït del vehicle per l'empresa majorista a l'intermediari independent també constitueix un autoconsum assimilat a un lliurament de béns (art. 9.1.r.b LIVA). Aquesta operació no gaudeix del supòsit de no-subjecció establert en l'article 7.7è. de la LIVA, ja que l'empresa majorista es pot deduir la quota de l'IVA suportada amb l'adquisició del vehicle. Això és així perquè el vehicle és un bé destinat exclusivament a ser objecte de lliurament a títol oneros, i en aquest cas comprat per l'empresa majorista, la qual posteriorment el destina a una atenció a terceres persones (art. 96.u.5è.b LIVA).

30. Els serveis professionals, entre els quals hi ha els d'assessorament jurídic, s'entenen fets en el país on hi ha establert el destinatari dels serveis sempre que aquest sigui empresari o professional, segons la regla general de localització de serveis de l'article 69 de la LIVA. Per tant, els serveis prestats per l'advocat resident a Osca a una empresa italiana s'entenen localitzats a Itàlia i no són subjectes a l'IVA espanyol: l'advocat ha de facturar a l'empresa

italiana sense IVA i és aquesta empresa la que ha de fer l'autoliquidació de l'impost italià al seu país.

Pel que fa a la prestació dels serveis d'hostaleria i restauració, s'ha de tenir en compte que hi ha regles especials de localització territorial en l'IVA. En concret, l'article 70.u.1r.h de la LIVA inclou una regla segons la qual s'entenen prestats en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol els serveis relacionats amb béns immobles que radiquin en aquest territori, entre els quals hi ha els serveis d'allotjaments d'hostaleria, acampament i balneari, i l'article 70.u.5è.b de la LIVA estableix que únicament s'entenen prestats en territori d'aplicació de l'IVA espanyol els serveis de restaurant quan es presten materialment en aquest territori. Per tant, l'advocat ha de suportar pels serveis d'hotel i restaurant l'IVA italià.

Bibliografia

Nota: La bibliografia que conté aquest apartat únicament fa referència als treballs relacionats específicament amb les operacions interiors de l'IVA (lliurament de béns i prestació de serveis).

Almudí Cid, J. M. (2006). "La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario: propuestas de reforma del artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido". A: Diversos autores. *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Almudí Cid, J. M. (2009). "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos". *Crónica Tributaria* (núm. 132).

Álvarez Prieto, L. (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido, su repercusión en las iglesias y en las entidades no lucrativas: concepto, distinción de obligaciones, reciente modificación". *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado* (núm. 13).

Anibarro Pérez, S. (2010). "El régimen jurídico de las subastas públicas de derechos a contaminar en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Crónica Tributaria* (núm. 137).

Aparicio Pérez, J. (2006). "El IVA en el sector de la construcción: el problema del devengo del impuesto en la ejecución de obra pública". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 86).

Arrazola Arrien, F. (2011). "Rehabilitación: tratamiento fiscal". *Forum Fiscal de Álava* (mes 2).

Báez Moreno, A. (2008). "El principio de neutralidad y el IVA como impuesto sobre el consumo: a propósito del gravamen de las actividades ilícitas". *Quincena Fiscal* (núm. 1 i 2).

Báez Moreno, A. (2009). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el proceso urbanizador: análisis de dos cuestiones paradigmáticas". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

Blázquez Castillo, P. (2009). "Comentarios al art. 7.1 de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al IVA de las transmisiones del patrimonio empresarial". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

Blázquez Lidoy, A. (2007). "Régimen tributario del socorrismo en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 21).

Blázquez Lidoy, A.; Bokobo Moiche, S. (2007). "Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 30).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La tributación de las operaciones financieras en el IVA: una revisión necesaria". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 17).

Calvo Vérguez, J. (2010). "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico". *Crónica Tributaria* (núm. 135).

Casana Merino, F. (1993). "Las adquisiciones de medios de transporte nuevos y el IVA". *Noticias CEE* (núm. 107).

Casana Merino, F. (2008). "El derecho de superficie y el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 281).

Cazorla Prieto, L. M.; Blázquez Lidoy, A. (2011). "Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: el Impuesto sobre el Valor Añadido". A: L. M. Cazorla Prieto (dir.). *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Pamplona: Thomson Aranzadi.

Checa González, C. (1998). *IVA: supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2005). *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*. Pamplona: Aranzadi.

Delgado García, A. M. (2009). "El IVA en el consumo por vía electrónica". *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 9).

Galán Sánchez, R. M. (2011). "El concepto de arrendamiento de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

García Novoa, C.; Rodríguez Márquez, J.; Martín Fernández, F. J. (2006). *El IVA y los ayuntamientos*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.

Garrido Pérez, A. (2010). "Los servicios públicos postales y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Diario La Ley* (núm. 7336).

Granizo Labradero, B.; Verdún Fraile, E. (2009). "Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 312).

Ibáñez Casado, J.; Pérez Chinarro, E. (1994). *Operaciones interiores y exteriores en el IVA*. Valladolid: Universidad de Valladolid.

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas". *Crónica Tributaria* (núm. 129).

Jabalera García, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA y prevención del fraude fiscal: novedades incorporadas en el artículo 79.5 de la LIVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 282).

Jiménez Compaired, I. (2006). *Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.

Longás Lafuente, A. (2007). "La inclusión o no del Impuesto sobre el Valor Añadido en la tasación de las costas procesales". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 286).

López García, C. (2008). "El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las Sociedades Municipales de gestión de servicios públicos". *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados* (núm. 24).

Martín Fernández, J. (2006). "Los Entes Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general". *Crónica Tributaria* (núm. 118).

Martos García, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. València: Tirant lo Blanch.

Menéndez Moreno, A. (1993). "La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 23).

Navarro Fernández, G. (2006). "La mediación en las operaciones financieras: su consideración en el Impuesto sobre el Valor Añadido". A: F. de Luís y Díaz de Monasterio-Guren; F. Uría Fernández (coords.). *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

Núñez Grañón, M. (2009). "El lugar de la realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)". *Crónica Tributaria* (núm. 133).

Núñez Grañón, M. (2010). "Subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido". A: L. A. Martínez Giner; A. Navarro Faure (coord.). *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*. València: Tirant lo Blanch.

Pallarés Rodríguez, M. R. (2007). "Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 76).

Pérez Pombo, E. V. (2010). "Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las permutas inmobiliarias". *Quincena Fiscal* (núm. 5).

Rodríguez Márquez, J. (2002). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*. Pamplona: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (núm. 24).

Rodríguez Márquez, J. (2006). "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina urbanística". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

Rodríguez Márquez, J. (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la relación que une a deportistas profesionales y sus clubes: especial referencia a la cesión de los derechos de imagen". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento y Música* (núm. 20).

Sánchez Gallardo, F. J. (2007). "La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias". *Carta Tributaria* (núm. 11).

Serna Blanco, L. (2010). "La tributación de los préstamos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Forum Fiscal de Gipuzkoa* (mesos 11 i 12).

Serna Blanco, L. (2010). "Lugar de realización de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en el Impuesto sobre el Valor Añadido a partir de 2010". *Revista de Información Fiscal* (núm. 99).

Tovillas Morán, J. M. (2006). "Exigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendamientos de vivienda efectuados a personas jurídicas". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 16).

Uña Repetto, J. de (2011). "IVA: novedades en las reglas de localización". *Estrategia Financiera* (núm. 285).

Varona Alabern, J. E. (1991). *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Verdún Fraile, E. (2010). "El paquete IVA y otras novedades normativas, jurisprudenciales y doctrinales en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 324).

