

Impost sobre el valor afegit (II)

Fet imposable en operacions exteriors i
exempcions

Esteban Quintana Ferrer

PID_00181366



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. Fet imposable en operacions exteriors	9
1.1. Adquisicions intracomunitàries	9
1.1.1. Objecte	9
1.1.2. Subjectes	12
1.1.3. Supòsits de no-subjecció	13
1.1.4. Criteris de localització territorial	14
1.1.5. Meritació	15
1.2. Importacions	16
1.2.1. Operacions gravades	16
1.2.2. Supòsits de no-subjecció	17
1.2.3. Criteris de localització territorial	17
1.2.4. Meritació	18
2. Exempcions	19
2.1. Classes de les exempcions	19
2.1.1. Exempcions en les operacions interiors	19
2.1.2. Exportacions	35
2.1.3. Zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits	39
2.1.4. Règims duaners suspensius	40
2.1.5. Lliuraments intracomunitaris	42
2.1.6. Exempcions en les adquisicions intracomunitàries	43
2.1.7. Exempcions en les importacions	45
2.2. Característiques i efectes propis de les exempcions	47
Exercicis d'autoavaluació	49
Solucionari	54
Bibliografia	58

Introducció

En aquest mòdul estudiarem els aspectes objectius i subjectius de les que podem anomenar **operacions exteriors** (adquisicions intracomunitàries i importacions de béns), que també constitueixen modalitats del fet imposable de l'impost, i també l'heterogeni conjunt d'**operacions exemptes** que no són gravades per l'impost i els efectes que tenen.

Nota

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

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

En les **importacions**, com a tercera modalitat del fet imposable (operacions interiors, adquisicions intracomunitàries i importacions), la subjecció es produeix amb la introducció definitiva de béns no comunitaris en el territori d'aplicació de l'impost (la Península i les illes Balears), amb independència de la condició de l'importador i la destinació del bé.

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

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

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.** Entendre el mecanisme de tributació de les adquisicions intracomunitàries.
- 2.** Saber determinar les operacions extracomunitàries subjectes a l'IVA en concepte d'importació.
- 3.** Delimitar quins són els supòsits de no-subjecció, els criteris de localització territorial i la meritació en relació amb aquestes dues modalitats del fet imposable que acabem d'esmentar (adquisicions intracomunitàries i importacions).
- 4.** Saber aplicar el complex i casuístic règim de les exempcions en l'impost, que afecten totes les modalitats del fet imposable (operacions interiors i exteriors), i conèixer quins són els efectes d'aplicar aquestes exempcions.

1. Fet imposable en operacions exteriors

Les dues modalitats del fet imposable de l'IVA que constitueixen operacions exteriors són les **adquisicions intracomunitàries** i les **importacions**. Tant en l'una com en l'altra es produeix la introducció definitiva en l'àmbit d'aplicació de l'impost espanyol (la Península i les Balears) de béns procedents d'un país de la Unió Europea, en el primer cas, o d'un país extracomunitari, en el segon, encara que una modalitat i l'altra presenten característiques diferents.

1.1. Adquisicions intracomunitàries

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

Lliurament intracomunitari a particulars

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

En adquirir béns a un altre país comunitari, l'empresari o professional radicat en territori d'aplicació de l'IVA espanyol s'autotransfereix l'IVA al tipus impositiu corresponent. No obstant això, aquesta quota de l'IVA la pot compensar en la liquidació de l'IVA corresponent al trimestre en què va fer l'adquisició intracomunitària. Si l'empresari tributa en el país comunitari d'on procedeixen els béns, ha de sol·licitar la devolució de l'IVA a la Hisenda del país comunitari.

En la descripció legal de les adquisicions intracomunitàries es preveu una sèrie de **requisits** que han de concórrer per a considerar produït el fet imposable, requisits que se sistematitzen en distingir els que es refereixen al seu objecte dels subjectes que hi intervenen.

1.1.1. Objecte

Les adquisicions intracomunitàries són adquisicions de **béns mobles** (s'exclouen, doncs, els serveis), fetes a títol **onerós** (en queden al marge, doncs, les lucratives) i en les quals els béns són **transportats d'un país membre de la Unió Europea** (si s'inicia en aquest territori l'expedició o transport) al territori d'aplicació de l'impost.

Exemple

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

L'adquisició de les màquines a una empresa italiana, essent les màquines objecte de transport al territori d'aplicació de l'IVA espanyol, es qualifica com a adquisició intracomunitària (art. 15.u LIVA).

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

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

- Els béns en què el lliurament **ha tributat en el país membre** on s'ha iniciat l'expedició o el transport, d'acord amb les regles establertes per al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció dels béns.
- Els béns que han de ser objecte de **lliurament amb instal·lació o muntatge** en el punt de destinació, quan implica la immobilització d'aquests béns i el cost de la instal·lació excedeix la contraprestació en el 15%. En aquest cas es produeix un "lliurament de béns" subjecte en destinació, això és, una operació interior.
- Els béns objecte de lliurament en el règim de les **vendes a distància** (catàlegs, anuncis, correu, telèfon, telefax, etc.), quan es renuncia a la tributació en origen.
- Els lliuraments de béns objecte d'**impostos especials** (alcohol, tabac, hidrocarburs) a persones sotmeses al règim d'agricultura, ramaderia i pesca, a subjectes passius sense dret a deducció total o parcial, o a persones que no tenen la condició de subjecte passiu.

Exemple

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

Aquesta operació no es qualifica d'operació intracomunitària, sinó com un lliurament de béns localitzat a Osca (lloc de destinació). Això és així perquè 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 troba en aquest territori (art. 68 LIVA).

- Els béns en què el lliurament ha estat **exempt de l'impost en el país d'origen** de l'expedició o transport, per assimilació amb les exportacions.

Exemple

Una clínica privada d'Amsterdam lliura plasma sanguini a una universitat espanyola per processar-lo amb finalitats de recerca.

Aquesta operació és exempta si el lliurament es fa dins de l'àmbit d'aplicació de l'IVA holandès (per exemple, si el plasma sanguini és lliurat a una universitat holandesa), en virtut d'un precepte de la normativa d'aquest país semblant al que en el nostre preveu l'article 20.u.4t. de la LIVA. Així, doncs, com que el lliurament de béns és exempt com a operació interior, també s'exclou de l'àmbit objectiu de les adquisicions intracomunitàries.

- Les adquisicions de béns que es corresponen amb els lliuraments de gas per mitjà del sistema de distribució de gas natural o d'electricitat que s'entenguin fetes en el territori d'aplicació de l'impost.

Finalment, i igual que en les operacions interiors, el legislador hi ha inclòs una llista d'**operacions assimilades**¹ a les adquisicions intracomunitàries:

⁽¹⁾Article 16 de la LIVA.

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

Operacions excloses del concepte de transferència de béns

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

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 és 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 construcció d'automòbils a un altre empresari de Munic, amb la finalitat que aquest empresari munti els vehicles i siguin enviats finalment a Egipte.

En aquest cas no es produeix una transferència de béns per part de l'empresa situada a Barcelona, en virtut de l'article 9.3r.d de la LIVA, ja que som davant una "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), i per això no es considera una afectació ni s'assimila a una adquisició intracomunitària (art. 16.2n. LIVA).

2) L'afectació feta per les forces d'un estat membre de l'**Organització del Tractat de l'Atlàntic Nord** (OTAN) en el territori d'aplicació de l'impost, per a l'ús o el de l'element civil que els acompanya, dels béns que no han estat adquirits per aquestes forces o aquest element civil en les condicions normals de tribu-

tació de l'impost en la comunitat, quan la importació dels béns esmentats no es pugui beneficiar de l'exempció establerta per als béns destinats a l'OTAN en l'article 62 de la LIVA.

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

1.1.2. Subjectes

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

1) Els **adquirents** han de ser empresaris, professionals o persones jurídiques en general, encara que no actuïn com a empresaris o professionals; per exemple, una comunitat autònoma.

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

Exemple

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

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

2) Els **transmitents** han de ser empresaris o professionals.

No obstant això, no es consideren adquisicions intracomunitàries les adquisicions de béns en què el lliurament el fan els empresaris o professionals que es beneficien del **règim de franquícia de l'impost** en el país membre des del qual s'inicia l'expedició o el transport dels béns.

El règim de franquícia, anomenat també *de les petites empreses*, està previst en l'article 24 de la Sisena Directiva, però no s'aplica a Espanya (en el nostre ordenament, el règim de franquícia es correspon amb el règim especial simplificat de l'IVA). Sí que s'aplica, en canvi, en altres estats membres, en els quals els empresaris que no superen un determinat volum d'operacions no es poden deduir les quotes suportades ni transferir les quotes meritades.

Quan els béns adquirits són **mitjans de transport nous**, no es considera que hi ha una adquisició intracomunitària, amb independència de la condició de l'adquirent (particular o empresari o professional), sempre que el **transmitent**²

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

no tingui la condició d'empresari o professional o que, si té aquesta condició, estigui acollit al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca o faci exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost i, per acabar, també quan el transmissor és una persona jurídica que no actua com a empresari o professional.

Mitjans de transport nous

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

1.1.3. Supòsits de no-subjecció

Els supòsits³ de no-subjecció a l'impost es poden deure a determinades adquisicions intracomunitàries que reuneixin una sèrie de **condicions**, tant en relació amb els adquirents com en relació amb l'import d'aquestes adquisicions, i que configuren un **règim facultatiu**, en la mesura que es pot optar per la no-subjecció i tributar en origen, o per la sujecció a l'impost en aquest concepte d'adquisició intracomunitària de béns i tributar, per tant, en la destinació.

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

1) En relació amb els **subjectes adquirents**, s'ha d'indicar que no es produeix la sujecció a l'impost pel concepte d'*adquisició intracomunitària de béns*, que, per tant, queda subjecte a gravamen en el país d'origen en els **casos** següents:

- Quan els adquirents són subjectes passius acollits al **règim especial** de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.
- Quan fan exclusivament operacions que no originen el dret a la deducció total o parcial de l'impost, les **operacions no subjectes o exemptes**.
- Quan els adquirents són **persones jurídiques que no actuen com a empresaris o professionals** (per exemple, un ajuntament).

2) Pel que fa a l'**import de les adquisicions**, no pot excedir en 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs.

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

Exemple

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

Som davant un supòsit d'adquisició intracomunitària no subjecta per haver estat feta per una persona jurídica que no actua com a empresari o professional (art. 14.u.3r. LIVA). Per a gaudir d'aquesta no-subjecció, l'import de les adquisicions intracomunitàries fetes per l'Ajuntament de Càceres durant l'any anterior o durant l'any en curs no ha de ser superior a 10.000 euros. Essent l'adquisició intracomunitària per un valor de 9.000 euros, aquesta circumstància implica que, com a màxim, en l'any en curs les esmentades adquisicions de l'Ajuntament no han d'haver superat els 1.000 euros. Si aquesta última quantitat ha estat més gran, l'adquisició de la maquinària de processament de residus quedarà subjecta al règim general de les adquisicions intracomunitàries.

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

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

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

Exemple

La senyora Eva, una 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.

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

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

El venedor francès, per la seva banda, 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 un lliurament de béns subjecte però exempt (l'article 25.dos de la LIVA i el precepte semblant de la llei francesa).

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

1.1.4. Criteris de localització territorial

La regla general⁴ de subjecció de les adquisicions intracomunitàries té en compte el **punt d'arribada material** dels béns amb destinació a l'adquirent, que ha d'estar comprès en el territori d'aplicació de l'impost.

⁽⁴⁾Article 71.u de la LIVA.

També hi ha una **regla particular**⁵ que determina que es fan en aquest territori les adquisicions intracomunitàries quan l'adquirent és un empresari o professional amb NIF expedit per l'Administració tributària espanyola, amb independència del lloc d'arribada de l'expedició o transport dins de la UE, i sempre que aquest adquirent comuniqui el NIF al venedor.

⁽⁵⁾Article 71.dos de la LIVA.

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

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

Tampoc no s'ha de passar per alt que hi ha una sèrie d'operacions autònomes en els lliuraments i en les adquisicions intracomunitaris, com són els **transports intracomunitaris**. En concret, la LIVA recull una sola regla especial⁶ aplicable al transport intracomunitari de béns en què el destinatari no sigui un empresari o professional segons la qual aquesta operació s'entén feta en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol quan el transport s'inicia en el territori d'aplicació d'aquest impost.

⁽⁶⁾Article 72 de la LIVA.

1.1.5. Meritació

En les adquisicions intracomunitàries de béns, l'impost es transfereix⁷ en el moment en què es consideren **fets els lliuraments de béns** semblants als adquirents. Així, doncs, s'hi apliquen les mateixes regles que en relació amb els lliuraments de béns (la regla general és la posada a disposició).

⁽⁷⁾Article 76 de la LIVA.

Vegeu també

Pel que fa a les regles aplicables en relació amb els lliuraments de béns, vegeu el subapartat 2.1.4 del mòdul anterior.

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

Exemple

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

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

1.2. Importacions

1.2.1. Operacions gravades

Amb caràcter general⁸, la subjecció es produeix amb **la introducció definitiva de béns no comunitaris** en el territori d'aplicació de l'impost (la Península i les illes Balears), amb independència de la condició de l'importador i la destinació del bé.

⁽⁸⁾Articles 17-19 de la LIVA.

Exemple

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

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

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

Exemple

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

La importació com a operació subjecta a l'IVA pot tenir lloc a Itàlia, si l'entrada al port de Gènova es produeix de lliure pràctica (art. 18.u.1r. LIVA), o bé a Espanya, si a la duana de Gènova el carbó es diposita en zones o dipòsits francs o la mercaderia s'acull al règim de trànsit comunitari extern.

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

Exemple

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

La importació per Fresc, SA, de condensadors procedents de Suïssa té lloc quan aquests condensadors surten de la zona franca (art. 18.dos LIVA), ja que els components es van col·locar en una de les àrees a les quals es refereix l'article 23, concretament, en una zona franca.

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

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

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

Exemple

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

El lliurament inicial constitueix una operació assimilada a l'exportació i és exempta, per aplicació de l'article 22.u de la LIVA. No obstant això, des del moment en què el buc deixa de complir els requisits per a la navegació internacional, merita un fet imposable d'importació en l'IVA.

1.2.2. Supòsits de no-subjecció

Els supòsits de no-subjecció coincideixen gairebé sempre amb les situacions que no originen el naixement del deute duaner, i entre aquests supòsits s'ha d'esmentar l'**entrada de béns en territoris francs** (dipòsits i zones franques, dipòsit duaner), i també l'**entrada de béns a l'empara de règims duaners especials**⁹ (importació temporal, trànsit comunitari, tràfic de perfeccionament).

⁽⁹⁾Aquest aspecte no es regula en la LIVA.

1.2.3. Criteris de localització territorial

Amb caràcter general, el bé objecte d'importació ha de **procedir d'un tercer territori** no subjecte (països no comunitaris, les illes Canàries, Ceuta i Melilla), amb **destinació al territori d'aplicació de l'impost** (territori peninsular i les illes Balears¹⁰).

⁽¹⁰⁾Aquest aspecte no es regula en la LIVA.

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

1.2.4. Meritació

La meritació¹¹ es produeix quan s'admet en l'Administració de duanes la sol·licitud de despatx de les mercaderies.

⁽¹¹⁾Article 77 de la LIVA.

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

2. Exempcions

La LIVA preveu una llarga **llista d'exempcions**¹². Aquesta circumstància provoca una distorsió en el funcionament normal de l'impost, perquè impedeix no solament la transferència de quotes, sinó també l'aplicació del règim de la deducció de les quotes suportades. No obstant això, també és cert que aquest efecte negatiu es mitiga per dues circumstàncies: una, perquè algunes exempcions, qualificades com a plenes, permeten la deduïbilitat de les quotes suportades (per exemple, en el cas de les exportacions exemptes); l'altra, pel fet que hi ha diverses exempcions en matèria immobiliària que són renunciables, cosa que permet assegurar meritar quotes transferides i deduir les quotes suportades, i assegurar, en definitiva, la neutralitat de l'impost.

(12) Articles 20-67 de la LIVA.

2.1. Classes de les exempcions

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

2.1.1. Exempcions en les operacions interiors

En matèria d'exempcions en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis (operacions interiors), distingim diversos grups¹³:

- 1) En primer lloc, apareix un nombrós grup d'exempcions de **caràcter social i cultural**.
- 2) En segon lloc, hi ha un grup també bastant prolix d'exempcions **financeres i d'assegurances**.
- 3) En tercer lloc, tenen una rellevància especial les anomenades **exempcions immobiliàries**.
- 4) En quart lloc, finalment, hi ha un grup d'exempcions en operacions interiors, per sort menys nombrós, constituït per les anomenades **exempcions tècniques**.

(13) Article 20 de la LIVA.

1) Exempcions de caràcter social i cultural¹⁴

(14) Números 1-15, 17, 19 i 26 de l'article 20.u de la LIVA i articles 4-7 del RIVA.

a) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a aquestes prestacions que constitueixin el **servei postal universal** i estiguin reservats a l'operador al qual se n'encomana la prestació, d'acord amb la Llei 24/1998, de 13 de juliol, del servei postal universal i de liberalització dels serveis postals, amb excepció dels serveis en què les condicions de prestació es negociïn individualment.

b) Les prestacions de **serveis d'hospitalització o assistència sanitària** i les altres que hi estan relacionades directament fetes per entitats de dret públic o per entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats. Es consideren relacionades directament amb les d'hospitalització i assistència sanitària les prestacions de serveis d'alimentació, allotjament, quiròfan, subministrament de medicaments i material sanitari i altres d'anàlogues prestades per clíniques, laboratoris, sanatoris i altres establiments d'hospitalització i assistència sanitària.

Aquesta exempció no s'estén a les operacions següents:

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

Exemple

Un hospital públic presta els serveis següents:

- Serveis d'hospitalització a malalts.
- Serveis d'alimentació a malalts.
- Serveis en la cafeteria de l'hospital.
- Serveis d'allotjament als acompanyants de malalts.
- Serveis de menjador a acompanyants de malalts.

En aplicació de l'article 20.u.2n. de la LIVA, gaudeixen d'exempció els dos primers serveis esmentats: hospitalització i alimentació a malalts.

Per contra, els serveis prestats en la cafeteria sí que tributen per l'IVA, perquè no són prestats necessàriament a malalts o els seus acompanyants, sinó a tot tipus de destinataris (no es poden fer distincions entre els consumidors).

Finalment, tant els serveis d'allotjament com els de menjador prestats als acompanyants dels malalts també són exempts, perquè la lletra *b* del paràgraf tercer de l'article 20.u.2n. de la LIVA només exclou de l'exempció els serveis esmentats quan són prestats a persones diferents dels malalts i els seus acompanyants.

c) **L'assistència a persones físiques per professionals mèdics o sanitaris**, amb independència de qui sigui la persona destinatària d'aquests serveis. A l'efecte d'aquest impost tenen la condició de professionals mèdics o sanitaris els considerats com a tals en l'ordenament jurídic i els psicòlegs, logopedes i òptics, diplomats en centres oficials o reconeguts per l'Administració.

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

Exemple

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

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

La prestació dels dos primers serveis gaudeix d'exempció, sempre que les operacions descrites les facin professionals mèdics o sanitaris, i encara que no sigui l'empresa la destinatària dels serveis (art. 20.u.3r. LIVA).

Per contra, la prestació del tercer servei i del quart no és exempta, perquè no són serveis mèdics ni sanitaris. Es tracta, en definitiva, de prestacions de serveis subjectes (art. 4.u LIVA).

d) **Els lliuraments de sang, plasma sanguini i altres fluids, teixits i altres elements del cos humà** fets per a finalitats mèdiques o de recerca o per a fer-ne el processament amb les mateixes finalitats.

e) Les prestacions de serveis fetes en l'àmbit de les seves respectives professions per **estomatòlegs, odontòlegs, mecànics dentistes i protètics dentals**, i també el lliurament, reparació i col·locació de pròtesis dentals i ortopèdies maxil·lars fetes per aquests professionals, amb independència de qui sigui la persona a càrrec de la qual es facin aquestes operacions.

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

Per a gaudir de l'exempció, han de concórrer les condicions següents:

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

S'entén a aquest efecte que els membres d'una entitat exerceixen essencialment una activitat exempta o no subjecta a l'impost quan el volum total anual de les operacions efectivament gravades per l'impost no excedeix el total de les que s'han fet en el 10%.

g) Els lliuraments de béns i prestacions de serveis que, per al compliment de les finalitats específiques que tenen, faci la **Seguretat Social**, directament o per mitjà de les seves entitats gestores o col·laboradores. L'exempció no s'estén als lliuraments de medicaments o de material sanitari fets per compte de la Seguretat Social.

Aquesta exempció només és aplicable en els casos en què els qui fan aquestes operacions no percebin cap contraprestació dels adquirents dels béns o dels destinataris dels serveis, diferent de les cotitzacions fetes a la Seguretat Social.

h) Les **prestacions de serveis d'assistència social** que s'indiquen a continuació fetes per entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social. Es consideren entitats o establiments de caràcter social aquells en què concorren els requisits següents, amb sol·licitud prèvia a l'Administració:

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

Les **prestacions de serveis d'assistència social** són les següents:

- Protecció de la infància i de la joventut. Es consideren activitats de protecció de la infància i de la joventut les de rehabilitació i formació de nens i joves, la d'assistència a lactants, la custòdia i atenció a nens de menys de sis anys, la realització de cursos, excursions, campaments o viatges infantils i juvenils i altres d'anàlogues prestades en favor de persones de menys de vint-i-cinc anys.
- Assistència a la tercera edat.
- Educació especial i assistència a persones amb minusvalidesa.
- Assistència a minories ètniques.
- Assistència a refugiats i asilats.
- Assistència a transeünts.
- Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.

- Acció social comunitària i familiar.
- Assistència a exreclusos.
- Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
- Assistència a alcohòlics i toxicòmans. Aquesta exempció comprèn la prestació dels serveis d'alimentació, allotjament o transport accessoris dels anteriors prestats per aquests establiments o entitats, amb mitjans propis o aliens.
- Cooperació per al desenvolupament.

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

Aquesta exempció s'estén a les prestacions de serveis i lliuraments de béns relacionades directament amb els serveis enumerats en el paràgraf anterior, fetes, amb mitjans propis o aliens, per les mateixes empreses docents o educatives que prestin els serveis esmentats.

Exemple

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

Aquesta prestació de serveis gaudeix d'exempció, en virtut de l'article 20.u.9è. de la LIVA. En concret, aquest supòsit és exempt perquè és un servei d'educació de la infància i de la joventut o d'ensenyament escolar fet per una entitat privada autoritzada per a l'exercici d'aquesta activitat.

Exemple

Així, no és exempta la realització de projectes a títol oneros per part de centres públics universitaris perquè no està relacionada directament amb l'ensenyament universitari (STJ-CE de 20 de juny del 2002).

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

- Els serveis relatius a la pràctica de l'**esport**, prestats per empreses diferents dels centres docents. En cap cas s'entenen compresos en aquesta lletra els serveis prestats per les associacions de pares d'alumnes vinculades als centres docents.
- Les d'**allotjament i alimentació** prestades per col·legis majors o menors i residències d'estudiants.
- Les fetes per **escoles de conductors de vehicles**.
- Els lliuraments de béns fets a **títol oneros**.

j) Les **classes a títol particular** prestades per persones físiques sobre matèries incloses en els plans d'estudis de qualsevol dels nivells i graus del sistema educatiu. No tenen la consideració de classes prestades a títol particular aquelles per a la realització de les quals és necessari donar-se d'alta en les tarifes d'activitats empresarials o artístiques de l'impost sobre activitats econòmiques.

k) Les **cessions de personal** fetes en el compliment de les seves finalitats, per **entitats religioses** inscrites en el registre corresponent del Ministeri de Justícia, per al desenvolupament de les activitats següents:

- Hospitalització, assistència sanitària i qualsevol que hi estigui relacionada directament.
- Les activitats d'assistència social compreses en el número 8 d'aquest apartat.
- Educació, ensenyament, formació i reciclatge professional.

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

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

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

m) Els **serveis prestats a persones físiques que fan esport o educació física**, amb independència de qui sigui la persona o entitat a càrrec de la qual es fa la prestació, sempre que aquests serveis estiguin relacionats directament amb aquestes pràctiques i siguin prestats per les persones o entitats següents:

- Entitats de dret públic.
- Federacions esportives.
- Comitè Olímpic Espanyol.
- Comitè Paralímpic Espanyol.
- Entitats o establiments esportius privats de caràcter social. Aquesta exempció no s'estén als espectacles esportius. Es consideren entitats o establiments de caràcter social aquells en què concorren els requisits següents, amb sol·licitud prèvia a l'Administració:
 - Els que tenen un caràcter de finalitat lucrativa i dediquen, si escau, els beneficis eventualment obtinguts al desenvolupament d'activitats exemptes de la mateixa naturalesa.
 - Els càrrecs de president, patró o representant legal han de ser gratuïts i mancar d'interès en els resultats econòmics de l'explotació per si mateixos o per mitjà d'una persona interposada.

- Els socis, comuners o partícips de les entitats o establiments i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins al segon grau inclusivament, no poden ser destinataris principals de les operacions exemptes ni gaudir de condicions especials en la prestació dels serveis.

n) Les **prestacions de serveis** que relacionem a continuació fetes per entitats de dret públic o per entitats o establiments culturals privats de caràcter social:

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

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

p) Els lliuraments de **segells de correus i efectes timbrats** de curs legal a Espanya per import no superior al valor facial que tenen. L'exempció no s'estén als serveis d'expedició dels béns esmentats prestats en nom i per compte de tercers.

q) Les **loteries**, les **apostes** i els **jocs** organitzats per la Societat Estatal de Loteries i Apostes de l'Estat, l'Organització Nacional de Cecs i pels organismes corresponents de les comunitats autònomes, i també les activitats que constitueixen els fets imposables dels tributs sobre el joc i combinacions aleatòries. L'exempció no s'estén als serveis de gestió i altres operacions de caràcter accessori o complementari de les incloses en el paràgraf anterior que no constitueixin el fet imposable dels tributs sobre el joc, amb excepció dels serveis de gestió del bingo.

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

s) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns fets pels **partits polítics** amb motiu de manifestacions destinades a reportar-los un suport financer per al compliment de la seva finalitat específica i organitzats en el benefici exclusiu seu.

2) Exempcions financeres i d'assegurances¹⁵

STJCE de 7 de setembre de 1999

En aquesta STJCE s'interpreta que també gaudeixen d'aquesta exempció les prestacions de serveis culturals prestats per **persones físiques**. Així mateix, el TS ha declarat que és procedent l'exempció de les **caixes d'estalvi** per determinades activitats dutes a terme dins de la seva obra benèfica i social (entre altres, STS d'11 d'abril de 1995).

⁽¹⁵⁾Números 16 i 18 de l'article 20.u de la LIVA.

a) Les operacions d'assegurança, reassegurança i capitalització, i també els serveis de mediació, incloent-hi la captació de clients, per a la formalització del contracte entre les parts que intervenen en la realització de les operacions anteriors, amb independència de la condició de l'empresari o professional que els presti. Dins de les operacions d'assegurances s'entén que hi ha compreses les modalitats de previsió.

Primes d'assegurances

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

b) Les operacions financeres següents:

- Els **dipòsits en efectiu** en les diverses formes que tenen, inclosos els dipòsits en compte corrent i comptes d'estalvi, i les altres operacions que hi estan relacionades, inclosos els serveis de cobrament o pagament prestats pel dipositari en favor del dipositant. L'**exempció no s'estén** als serveis de gestió de cobrament de crèdits; no es consideren de gestió de cobrament les operacions d'abonament en compte de xecs o talons, lletres de canvi, rebuts i altres documents. Tampoc no s'estén l'exempció als serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge (*factoring*), amb excepció dels de bestreta de fons que, si escau, es prestin en aquests contractes.
- La **transmissió de dipòsits en efectiu**, fins i tot mitjançant certificats de dipòsit o títols que compleixin una funció anàloga.
- La **concessió de crèdits i préstecs en diners**, amb independència de la manera en què s'instrumenti, fins i tot mitjançant efectes financers o títols d'una altra naturalesa.

Exemple

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

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

No obstant això, la majoria 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 de l'IVA.

- Les **altres operacions**, inclosa la gestió, relatives a préstecs o crèdits fetes pels qui els van concedir en tot o en part. En tot cas, són exemptes les operacions de **permuta financera**. L'exempció no abasta els serveis prestats als altres prestadors en els préstecs sindicats.
- La **transmissió de préstecs o crèdits**.
- La prestació de **fiances, avals, caucions i altres garanties reals o personals**, i també l'emissió, avís, confirmació i altres operacions relatives als crèdits documentaris. Aquesta exempció s'estén a la gestió de garanties de préstecs o crèdits fetes pels qui van concedir els préstecs o crèdits garantits o les garanties mateixes, però no a la feta per tercers.

- La **transmissió de garanties**.
- Les operacions relatives a **transferències, girs, xecs, lliurança, pagarés, lletres de canvi, targetes de pagament o de crèdit** i altres ordres de pagament. L'exempció s'estén a operacions com la compensació interbancària de xecs i talons, l'acceptació i la gestió de l'acceptació i el protest o declaració substitutiva i la gestió del protest. **No s'inclou**, no obstant això, en l'exempció el servei de cobrament de lletres de canvi o altres documents que s'hagin rebut en gestió de cobrament. Tampoc no s'inclouen en l'exempció els serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge, amb excepció dels de bestreta de fons que, si escau, es prestin en aquests contractes.
- La **transmissió dels efectes i ordres de pagament** a què es refereix el paràgraf anterior, fins i tot la transmissió d'efectes descomptats. No s'inclou en l'exempció la cessió d'efectes en comissió de cobrança. Tampoc no s'inclouen en l'exempció els serveis prestats al cedent en el marc dels contractes de facturatge, amb excepció dels de bestreta de fons que, si escau, es prestin en aquests contractes.
- Les operacions de **compra, venda o canvi** i serveis anàlegs que tinguin per objecte **divises, bitllets de banc i monedes que siguin mitjans legals de pagament**, a excepció de les monedes i els bitllets de col·lecció i de les peces d'or, plata i platí. **No s'aplica** aquesta exempció a les monedes d'or que tenen la consideració d'**or d'inversió**, d'acord amb el que estableix el número 2 de l'article 140 d'aquesta llei.
- Els serveis i operacions, exceptuats el dipòsit i la gestió, relatius a **accions, participacions en societats, obligacions i altres valors** no esmentats en les lletres anteriors, amb excepció dels representatius de mercaderies i aquells la possessió dels quals assegura de fet o de dret la propietat, l'ús o el gaudi exclusiu de tot o part d'un bé immoble, sense que tinguin aquesta consideració les accions o les participacions en societats.
- La **transmissió dels valors** a què es refereix l'apartat anterior i els **serveis** que hi estan relacionats, fins i tot per causa de l'emissió o amortització que se'n faci, amb les mateixes excepcions.
- La **mediació** en les operacions exemptes descrites en els apartats anteriors i en les operacions de la mateixa naturalesa no fetes en l'exercici d'activitats empresarials o professionals. L'exempció s'estén als serveis de mediació en la transmissió o en la col·locació en el mercat, de dipòsits, de préstecs en efectiu o de valors, fets per compte de les seves entitats emissores, dels seus titulars o d'altres intermediaris, inclosos els casos en què intervingui l'assegurament d'aquestes operacions.

Monedes i bitllets de col·lecció

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

- La **gestió i el dipòsit** de les institucions d'inversió col·lectiva, de les entitats de capital de risc gestionades per societats gestores autoritzades i registrades en els registres especials administratius, dels fons de pensions, de regulació del mercat hipotecari, de titulització d'actius i col·lectius de jubilació, constituïts d'acord amb la seva legislació específica.
- Els **serveis d'intervenció** prestats per fedataris públics, inclosos els registradors de la propietat i mercantils, en les operacions exemptes a què es refereixen els apartats anteriors i en les operacions de la mateixa naturalesa no fetes en l'exercici d'activitats empresarials o professionals. Entre els serveis d'intervenció s'hi comprenen la qualificació, inscripció i altres serveis relatius a la constitució, modificació i extinció de les fiances, els avals, les caucions i altres garanties reals o personals.

3) Exempcions immobiliàries¹⁶

⁽¹⁶⁾Números 20-23 de l'article 20.u de la LIVA i l'article 8 del RIVA.

a) Són exempts els lliuraments de **terrenys rústics** i d'altres que **no tenen la condició d'edificables**, incloses les construccions de qualsevol naturalesa que hi estan enclavades, que siguin indispensables per al desenvolupament d'una explotació agrària, i els destinats exclusivament a **parcs i jardins públics o a superfícies vials d'ús públic**.

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

Exemple

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

La subjecció a l'IVA de la transmissió dels terrenys en favor del senyor Luis depèn de si el transmissor té la consideració, o no, d'empresari o professional a l'efecte d'aquest impost. En aquest supòsit, la condició de societat mercantil de l'empresa venedora exigeix donar una resposta afirmativa a aquesta qüestió (art. 5.u.b LIVA). Per tant, el lliurament dels terrenys és subjecte a l'IVA.

No obstant això, aquí s'aplica l'exempció de l'article 20.u.20 de la LIVA, perquè els terrenys tenen la condició de rústics o de no edificables en el moment de l'adquisició. Com que és exempta de l'IVA, l'operació s'ha de subjectar a l'ITPAJD (art. 4.4.a LIVA), tret que el subjecte passiu renunciï a l'exempció (art. 20.dos LIVA).

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

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

Exemple

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

Com que les vendes han estat fetes pel promotor de la urbanització i no es destinen a parcs, jardins o superfícies vials d'ús públic, és una operació que no gaudeix d'exempció en l'IVA (art. 20.u.20è.a LIVA).

També l'operació tributa per l'ITPAJD, en la modalitat que grava els documents notariais en "Actes jurídics documentats". En aquest cas, per l'expressa compatibilitat entre l'IVA i aquesta modalitat de l'ITPAJD, l'operació tributa tant per la quota fixa com per la quota variable (art. 31.2 LITPAJD).

- Els de terrenys en què hi ha enclavades **edificacions en curs de construcció o acabades** quan es transmetin juntament amb aquestes edificacions i els lliuraments d'aquestes edificacions siguin subjectes i no exempts a l'impost. No obstant això, són exempts els lliuraments de terrenys no edificables en què hi ha enclavades construccions de caràcter agrari indispensables per a l'explotació d'aquests terrenys i els de terrenys de la mateixa naturalesa en què hi hagi construccions paralitzades, ruïnoses o derruïdes.

b) També gaudeixen d'exempció els lliuraments de terrenys que es facin com a conseqüència de l'**aportació inicial a les juntes de compensació** pels propietaris de terrenys compresos en polígons d'actuació urbanística i les **adjudicacions de terrenys** que es facin als propietaris esmentats per les juntes mateixes en proporció a les seves aportacions.

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

c) Són exempts, finalment, els **segons i ulteriors lliuraments d'edificacions**, inclosos els terrenys en què estiguin enclavades, quan tinguin lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació.

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

Obres de rehabilitació

A l'efecte de l'IVA, són **obres de rehabilitació** d'edificacions les que reuneixen els requisits següents:

- Que l'objecte principal d'aquestes obres sigui la reconstrucció de les edificacions, requisit que s'entén complert quan més del 50% del cost total del projecte de rehabilitació es correspon amb obres de consolidació o tractament d'elements estructurals, façanes o cobertes o amb obres anàlogues o connexes a les de rehabilitació.
- Que el cost total de les obres a què es refereix el projecte excedeixi el preu d'adquisició de l'edificació en el 25% si s'hagués fet aquesta adquisició durant els dos anys immediatament anteriors a l'inici de les obres de rehabilitació o, si passa altrament, del valor de mercat que tingui l'edificació o part de l'edificació en el moment d'aquest

inici. A aquest efecte, s'ha de descomptar del preu d'adquisició o del valor de mercat de l'edificació la part proporcional corresponent al sòl.

També és necessari advertir que la LIVA considera **obres anàlogues a les de rehabilitació** les següents:

- Les d'adequació estructural que proporcionin a l'edificació condicions de seguretat constructiva, de manera que en quedi garantida l'estabilitat i resistència mecànica.
- Les de reforç o adequació de la fonamentació i també les que afectin o consisteixin en el tractament de pilars o forjats.
- Les d'ampliació de la superfície construïda, sobre rasant i sota rasant.
- Les de reconstrucció de façanes i patis interiors.
- Les d'instal·lació d'elements elevadors, inclosos els destinats a salvar barreres arquitectòniques perquè en facin ús els discapacitats.

A més, es consideren **obres connexes a les de rehabilitació** les que esmentem a continuació quan el cost total que tenen és inferior al derivat de les obres de consolidació o tractament d'elements estructurals, façanes o cobertes i, si escau, de les obres que hi són anàlogues, sempre que hi estiguin vinculades de manera indissociable i no consisteixin en el mer acabat o adornament de l'edificació ni en el simple manteniment o pintura de la façana:

- Les obres d'obra de paleta, lampisteria i fusteria.
- Les destinades a la millora i adequació de tancaments, instal·lacions elèctriques, aigua i climatització i protecció contra incendis.
- Les obres de rehabilitació energètica.

Finalment, es consideren **obres de rehabilitació energètica** les destinades a la millora del comportament energètic de les edificacions per a reduir-ne la demanda energètica, les destinades a l'augment del rendiment dels sistemes i instal·lacions tèrmics o les destinades a la incorporació d'equips que utilitzin fonts d'energia renovables.

És necessari destacar que, a l'efecte del que disposa la LIVA, **es considera primer lliurament** el fet pel promotor que té per objecte una edificació en què la construcció o rehabilitació està acabada.

No obstant això, **no té la consideració de primer lliurament** el fet pel promotor després de la utilització ininterrompuda de l'immoble durant un termini igual o superior a **dos anys** pel propietari de l'immoble o per titulars de drets reals d'ús i gaudi o en virtut de contractes d'arrendament sense opció de compra, tret que l'adquirent sigui qui va utilitzar l'edificació durant el termini esmentat. No es computen a aquest efecte els períodes d'utilització d'edificacions pels adquirents d'aquestes edificacions en els casos de resolució de les operacions en virtut de les quals es van fer les transmissions corresponents.

Exemple: primer lliurament

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

La primera de les vendes esmentades constitueix una operació subjecta i exempta de l'IVA, perquè es considera segon lliurament. Això és així perquè el local de negoci havia estat llogat durant un període superior a dos anys i no es va vendre a la mateixa persona o entitat que va ocupar la posició d'arrendatària (tercer paràgraf de l'article 20.u.22è. de la LIVA). Per tant, l'operació tributa per l'ITPAJD, tant en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses com en la d'actes jurídics documentats (quota fixa de documents notariais).

Per contra, la segona venda del local de negoci a l'arrendatari mateix del local s'assimila a un primer lliurament. Això implica que l'operació no gaudeix d'exempció en l'IVA (tercer paràgraf de l'article 20.u.22è. de la LIVA).

Exemple: segon lliurament

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

La venda del magatzem es considera segon lliurament, perquè compleix també tots els requisits del paràgraf tercer de l'article 20.u.22è. de la LIVA. En aquest cas, es tracta d'un lliurament fet per Plusvàlua, SA, després la utilització per la promotora mateixa del magatzem de manera ininterrompuda durant més de dos anys. Per tant, l'operació és exempta i no tributa per l'ITPAJD.

Exemple: segon lliurament

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

La compravenda de la nau industrial entre l'empresa de Huelva i l'empresa de Sevilla és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de lliurament de béns, però com que es tracta d'un segon lliurament d'una edificació gaudeix d'exempció i tributa per l'ITPAJD (art. 20.u.22è. LIVA). El precepte esmentat estableix que són exempts el segon i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què estiguin enclavades, quan tinguin lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació.

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

S'ha de tenir en compte, finalment, que l'exempció **no s'estén**:

- Als lliuraments d'edificacions fets en l'exercici de l'opció de compra inherent a un contracte d'arrendament, per empreses dedicades habitualment a fer operacions d'arrendament financer. A l'efecte del que disposa el paràgraf anterior, el compromís d'exercitar l'opció de compra enfront de l'arrendador s'assimila a l'exercici de l'opció de compra.
- Als lliuraments d'edificacions a fi que l'adquirent les rehabiliti immediatament, sempre que es compleixin els requisits que s'estableixin reglamentàriament.
- Als lliuraments d'edificacions que són objecte de demolició amb caràcter previ a una nova promoció urbanística.

Exempció dels segons i ulteriors lliuraments

L'exempció dels segons i ulteriors lliuraments d'edificacions funciona de la manera següent:

- L'IVA subjecta totes les operacions fetes durant la construcció o la rehabilitació d'edificacions.
- El primer lliurament també és subjecte a l'impost i no és exempt, tret que s'hagi fet una utilització prèvia de l'immoble, cas en què el tractament fiscal és diferent segons si l'adquirent coincideix amb el que ha usat l'immoble o no.
- Tot primer lliurament exigeix que prèviament s'acabi l'edificació o la rehabilitació.
- Quan un primer lliurament queda sense efecte per haver-se resolt l'operació en què es basava, es torna a considerar primer lliurament el següent que es faci.

- Els segons i ulteriors lliuraments són exempts, excepte en els casos esmentats.

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

- **Terrenys**, incloses les construccions immobiliàries de caràcter agrari utilitzades per a l'explotació d'una finca rústica. S'exceptuen les construccions immobiliàries dedicades a activitats de ramaderia independent de l'explotació del sòl.
- Els **edificis o parts dels edificis** destinats exclusivament a habitatges, o a ser arrendats posteriorment per entitats gestores de programes públics de suport a l'habitatge o per societats acollides al règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges establert en l'impost de societats, inclosos els **garatges i annexos** accessoris als habitatges i els mobles, arrendats juntament amb aquells.

STJCE de 3 de febrer del 2000

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

Per contra, aquesta exempció **no comprèn**:

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

Exemple

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

L'article 5.u.c de la LIVA estableix que tenen la consideració d'empresari o professional els arrendadors de béns. En conseqüència, el senyor Fernando es configura com a empresari a l'efecte de l'IVA i l'arrendament del local de negoci com una prestació de serveis (art. 11.dos.2n. LIVA).

L'arrendament de l'apartament constitueix, no obstant això, un arrendament d'edificació destinat a habitatge i, per tant, exempt (art. 20.u.23è. LIVA). Per contra, l'arrendament del garatge i l'arrendament del local de negoci no són exempts, ja que no estan aollits en l'exempció que preveu l'article 20.u.23è. de la LIVA.

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

Segons el segon paràgraf de l'article 20.2 de la LIVA:

"[...] s'entén que l'adquirent té dret a la deducció total quan el percentatge de deducció provisionalment aplicable en l'any en què s'hagi de suportar l'impost permeti la seva deducció íntegra, fins i tot en el supòsit de quotes suportades amb anterioritat al començament de la realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis corresponents a activitats empresarials o professionals."

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

- L'adquirent ha de ser subjecte passiu de l'IVA i actuar en l'àmbit d'activitats professionals o empresarials i tenir dret a la deducció total.
- Hi ha d'haver una comunicació a l'adquirent, simultània o prèvia al lliurament.
- La renúncia s'ha de practicar per a cada operació.
- Hi ha d'haver una declaració per escrit de l'adquirent en la qual faci constar la seva condició de subjecte passiu amb dret a la deducció total.

Exemple

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

La venda constitueix una operació subjecta i exempta de l'IVA, perquè es considera segon lliurament. Això és així perquè el local de negoci havia estat llogat durant un període superior a dos anys i no es va vendre a la mateixa persona o entitat que va ocupar la posició d'arrendatària (tercer paràgraf de l'article 20.u.22è. de la LIVA).

A més, Plusvàlua, SA, no pot renunciar a l'exempció esmentada, atesa la condició de l'adquirent (un particular), que no es considera empresari o professional i no en cap cas no es pot deduir les quotes suportades (art. 22.dos LIVA).

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

Exemple

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

La venda del magatzem es considera segon lliurament, perquè compleix també tots els requisits del paràgraf tercer de l'article 20.u.22è. de la LIVA. En aquest cas, es tracta d'un lliurament fet per Plusvàlua, SA, després la utilització per la promotora mateixa del magatzem de manera ininterrompuda durant més de dos anys. Per tant, l'operació és exempta.

En aquest cas, no obstant això, Plusvàlua, SA, sí que pot renunciar a l'exempció esmentada, atesa la condició de l'adquirent, això és, un empresari amb dret a deduir-se les quotes suportades (art. 22.dos LIVA).

Exemple

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

La compravenda de la nau industrial entre l'empresa de Huelva i l'empresa de Sevilla és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de lliurament de béns, però com que es tracta d'un segon lliurament d'una edificació gaudeix d'exempció i tributa per l'ITPAJD (art. 20.u.22è. LIVA i art. 4.quatre.a LIVA). El primer dels preceptes esmentats estableix que són exempts el segon i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què estan enclavades, quan tinguin lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació.

No obstant això, a les dues empreses les interessa que l'operació se subjecti a l'IVA i no sigui exempta, ja que per a elles (sobretot per a l'empresa sevillana adquirent) és més beneficiós el sistema de deducció de l'IVA suportat que aplicar l'ITPAJD, que no permet cap deducció. Per aquest motiu, les parts tenen l'alternativa de renúncia de l'exempció de l'IVA (art. 20.dos LIVA).

4) Exempcions tècniques¹⁷

⁽¹⁷⁾Números 24 i 25 de l'article 20.u de la LIVA.

a) Són exempts, en primer lloc, els lliuraments de béns que hagin estat utilitzats pel transmissor en la realització d'operacions interiors exemptes, sempre que al subjecte passiu no se li hagi atribuït el dret a fer la deducció total o parcial de l'impost suportat en fer l'adquisició, afectació o importació d'aquests béns o dels elements que els componen.

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

No obstant això, aquesta exempció no s'aplica:

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

b) Finalment, gaudeixen també d'exempció els **lliuraments de béns l'adquisició, afectació o importació dels quals o dels elements que els componen hagi determinat l'exclusió total del dret a deduir** en favor del transmissent en virtut del que disposen els articles 95 i 96 de la LIVA.

2.1.2. Exportacions

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

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

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

- 1) Els lliuraments de béns expedits o transportats fora de la comunitat pel **transmissent** o per un tercer que actuï en nom i per compte d'aquest transmissent.
- 2) Els lliuraments de béns expedits o transportats fora de la comunitat per l'adquirent no establert en el territori d'aplicació de l'impost o per un tercer que actuï en nom i per compte d'aquest adquirent. Aquí s'exclouen els béns destinats a l'equipament o avituallament d'embarcacions esportives o d'esbarjo, d'avions de turisme o de qualsevol mitjà de transport d'ús privat.

Són **també exempts** de l'impost:

a) Els **lliuraments de béns a viatgers** amb el compliment de determinats requisits. Els requisits per a l'aplicació d'aquesta exempció són els següents:

- L'exempció es fa efectiva mitjançant el **reemborsament** de l'impost suportat en les adquisicions. Aquest reemborsament només s'aplica respecte dels lliuraments de béns documentats en una factura en la qual l'import total, impostos inclosos, sigui superior a **90,15 euros**.

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

- Que els viatgers tinguin la residència habitual fora del territori de la comunitat.
- Que els béns adquirits surtin efectivament del territori de la comunitat.
- Que el conjunt dels béns adquirits no constitueixi una expedició comercial.

Es considera que els béns conduïts pels viatgers no constitueixen una expedició comercial quan es tracta de béns adquirits ocasionalment, que es destinen a l'ús personal o familiar dels viatgers o a ser oferts com a regals i que, per la naturalesa que tenen i la quantitat que n'hi ha, no es pugui presumir que són l'objecte d'una activitat comercial.

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

3) Les prestacions de serveis que consisteixin en treballs fets sobre béns mòbils adquirits o importats per a ser objecte d'aquests treballs en el territori d'aplicació de l'impost i, tot seguit, **expeditos o transportats fora de la comunitat** per qui ha fet els treballs esmentats, pel destinatari d'aquests treballs no establert en el territori d'aplicació de l'impost, o bé per una altra persona que actui en nom i per compte de qualsevol dels anteriors.

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

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

En aquest cas, el lliurament interior de béns a aquests organismes gaudeix d'exempció, malgrat ser un adquirent establert en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol. L'únic requisit exigít és que a continuació l'organisme faci l'exportació dels béns. S'hi afegeix, a més, que, quan qui lliura els béns és un ens públic o un establiment privat de caràcter social, es pot sol·licitar a l'Agència Estatal d'Administració Tributària la devolució de l'impost suportat que no s'hagi pogut deduir totalment amb justificació prèvia de l'import que té en el termini de tres mesos des que es facin aquests lliuraments.

5) Les prestacions de serveis, incloses les de transport i operacions accessòries, diferents de les que gaudeixin d'exempció conforme a l'article 20 d'aquesta llei, quan estan relacionades directament amb les exportacions de béns fora del territori de la comunitat.

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

- Que es prestin als qui fan aquestes exportacions, als destinataris dels béns o als qui actuen per compte d'uns i altres.
- Que es facin a partir del moment en què els béns s'expedeixen directament amb destinació a un punt situat fora del territori de la comunitat o a un punt situat en zona portuària, aeroportuària o fronterera per a expedir-los immediatament fora d'aquest territori. La condició no s'exigeix en relació amb els serveis d'arrendament de mitjans de transport, embalatge i condicionament de la càrrega, reconeixement de les mercaderies per compte dels adquirents i altres d'anàlegs en què la realització prèvia sigui imprescindible per a dur a terme l'enviament.

Exemple

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

L'exportació de béns gaudeix d'exempció plena en l'IVA (art. 21.1r. LIVA), però a més, l'operació interior de transport per carretera fins al port de València (prestació de servei) també gaudeix d'exempció, pel fet d'estar relacionada directament amb l'exportació esmentada (art. 21.5è. LIVA).

6) Les prestacions de serveis fetes per **intermediaris que actuen en nom i per compte de tercers** quan intervenen en les operacions exemptes descrites en aquest apartat.

Així mateix, la llei inclou **operacions assimilades**¹⁸ a les exportacions igualment exemptes.

⁽¹⁸⁾Article 22 de la LIVA i article 10 del RIVA.

Entre les operacions assimilades hi ha les següents:

1) Els lliuraments, construccions, transformacions, reparacions, manteniment, noliejament total i arrendament de determinats **bucs**.

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 és exempta únicament en tres casos: si el vaixell és apte per a navegar per alta mar i s'afecta a la navegació marítima internacional; si està afectat al salvament, a l'assistència marítima o a la pesca costanera, o si és buc de guerra (art. 22.u LIVA).

2) Els lliuraments, arrendaments, reparacions i manteniment dels objectes, inclosos els **equips de pesca**, que s'incorporin o es trobin a bord dels bucs a què afecten les exempcions establertes en l'apartat anterior.

Equips de pesca

És exempta, per exemple, la compra i instal·lació d'un equip de transmissions o de radar en el buc.

3) Els lliuraments de **productes d'avitallament** per als bucs.

4) Els lliuraments, transformacions, reparacions, manteniment, noliejament total o arrendament de determinades **aeronaus**. Gaudeixen d'exempció les aeronaus destinades a la navegació aèria internacional i les utilitzades per entitats públiques en el compliment de les seves funcions.

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

6) Els lliuraments de **productes d'avituellament** per a les aeronaus a què es refereixen les exempcions establertes en l'apartat 4, quan són adquirits per les companyies o entitats públiques titulars de l'explotació d'aquestes aeronaus.

7) Les **prestacions de serveis diferents** de les relacionades en els apartats anteriors d'aquest article, fetes per a atendre les necessitats directes dels **bucs** i de les **aeronaus** a què corresponen les exempcions establertes en els apartats 1 i 4 anteriors, o per a atendre les necessitats del carregament d'aquests bucs i aeronaus.

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

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

10) Els lliuraments de béns i prestacions de serveis fets per les forces dels altres estats que formen part de l'OTAN, en els termes establerts en el conveni entre els estats membres d'aquest tractat relatiu a l'estatut de les seves forces.

11) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis fets amb destinació a un altre estat membre i per a les forces de qualsevol estat membre de l'OTAN, diferent del mateix estat membre de destinació, en els termes establerts en el conveni entre els estats membres d'aquest tractat relatiu a l'estatut de les seves forces.

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

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

Productes d'avituellament

El menjar per a la tripulació o el carburant per al motor són exemples de productes d'avituellament.

Prestacions de serveis

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

Exemple

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

Segons l'article 22.tretze de la LIVA, són exempts per assimilació a les exportacions els transports de viatgers i els seus equipatges per via aèria (també per via marítima), sempre que la destinació se situï fora del territori d'aplicació de l'IVA espanyol, en aquest cas Ceuta. Per tant, la venda del bitllet d'avió és exempta de l'IVA.

Aquesta excepció no s'estén a l'àmbit del transport per via terrestre, per exemple, amb tren. L'article 70.u.2a. de la LIVA disposa en aquests casos, sempre que la destinació es trobi fora de la Unió Europea, la tributació per l'IVA espanyol per la part de trajecte que circuli en el territori espanyol d'aplicació d'aquest impost, mentre que l'article 72 de la LIVA determina quan s'entén fet en aquest territori un transport intracomunitari.

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

15) Les prestacions de serveis fetes per **intermediaris** que actuen en nom i per compte de tercers quan intervenen en les operacions que són exemptes de l'impost en virtut del que disposa aquest apartat.

2.1.3. Zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits

Es tracta d'exempcions que afecten l'**entrada de béns en les àrees exemptes**¹⁹ (zones franques, dipòsits francs i altres dipòsits), que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en els quals es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció a drets d'exportació o importació.

⁽¹⁹⁾Article 23 de la LIVA i article 11 del RIVA.

Aquestes exempcions queden **condicionades** a la no utilització ni consum a l'interior de les àrees. En concret, es reconeix l'exempció en les operacions següents:

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

Zones franques, dipòsits francs i dipòsits temporals

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

Exemple

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

En principi, podem entendre que el peix és "utilitzat" dins de la zona franca per a ser manipulat i fabricar les conserves, de manera que, segons la regla general de l'article 23.tres de la LIVA, aquesta importació de l'empresari de Vigo no gaudeix d'exempció.

No obstant això, tal com s'especifica en el segon apartat del mateix precepte, aquesta regla no s'aplica en cas de produir-se el règim de perfeccionament actiu, i no es duu a terme, en definitiva, el fet imposable de la importació de l'IVA. Per aplicació de l'article 23.u.1r. de la LIVA, també hem de considerar exempta la prestació del servei de transport del peix des de Rússia.

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

2) Els lliuraments de béns que són conduïts al mar territorial per a incorporar-los a **plataformes de perforació o d'explotació** per a la construcció, reparació, manteniment, transformació o equipament o per a unir aquestes plataformes al continent. L'exempció s'estén als lliuraments de béns destinats a l'avituallament de les plataformes a què es refereix el paràgraf anterior.

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

Exemple

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

A l'arrendament d'una nau a l'interior d'una Zona Franca no hi és aplicable cap de les exempcions que preveu l'article 23 de la LIVA. En concret, l'article 23.u.3r. de la LIVA considera exempta únicament la prestació de servei relacionada *directament* amb el lliurament de béns destinats a ser introduïts en zona o dipòsit franc, i en el cas de l'arrendament difícilment es pot demostrar aquesta relació *directa*.

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

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

2.1.4. Règims duaners suspensius

També es reconeixen exempcions relatives als règims duaners suspensius. Es donen tres situacions diferents²⁰: importació en trànsit, importació temporal i tràfic de perfeccionament actiu.

⁽²⁰⁾Article 24 de la LIVA i article 12 del RIVA.

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

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

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

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

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

- Les importacions de béns que es vinculen al règim de trànsit extern.
- Les importacions dels béns que es posen a l'empara del règim fiscal d'importació temporal o del trànsit comunitari intern.
- Les importacions de béns que es vinculen als règims duaner i fiscal de perfeccionament actiu i al de transformació en duana.
- Les importacions de béns que es vinculen al règim de dipòsit duaner.
- Les importacions de béns que es vinculen al règim d'importació temporal amb exempció total.
- Les importacions de béns que es vinculen a un règim de dipòsit diferent del duaner.
- Els béns vinculats als règims descrits en els apartats anteriors.

2.1.5. Lliuraments intracomunitaris

Igual que les exportacions, els **lliuraments intracomunitaris** gaudeixen del mateix règim²¹ d'**exempció plena**, sempre que l'adquirent sigui empresari o professional o persona jurídica que no actuï com a empresari però que estigui identificat a efectes fiscals en l'altre estat membre.

⁽²¹⁾Article 25 de la LIVA i article 13 del RIVA.

En concret, són exemptes les operacions següents:

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

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

Exemple

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

Es tracta d'un lliurament de béns intracomunitari subjecte a l'IVA espanyol, ja que el lloc d'expedició és el territori d'aplicació d'aquest impost (art. 68.dos.1r. LIVA).

No obstant això, aquest lliurament intracomunitari és exempt en virtut de l'article 25.u de la LIVA, sempre que l'empresa irlandesa disposi d'un NIF atorgat per les autoritats fiscals d'aquest país i l'hagi comunicat a Surera, SA.

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

Exemple

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

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

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

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

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

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

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

Exemple

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

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

Per contra, pel que fa al lliurament del cotxe "seminou" al turista alemany, hem de tenir en compte que l'article 5.u.e de la LIVA considera empresari la persona o entitat que fa a títol ocasional lliuraments de mitjans de transport nous, en els termes dels articles 13.2n. de la LIVA i 2 del RIVA (cilindrada superior a 48 centímetres cúbics o potència superior a 7,2 kilowatts, i lliurament abans dels sis mesos següents a la data de la primera posada en servei o que no hagi recorregut més de 6.000 quilòmetres).

Per tant, si el lliurament del cotxe es fa a un subjecte resident en un altre estat de la Unió Europea (en aquest cas, Alemanya), la senyora Antonia es considera empresària a l'efecte de l'IVA, i per tant l'operació és subjecta a aquest impost. Aquesta operació, malgrat ser subjecta a l'IVA, gaudeix d'exempció en virtut de l'article 25.2 de la LIVA.

D'aquesta manera s'aconsegueix evitar la tributació en origen del lliurament intracomunitari per part de la senyora Antonia, de manera que l'adquisició intracomunitària que tributa, si escau, per l'IVA alemany és la que ha fet el turista alemany.

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

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 que preveu l'article 9.3r. de la LIVA que és objecte d'assimilació a un lliurament de béns. No obstant això, aquest lliurament de béns és exempt (art. 25.tres LIVA).

2.1.6. Exempcions en les adquisicions intracomunitàries

És exempta l'adquisició intracomunitària²² dels béns per als quals l'entrada en el territori d'aplicació hauria estat, en tot cas, no subjecta o exempta, és a dir, un **lliurament de béns exempt o una importació exempta**.

⁽²²⁾Article 26 de la LIVA.

Segons la LIVA, gaudeixen d'exempció les operacions següents:

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

Exemple

Un empresari de Cadis transmet tot el seu patrimoni empresarial a un empresari portuguès.

Aquesta transmissió gaudiria d'exempció si fos entre dos empresaris domiciliats a la Península o a les Balears i complís els requisits de l'article 7.1r. de la LIVA. Per tant, si es fa en l'àmbit intracomunitari com en el supòsit que ens ocupa també s'ha de considerar exempta.

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

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

- Que les faci un empresari o professional que no estigui establert ni identificat a l'efecte de l'IVA en el territori d'aplicació de l'impost, i que estigui identificat a l'efecte de l'IVA en un altre estat membre de la comunitat.
- Que es duguin a terme per a l'execució d'un lliurament subsegüent dels béns adquirits, fet a l'interior del territori d'aplicació de l'impost per l'adquirent mateix.
- Que els béns adquirits s'expedeixin o transportin directament a partir d'un estat membre diferent d'aquell en què està identificat a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit l'adquirent i amb destinació a la persona per a la qual es fa el lliurament subsegüent.
- Que el destinatari del lliurament posterior sigui un empresari o professional o una persona jurídica que no actui com a tal, als quals no afecti la no-subjecció que estableix l'article 14 de la LIVA per a les adquisicions intracomunitàries i que tinguin atribuït un número d'identificació a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit subministrat per l'Administració espanyola.

Exemple

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

En aquest supòsit s'aplica l'exempció de l'article 26.tres de la LIVA per a la primera adquisició intracomunitària que fa l'empresari italià en comprar els materials a l'empresari alemany, i únicament és sotmesa a tributació la segona adquisició intracomunitària entre l'empresari italià (que ven) i l'empresari espanyol (que compra), el qual és subjecte passiu de l'IVA espanyol pel concepte d'*adquisició intracomunitària*.

4) Les adquisicions intracomunitàries de béns respecte de les quals s'atribueixi a l'adquirent, en virtut del que disposen els articles 119 o 119 bis de la LIVA, el **dret a la devolució total** de l'impost que s'hagi meritat per aquestes adquisicions.

Exemple

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

L'adquisició intracomunitària de l'adquirent suec gaudeix d'exempció (art. 16. quatre LIVA). Si no hi hagués aquesta exempció, l'empresari suec hauria de transferir l'IVA espanyol i després demanar-ne la devolució a l'Administració tributària espanyola per la via de l'article 119 de la LIVA.

2.1.7. Exempcions en les importacions

Acabem l'extens apartat dedicat a les exempcions fent una referència breu a les quantioses exempcions en matèria d'**importacions de béns**²³.

⁽²³⁾Arts. 27 a 67 LIVA.

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

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

Exemple

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

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

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

Exemple

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

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

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

- Importacions de petits enviaments.
- Importacions de béns en ocasió del trasllat de la seu d'activitat.
- Importacions de béns obtinguts per productors agrícoles o ramaders en terres situades en tercers països.
- Importacions de llavors, adobs i productes per al tractament del sòl i dels vegetals.
- Importacions d'animals de laboratori i substàncies biològiques i químiques destinats a la recerca.
- Importacions de substàncies terapèutiques d'origen humà i de reactius per a la determinació dels grups sanguinis i dels teixits humans.
- Importacions de substàncies de referència per al control de qualitat dels medicaments.
- Importacions de productes farmacèutics utilitzats en ocasió de competicions esportives internacionals.
- Importacions de béns destinats a organismes caritatius o filantròpics.
- Béns importats en benefici de persones amb minusvalidesa.
- Importacions de béns en benefici de les víctimes de catàstrofes.
- Importacions de béns fetes en el marc de certes relacions internacionals.
- Importacions de béns amb finalitats de promoció comercial.
- Importacions de béns per a ser objecte d'exàmens, anàlisis o assajos.
- Importacions de béns destinats als organismes competents en matèria de protecció de la propietat intel·lectual o industrial.
- Importacions de documents de caràcter turístic.
- Importacions de documents diversos.
- Importacions de material audiovisual produït per l'Organització de les Nacions Unides.
- Importacions d'objectes de col·lecció o d'art.
- Importacions de materials per al condicionament i protecció de mercaderies.
- Importacions de béns destinats al condicionament o a l'alimentació en ruta d'animals.
- Importacions de carburants i lubricants.
- Importacions de taüts, materials i objectes per a cementiris.
- Importacions de productes de la pesca.
- Importacions de béns en règim diplomàtic o consular.
- Importacions de béns destinats a organismes internacionals.

- Importacions de béns destinats a l'OTAN.
- Reimportacions de béns fetes pels qui en van fer l'exportació, sempre que es presentin en el mateix estat.

Exemple

Un empresari d'Albacete ven llums a un empresari argentí. Els llums són retornats pel comprador perquè els considera defectuosos.

La primera operació, la venda dels llums, constitueix una exportació exempta de l'IVA (art. 21 LIVA), però també se n'ha de considerar exempta la devolució de la mercaderia que torna a entrar per la duana espanyola, perquè es considera un supòsit de reimportació (art. 63 LIVA).

- Prestacions de serveis relacionats amb les importacions.
- Importacions de béns que es vinculen al règim de dipòsit diferent del duaner.
- Exempcions en les importacions de béns per a evitar la doble imposició.

2.2. Característiques i efectes propis de les exempcions

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

1) El dret a l'exempció origina²⁴, amb caràcter general, la **pèrdua del dret a la deducció de les quotes suportades** en l'exercici de l'activitat exempta, excepte en el cas, per exemple, de les exportacions, dels lliuraments intracomunitaris i de les operacions en àrees exemptes, que gaudeixen d'exempció plena o, dit d'una altra manera, que permeten deduir les quotes suportades.

⁽²⁴⁾Article 94.u.1r.c de la LIVA.

La pràctica d'operacions exemptes

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

- **Exempció plena:** la que dóna al subjecte passiu el dret a la deducció de l'IVA suportat. Supòsits: exportacions i operacions assimilades i lliuraments comunitaris.
- **Exempció limitada:** la que no permet al subjecte passiu deduir l'IVA suportat. Supòsits: operacions interiors exemptes.

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

3) Es pot renunciar al dret d'exempció quan es tracta d'exempcions relacionades amb **operacions immobiliàries** i es compleixen certes condicions²⁵.

La raó de l'existència de l'opció de renunciar a l'exempció és que s'evita la ruptura de la cadena de les deduccions produïdes per les exempcions. L'àmbit objectiu de la renúncia són les exempcions que preveuen els números 20è., 21è. i 22è. de l'article 20.u de la LIVA. És a dir, els lliuraments de terrenys rústics

Organismes o entitats sense ànim de lucre

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

⁽²⁵⁾Article 20.dos de la LIVA. Si no es renuncia a l'exempció, l'operació tributa per l'ITPAJD.

i no edificables; els lliuraments i les adjudicacions de terrenys amb intervenció de juntes de compensació; i els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions una vegada s'ha acabat la construcció o rehabilitació.

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

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

Exemple

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

Aquesta venda constitueix una operació exempta de l'IVA, en virtut del que estableix el número 22è. de l'article 20.u de la LIVA. El subjecte passiu és l'empresa El Pi Verd, SA, i l'adquirent, que és subjecte passiu de l'impost, té dret a la deducció total de l'IVA suportat.

Per tant, l'empresa El Pi Verd, SA, pot renunciar, en aquest cas, a l'exempció, de manera que compleix els requisits que estableix el reglament de l'IVA i ocasiona que l'operació tributi per l'IVA.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Les adquisicions intracomunitàries en l'IVA es graven...

- a) al lloc d'origen dels productes.
- b) a la duana.
- c) al lloc de destinació dels productes.

2. El fet imposable de la importació en l'IVA...

- a) es refereix tant a béns com a serveis.
- b) requereix que l'importador tingui la condició d'empresari o professional.
- c) es produeix per la introducció definitiva.

3. Les exempcions en l'IVA...

- a) comporten la inexistència de gravamen i, per tant, no es produeix la transferència a l'adquirent del bé o destinatari dels serveis.
- b) originen en tot cas la pèrdua del dret a deduir les quotes suportades en l'exercici de l'activitat exempta.
- c) s'apliquen sempre de manera automàtica i no fa falta el reconeixement per l'Administració, a petició dels interessats.

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

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

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

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

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

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

7. La Luisa fa una importació d'ampolles de vodka procedents de Rússia per la duana de Santander. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) la Luisa ha de pagar en la duana l'IVA d'importació i l'impost duaner comunitari, però no els impostos especials que graven l'alcohol.
- b) la Luisa només ha de pagar l'IVA d'importació, ja que aquest impost és incompatible amb l'impost duaner comunitari i els impostos especials.
- c) la Luisa ha de pagar en la duana l'IVA d'importació, l'impost duaner comunitari i els impostos especials que graven l'alcohol.

8. Una empresa espanyola ven cotxes a una altra empresa al Brasil. A l'efecte de l'IVA, aquesta operació...

- a) és exempta i l'empresa espanyola no es pot deduir l'IVA suportat.
- b) és exempta i l'empresa espanyola es pot deduir l'IVA suportat.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

9. Un empresari espanyol que es dedica a la comercialització de mobiliari adquireix mercaderies a un empresari francès, que li facilita el NIF a l'efecte de l'IVA. El subjecte passiu d'aquesta operació és...

- a) l'empresari espanyol, perquè es tracta d'una importació.
- b) l'empresari espanyol, perquè es tracta d'una adquisició intracomunitària.
- c) l'empresari francès, perquè es tracta d'una transmissió intracomunitària.

10. Una empresa espanyola ha comprat i introduït en la Zona Franca de Barcelona vehicles procedents del Japó. Posteriorment, aquests vehicles es destinen a diferents concessionaris a Espanya. A l'efecte de l'IVA espanyol...

- a) s'ha produït una operació d'importació en el moment de destinar els vehicles als concessionaris.
- b) s'ha produït una importació en el moment d'introduir els vehicles a la zona franca i una operació interior posterior en el moment de destinar els vehicles als concessionaris.
- c) no s'ha produït una operació d'importació perquè les zones franques són exemptes.

11. Un empresari resident a Barcelona compra material de construcció a un empresari resident a Ceuta. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació es grava com un lliurament de béns.
- b) aquesta operació es grava com una adquisició intracomunitària.
- c) aquesta operació es grava com una importació.

12. Una empresa importa vehicles japonesos que són dipositats a la Zona Franca de Barcelona. Posteriorment, aquests vehicles es destinen a Rússia. A l'efecte de l'IVA...

- a) s'ha produït una importació gravada per l'IVA espanyol.
- b) no s'ha produït cap importació gravada per l'IVA espanyol.
- c) s'ha produït un lliurament de béns gravat per l'IVA espanyol.

13. Una empresa espanyola encarrega a una empresa russa la construcció d'una planta incineradora a Burgos per un preu de 5.000.000 d'euros. L'empresa russa compra els materials per a fer aquest encàrrec a Moscou per un preu de 3.000.000 d'euros. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'obra feta per l'empresa russa es qualifica com a lliurament de béns i es localitza en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, mentre que l'entrada prèvia dels materials procedents de Moscou implica una importació subjecta a l'impost espanyol.
- b) l'obra feta per l'empresa russa es qualifica com a prestació de serveis i es localitza en territori d'aplicació de l'impost espanyol, mentre que l'entrada prèvia dels materials procedents de Moscou implica una importació no subjecta a l'impost espanyol.
- c) l'obra feta per l'empresa russa es qualifica com a lliurament de béns i es localitza en el territori d'aplicació de l'impost rus, mentre que l'entrada prèvia dels materials procedents de Moscou implica una importació subjecta a l'impost espanyol.

14. Un empresari tèxtil d'Oviedo encarrega a un expert en teixits industrials, que actua en nom propi però per compte de l'empresari tèxtil, la compra de teles en el mercat xinès. Al cap de tres mesos, l'expert lliura les teles a l'empresari. A l'efecte de l'IVA...

- a) es produeixen dues meritacions en moments temporals diferents: un quan l'expert compra les teles en el mercat xinès i un altre, al cap de tres mesos, quan l'expert lliura la mercaderia a l'empresari.
- b) es produeixen dues meritacions en el mateix moment temporal, quan l'expert compra les teles en el mercat xinès.
- c) es produeix una sola meritació quan l'expert lliura les teles a l'empresari.

15. Una empresa d'Algèria introdueix un camió per la duana espanyola que conté productes agrícoles en règim de trànsit extern amb destinació a Suïssa. Al cap d'uns mesos, l'Administració tributària espanyola comprova que la mercaderia es va vendre finalment a una empresa d'Alacant. A l'efecte de l'IVA...

- a) s'ha fet una importació subjecta a l'impost en el moment de l'entrada del camió per la duana espanyola.
- b) s'ha fet una operació assimilada a una importació subjecta a l'impost per l'abandonament del règim de trànsit extern.
- c) no s'ha fet cap importació subjecta a l'impost, sense perjudici de les sancions que corresponguin aplicar a l'empresa algeriana.

16. Una empresa dedicada a la venda d'electrodomèstics amb domicili fiscal a Logronyo ven televisors a una empresa danesa i a un client particular amb residència a Roma. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa de Logronyo fa dos lliuraments intracomunitaris de béns i l'empresa danesa i el client particular resident a Roma fan adquisicions intracomunitàries de béns i han d'autotransferir-se l'IVA danès i l'IVA italià, respectivament.
- b) l'empresa de Logronyo fa un lliurament intracomunitari de béns a l'empresa danesa i un lliurament de béns no subjecte a l'impost espanyol al client particular italià.
- c) l'empresa de Logronyo fa un lliurament intracomunitari de béns a l'empresa danesa i un lliurament de béns subjecte a l'impost espanyol al client particular italià.

17. Una empresa de Tarragona adquireix mobiliari d'oficina a una empresa situada a Amsterdam, i tres mesos abans fa un pagament anticipat del preu pactat. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'empresa de Tarragona fa una adquisició intracomunitària de béns que no merita l'impost pel pagament anticipat que ha fet.
- b) l'empresa de Tarragona fa una adquisició intracomunitària de béns que produeix dues meritacions: una pel pagament anticipat i una altra en el moment de la posada a la disposició del bé per part de l'adquirent.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

18. Una empresa ven uns terrenys rústics en els quals hi ha una explotació agrària a una altra empresa que té un règim de prorata de 68%. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'operació és exempta i aquesta exempció no és renunciable.
- b) l'operació és exempta i aquesta exempció és renunciable.
- c) l'operació no és exempta.

19. Una empresa exportadora rep l'assessorament d'un tècnic especialista per a fer una de les seves transaccions. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'assessorament del tècnic és exempt.
- b) l'empresa exportadora ha de transferir una quota de l'IVA al tècnic.
- c) l'empresa exportadora ha de suportar una quota de l'IVA per l'assessorament.

20. Una institució privada dedicada a la integració de persones amb discapacitat importa de l'Argentina llibres educatius per un import de 10.000 euros per a lliurar gratuïtament als seus afiliats. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació gaudeix d'una exempció automàtica.
- b) aquesta operació gaudeix d'una exempció sempre que se sol·liciti a l'Administració tributària.
- c) aquesta operació no gaudeix d'exempció.

21. Una empresa de València adquireix gas natural a una empresa líbia que es transfereix per mitjà d'un sistema de distribució de gas natural. A l'efecte de l'IVA...

- a) es fa una importació no exempta.
- b) es fa una importació exempta parcialment.
- c) es fa una importació exempta.

22. Una drassana de la Corunya compra material a França amb destinació a la fabricació d'un buc que es vendrà a una empresa pesquera del Brasil. El buc es fabrica a la drassana de la Corunya en règim de perfeccionament actiu. A l'efecte de l'IVA...

- a) la compra de material a França no és exempta.
- b) la compra de material a França és exempta parcialment.
- c) la compra de material a França és exempta.

23. Una empresa immobiliària ven un local d'oficines a una altra empresa. Aquest local va ser ocupat amb anterioritat a la venda per la primera empresa durant un any i cinc mesos. A l'efecte de l'IVA...

- a) la venda es considera primer lliurament exempt.
- b) la venda es considera primer lliurament no exempt.
- c) la venda es considera segon lliurament exempt.

24. Una empresa espanyola presta serveis de fumigació dins de la Zona Franca de Barcelona. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta prestació de serveis és exempta en determinats casos.
- b) aquesta prestació de serveis és exempta.
- c) aquesta prestació de serveis no és exempta.

25. Una universitat espanyola importa dels Estats Units aparells per a fer una recerca en la seva Facultat de Química. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta importació no és exempta.
- b) aquesta importació no és subjecta.
- c) aquesta importació és exempta.

Casos pràctics

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

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

b) Aquesta mateixa societat, Acernova, SA, contracta una empresa de màrqueting canadenca per planificar la introducció dels seus productes en el mercat d'aquest país. Amb aquesta finalitat, el 20 de juny paga 6.010,12 euros a aquesta empresa canadenca de màrqueting.

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

d) El 15 de març, l'empresa Acernova, SA, compra una partida de productes de cuina a una empresa belga, per un import de 24.040,48 euros. El transport no està inclòs en el preu, de manera que Acernova, SA, contracta els serveis d'un transportista francès, que li cobra 1.803,04 euros per aquest transport.

27. Una empresa establerta a Toledo compra maquinària agrícola a una empresa japonesa. El material és lliurat a França i després transportat a Espanya. Quins fets imposables s'han dut a terme en aquest supòsit?

28. Una societat amb domicili a Vigo es dedica a la pesca costanera i és propietària de cinc vaixells comprats a una drassana a Rússia. Amb l'objectiu de diversificar els ingressos, aquesta empresa decideix transformar un dels vaixells per a destinar-lo a fer trajectes turístics. Quin fet imposable de l'IVA s'ha dut a terme?

29. Indiqueu en els supòsits següents si s'ha produït una importació o no:

a) Una empresa amb domicili a Mèxic que opera a Espanya adquireix a una empresa dels Estats Units un avió destinat a l'activitat d'arrendament d'aeronaus a Europa, i és posat a disposició en l'aeroport de Madrid.

b) L'Antonio, un treballador d'una empresa de distribució de maquinària agrícola a Zamora, fa un curs a distància per via telemàtica per a perfeccionar l'anglès que organitza una empresa dels Estats Units, la qual li envia llibres i altre material didàctic.

c) Una empresa de Melilla envia productes a un magatzem de la seva propietat a València per vendre'ls posteriorment als seus clients situats en aquesta ciutat.

d) Una empresa espanyola compra mercaderies a la Xina. Aquestes mercaderies són venudes simultàniament a empreses alemanyes i espanyoles, que al seu torn les venen a empreses japoneses. Les mercaderies són transportades directament de la Xina al Japó.

e) Una empresa espanyola compra diaris procedents de la Ciutat del Vaticà per enviar-los als seus clients residents a Madrid.

f) Una empresa andorrana organitza banquets en un hotel situat a Saragossa, i introdueix objectes d'adornament que posteriorment reexporta a Andorra.

g) Un empresari espanyol importa mercaderies del Perú. Quan arriben a Espanya, les mercaderies són introduïdes en una zona franca d'un aeroport. Una part d'aquestes mercaderies són venudes a un empresari de Madrid i una altra part, a un empresari argentí.

h) L'ambaixador de Colòmbia a Madrid compra un automòbil als Estats Units per a l'ús oficial de l'Ambaixada i posteriorment ven aquest vehicle a un ciutadà colombià que resideix a Barcelona.

i) Una empresa alemanya introdueix mercaderies de la seva propietat procedents d'Alemanya en una zona franca situada en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol i posteriorment ven aquestes mercaderies a una empresa espanyola.

30. Indiqueu en els casos següents si es produeix un supòsit d'exempció en l'IVA i, si escau, si l'exempció és renunciabile o es tracta d'una exempció plena. Podeu argumentar la resposta amb l'ajuda de les resolucions del Tribunal Econòmic i Administratiu Central (TEAC) disponibles en la base de dades del web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària:

a) L'Antonio transmet un terreny en curs d'urbanització sense que s'hagin iniciat les obres, encara que sí que està aprovat el planejament urbanístic corresponent.

b) Una empresa A es dedica al transport de mercaderies i emet factures a càrrec d'una empresa B, que encarrega a la primera la retirada d'unes mercaderies situades a la seva fàbrica i el trasllat d'aquestes mercaderies per carretera al port de Tarragona per embarcar-les posteriorment al Brasil. L'exportadora és l'empresa C.

c) L'Anselmo arrenda un habitatge moblat a una fundació que destina l'immoble a satisfer les necessitats permanents d'habitatge dels seus associats que tenen discapacitats, sense rebre a canvi cap contraprestació d'aquests associats.

d) La Carmen i la Luisa constitueixen una comunitat de béns sobre un pis. Aquesta comunitat es dissol parcialment i la quota de la Luisa l'adquireix la Carmen, que decideix posteriorment vendre l'immoble.

e) Una empresa organitza en un canal de televisió sortejos amb premis en metàl·lic, en els quals participen els espectadors mitjançant trucades telefòniques.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. c

3. a

4. b

5. a

6. a

7. c

8. b

9. b

10. a

11. c

12. b

13. a

14. b

15. b

16. c

17. a

18. a

19. a

20. b

21. c

22. c

23. b

24. c

25. a

26. a) El lloc on es produeix el fet imposable és Espanya, o sia, el territori d'aplicació de l'impost, ja que es tracta d'un lliurament de béns que no s'han d'expedir o transportar per a posar-los a la disposició del client, de manera que el lliurament es considera fet en el territori d'aplicació de l'impost quan els béns es posen a la disposició de l'adquirent en aquest territori, segons l'article 68.u de la LIVA.

Ara bé, aquest lliurament és exempt de l'IVA, perquè el bé lliurat és expedit amb destinació a un país no comunitari (exportació). Pel que fa a l'exempció, és indiferent que l'exportació la faci el venedor (art. 21.u LIVA) o el comprador (art. 21.dos LIVA).

b) El lloc on es produeix el fet imposable és Espanya (el territori d'aplicació de l'impost), ja que es considera que els serveis s'han prestat en aquest territori si el destinatari és un empresari o professional i té l'activitat econòmica en el territori d'aplicació de l'impost, tal com disposa l'article 69.u.1r. de la LIVA. D'altra banda, el subjecte passiu és l'empresa Acernova, SA, per inversió d'aquest subjecte, com estableix el número 2n. de l'article 84.u de la LIVA.

c) La Llei de l'IVA no regula expressament el punt on s'esdevé el fet imposable que consisteix en la importació de béns. Malgrat això, s'ha de considerar que té lloc en la duana en què es liquida l'impost per a la importació. En aquest cas, en la duana de Madrid.

El subjecte passiu, d'altra banda, en la importació de béns és Acernova, SA, ja que és qui ha fet la importació, segons estipula l'article 86 de la LIVA.

d) L'empresa Acernova, SA, duu a terme una adquisició intracomunitària en què el punt de materialització del fet imposable és Espanya (territori d'aplicació de l'impost), perquè és el punt d'arribada de l'expedició (art. 71 LIVA). El subjecte passiu és, al seu torn, Acernova, SA, perquè és l'adquirent del bé (art. 85 LIVA).

Pel que fa al servei de transport, es preveu una regla especial en l'article 72 de la LIVA aplicable exclusivament al transport intracomunitari de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional, que no és el nostre cas, i que consisteix a tenir en compte el lloc d'inici del transport com a punt de connexió. D'acord amb el criteri general de localització territorial de l'article 69 de la LIVA, com que Acernova, SA, en la seva condició de destinatària de l'operació, actua com un empresari radicat en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, l'operació tributa per l'IVA espanyol, amb independència que el transportista francès no estigui establert en aquest territori ni el lloc on presta els serveis sigui exclusivament el mateix.

27. La introducció a França de la maquinària agrícola procedent del Japó constitueix el fet imposable "importació de béns" en l'IVA (art. 17 i 18 LIVA), que es merita i liquida en la duana francesa. Posteriorment, el trasllat de la maquinària de França a Espanya constitueix una adquisició intracomunitària que es grava en destinació, això és, a Espanya (art. 13 i 15 LIVA). Això implica que l'empresa establerta a Toledo duu a terme dos fets imposables: en el primer cas la duana francesa liquida el deute tributari per la importació de l'IVA, mentre que en el segon l'empresa espanyola s'ha d'autotransferir la quota corresponent de l'IVA espanyol, i per a ella és, doncs, una quota transferida i alhora deduïble.

28. La transformació d'un dels vaixells constitueix un supòsit assimilat a una importació, d'acord amb l'article 19.2n. de la LIVA. S'ha de tenir en compte que l'adquisició inicial dels cinc vaixells destinats a la pesca a una drassana russa és una importació exempta de l'IVA (article 27.2n. de la LIVA, en relació amb l'article 22.u.2n. de la LIVA) i que quan es produeix la desafectació posterior d'aquesta destinació d'un dels vaixells merita un supòsit assimilat a una importació subjecta a l'impost.

29. a) Es tracta d'una importació de béns (art. 17 i 18 LIVA), i és irrellevant la condició de l'importador i el país d'on procedeix aquest importador.

b) La transmissió per Internet del curs de formació té la consideració d'una prestació de serveis (art. 11 LIVA). Per contra, l'enviament de llibres i altre material didàctic constitueix quan entren a Espanya una importació de béns (art. 17 i 18 LIVA).

c) L'enviament dels productes de Melilla a València implica una importació a l'efecte de l'IVA (art. 17 i 18 LIVA). La venda posterior dels productes als clients es qualifica com a lliurament interior de béns (art. 8 LIVA).

d) Com que no es produeix l'entrada física de les mercaderies en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol, no es produeix la meritació del fet imposable "importació de béns" d'aquest impost (art. 17, 18 i 77 LIVA). Les mercaderies tributen pels impostos japonesos disposats per l'entrada d'aquestes mercaderies en aquest país.

e) L'entrada de diaris procedents de l'Estat del Vaticà té la consideració d'importacions de béns, i n'és subjecte passiu l'empresa espanyola adquirent, fins i tot en cas que la remissió d'aquests diaris es faci directament i per compte de l'empresa espanyola des de l'Estat del Vaticà fins als domicilis dels clients (art. 17 i 18 LIVA).

f) Si els béns entren a Espanya a l'empara del règim d'importació temporal amb exempció total dels drets d'importació, no es produeix el fet imposable a la importació, fins i tot quan es reexporten aquests objectes (article 18.u.2n. de la LIVA, en relació amb l'article 24.u.1.c de la LIVA). Per contra, si els béns abandonen aquest règim d'importació temporal sí que es produeix el fet imposable a la importació.

g) La introducció de les mercaderies a la zona franca no merita cap importació a l'efecte de l'IVA (art. 23 LIVA). Posteriorment, quan es ven part de les mercaderies a un empresari de Madrid es produeix la meritació de la importació en el moment de la sortida dels béns de la zona franca (art. 18.dos LIVA). La venda i sortida de les mercaderies a l'Argentina no origina cap importació de béns a Espanya, ja que ens trobem davant una exportació exempta (art. 21 LIVA).

h) L'entrada inicial del vehicle a Espanya és una importació exempta de l'IVA (art. 60 LIVA) i la venda posterior al ciutadà resident a Barcelona constitueix una operació assimilada a la importació (art. 19.4t. LIVA).

i) D'entrada, es produeix una operació assimilada a una adquisició intracomunitària de béns, subjecta (encara que exempta) a l'IVA espanyol per la transferència de béns d'Alemanya a Espanya (art. 16.2n. i 26.u LIVA). La sortida dels béns de la zona franca constitueix una operació assimilada a la importació de béns subjecta a l'IVA espanyol (art. 18.dos LIVA).

30. a) D'entrada, si l'Antonio no és empresari ni professional s'ha d'examinar si l'operació és subjecte a l'impost o no. Dins de l'apartat "Normativa i criteris interpretatius", en la secció "Consultes", podem accedir a les "Preguntes freqüents" ("Informa"). Doncs bé, si entrem successivament en l'"Impost sobre el valor afegit", "Exempcions en operacions interiors", "Operacions immobiliàries", en la referència 106787 ("Terrenys. Urbanització per particulars"), s'assenyala que els propietaris de terrenys afectats per una unitat d'execució no es converteixen en empresaris o professionals fins que no se'ls incorporin els costos d'urbanització d'aquests terrenys, de manera que la transmissió dels terrenys sense incorporar costos d'urbanització, dels quals es fa càrrec l'adquirent, no permet considerar el transmissor com a urbanitzador, per la qual cosa la transmissió no és subjecta a l'IVA; si, per contra, la transmissió ja es fa incorporant una part dels costos d'urbanització, el transmissor és empresari a l'efecte de l'IVA i el lliurament és subjecte i no exempt, tret que el terreny es destini a parcs, jardins o vials públics.

Si l'operació és subjecta (perquè l'Antonio és empresari o professional, o bé perquè és un particular que ja suporta costos d'urbanització), s'ha de considerar llavors si és aplicable al supòsit alguna exempció. Tal com s'assenyala en la Resolució del TEAC 00/1735/2006, d'11 de juny del 2008, a l'efecte de l'exclusió de l'exempció de l'article 20.u.20è.a de la LIVA, que s'estén a la transmissió de terrenys en curs d'urbanització, s'han d'haver iniciat materialment les obres, sense que n'hi hagi prou amb l'aprovació de les figures de planejament de desenvolupament del sòl no urbanitzable. Com que en el supòsit les obres no s'han iniciat, el terreny no es pot considerar "en curs d'urbanització", i per tant es tracta de la transmissió d'un terreny que no té la condició d'edificable i, en conseqüència, d'un lliurament exempt.

Aquesta exempció no és plena però és renunciàble. Pel que fa a la renúncia a les exempcions que preveu l'article 20.dos de la LIVA, si bé la transferència de l'impost en l'escriptura pública comporta el reconeixement que el transmissor va fer la renúncia de manera tàcita, és requisit necessari que consti, amb caràcter previ a la renúncia esmentada, la declaració emesa per l'adquirent en el sentit de ser empresari, afectar el bé a l'activitat i generar el dret a deduir íntegrament les quotes de l'IVA suportat.

b) A l'efecte de l'exempció de l'IVA dels serveis de transports relacionats amb l'exportació, els articles 21 de la LIVA i 6 del RIVA exigeixen que estiguin relacionats directament amb l'exportació. En la Resolució del TEAC 00/3126/2005, de 25 d'octubre del 2006, s'afirma que en cas que un subjecte passiu de l'impost (en el nostre cas, l'empresa A) presti aquests serveis a altres persones físiques o jurídiques diferents de l'exportador (en el nostre supòsit, a l'empresa B, ja que l'exportador és l'empresa C), aquestes persones físiques o jurídiques han d'actuar en nom i per compte d'aquest, o si actuen en nom propi ha de ser en qualitat de consignatari, transitori o agent de duanes. D'altra banda, si l'operació és exempta, perquè l'empresa B compleix aquests requisits (actuar en nom i per compte de l'empresa C o bé actuar en nom propi en qualitat de consignatari, transitori o agent de duanes), es tracta d'una exempció plena no renunciàble, de manera que l'empresa A té dret a deduir-se les quotes de l'IVA suportat en relació amb el servei de transport que duu a terme, malgrat que la prestació d'aquest servei no meriti cap quota de l'IVA transferit.

c) Seguint la doctrina del TEAC en la Resolució 00/391/2002, de 15 de desembre del 2004, aquest arrendament d'habitatge és exempt en aplicació de l'article 20.u.23è. de la LIVA si es produeixen determinades circumstàncies. Tenint en compte que, com assenyala la mateixa Direcció General de Tributs, entre altres en la seva consulta de 23 de maig del 2002, la regulació de l'exempció que conté l'article 20.u.23è. no és de caràcter objectiu, sinó finalista, que fa dependre de l'ús de l'edificació la possible aplicació, de manera que l'exempció és preceptiva quan la destinació efectiva de l'objecte del contracte és el d'habitatge, però no en un altre cas, l'arrendament queda exempt si es donen les circumstàncies o condicions següents:

- L'ús pactat de l'arrendament és el d'habitatge, i l'arrendatari el destina directament a això, sense fer-hi cap activitat empresarial o professional.
- No hi ha ànim d'explotar el bé immoble per part de l'arrendatari, per a obtenir un benefici econòmic, del tipus que sigui. En aquest sentit, s'ha de veure si el mateix contracte estableix la prohibició del subarrendament o cessió a tercers i si no hi ha activitat empresarial o professional en l'entitat jurídica que és arrendatària per l'activitat que fa d'ajuda a persones amb discapacitat.
- Davant altres situacions, en les quals l'arrendatari cedeix a tercers l'ús de l'habitatge (directius, empleats), en el supòsit plantejat s'indica que no hi ha contraprestació pròpia-

ment dita per part de les persones físiques que resideixin a l'habitatge. L'ús de l'habitatge tampoc no ha de comportar per a qui hi resideix una retribució en espècie, sia de treball sia de capital immobiliari. En aquest sentit, tal com indica la resposta a la consulta vinculant de la Direcció General de Tributs V0322-06, s'ha d'entendre que hi ha cessió posterior per l'arrendament en l'exercici d'una activitat empresarial o professional, de manera que l'arrendament resulti subjecte i no exempt, entre altres, en els supòsits següents: cessió d'edificació destinada a habitatge per un ocupador a favor dels seus empleats o dels familiars d'aquests empleats; cessió de l'edificació destinada a habitatge per a l'exercici d'una activitat empresarial o professional; cessió d'edificació destinada a habitatge per qualsevol altre títol oneros. Per contra, quan l'arrendatari d'un habitatge no té la condició d'empresari o professional, perquè fa exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, com assenyala l'article 5 de la LIVA, l'arrendament de l'habitatge és exempt, sense perjudici que aquest consumidor final permeti l'ús de l'habitatge a altres persones, com succeeix en el supòsit que estem analitzant.

- També és rellevant que l'habitatge és emprat per associats o membres de l'associació, o persones físiques que reben habitualment de l'associació l'ajuda necessària per a triar endavant, i que tenen tota minvada o limitada íntegrament la capacitat d'obra, per la qual cosa no poden formalitzar per si mateixos els contractes d'arrendament que examinem.

Aquesta exempció, finalment, no és plena ni és renunciàble, ja que no està inclosa en els supòsits susceptibles de renúncia que preveu l'article 20.dos de la LIVA.

d) D'acord amb la doctrina reiterada del TEAC (entre altres, la Resolució 00/2628/1999, de 23 de maig del 2001), la divisió de la cosa comuna ha de ser prevista com la transformació del dret d'un comú, reflectit en la seva quota de condomini, en la propietat exclusiva sobre la part de la cosa que la divisió ha individualitzat, i no pas com una primera transmissió. Per tant, la venda posterior del pis que duu a terme la Carmen és un primer lliurament d'un immoble i no gaudeix de l'exempció de l'article 20.u.22a. de la LIVA. Això és així sempre que la comunitat de béns no tingui la condició d'empresari o professional (en cas contrari, parlem d'una transmissió del patrimoni empresarial no subjecta si es compleixen els requisits de l'article 7.1 de la LIVA) i l'immoble no hagi estat utilitzat de manera ininterrompuda per un període igual o superior a dos anys pel propietari o arrendatari de l'immoble mateix en virtut d'un contracte d'arrendament sense opció de compra (si s'ha produït aquesta utilització de l'immoble s'ha produït per aquest fet un primer lliurament, de manera que la venda posterior de la Carmen s'ha de qualificar llavors com a segon lliurament exempt de l'IVA, no ple i renunciàble).

e) Segons de la Resolució del TEAC 00/1365/2008, de 3 de novembre del 2009, l'organització de sortejos inclosos en la programació d'un mitjà de comunicació audiovisual constitueix el fet imposable de la taxa sobre rifes, tómbols, apostes i combinacions aleatòries, i es tracta per tant d'una activitat subjecta i exempta de l'IVA (art. 20.1.19è. LIVA). Aquesta exempció no és plena ni tampoc renunciàble.

Bibliografia

Nota: La bibliografia que conté aquest apartat únicament fa referència als treballs relacionats específicament amb les operacions exteriors de l'IVA (adquisicions intracomunitàries i importacions) i les exempcions de l'impost.

1. Adquisicions intracomunitàries i importacions

Anciros Pereira, J. (2008). "El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 301).

Arribas León, M.; Hermosín Álvarez, M. (2009). "Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 19).

Banacloche Pérez, J. (1994). *El IVA y las operaciones intracomunitarias*. Madrid: Edersa.

Casado Ollero, G. (1996). "El IVA en los negocios internacionales". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

Castellano Montero, L. (1993). *El IVA en los intercambios intracomunitarios y en el comercio exterior*. Madrid: Cámara de Comercio e Industria de Madrid.

Castellano Montero, L. (1999). *El IVA en el comercio internacional: intercambio de bienes y servicios*. Madrid: Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.

Fuster Gómez, M. (2000). *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Madrid: Marcial Pons.

García Novoa, C. (2004). "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea". *Temas Tributarios de Actualidad* (núm. 16-18).

Gascón Orive, A. (2004). *El IVA y el comercio internacional*. Madrid: Dijusa.

Gil del Campo, J. A.; Pérez Valcarce, I. (2005). *Las operaciones de comercio exterior en el IVA: referencia especial a zonas y depósitos francos*. Santander: Asociación Española de Concessionarios de Zonas y Depósitos Francos.

Gómez Aragón, D. (1993). "El nuevo régimen de tributación de las operaciones triangulares". *Gaceta Fiscal* (núm. 115 i 116).

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

Lasarte Álvarez, J. (ed.) (2004). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Mata Sierra, M. T. (1995). *El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo*. Valladolid: Lex Nova.

Rodríguez Márquez, R. (2004). "El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio". *Temas Tributarios de Actualidad* (núm. 1618).

Sánchez Gallardo, F. J.; Estévez Vértiz, E. (2005). *IVA y comercio internacional*. Madrid: Francis Lefebvre.

Sánchez Sánchez, A. (2002). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Bilbao: Ediciones Deusto.

2. Exempcions

Banacloche Palao, C. (2004). *La renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Pamplona: Aranzadi.

Calvo Vérguez, J. (2004). "Las operaciones inmobiliarias en el IVA. Problemática en torno a los distintos supuestos de exención y a la renuncia a ésta. Algunas consideraciones". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 14).

Calvo Vérguez, J. (2009). "La exención de determinadas operaciones financieras en el IVA a la luz de la normativa comunitaria". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia* (núm. 8).

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

Calvo Vérguez, J. (2011). "Exención en el IVA de segundas y ulteriores entregas de edificaciones". *Carta Tributaria* (núm. 14).

Carrasco González, F. M. (2009). "La exención del IVA en las operaciones de intermediación financiera (análisis de la STJCE de 21 de junio de 2007, Ludwig, C-453/05)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 297).

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

Chico de la Cámara, P. (2005). "Las prestaciones de servicios relacionados con la práctica del deporte y la exención del IVA". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 13).

Chico de la Cámara, P. (2008). "Comentario y relevancia para España de la STJCE de 12 de enero de 2006 (C/246/04) en relación con la renuncia a la exención del IVA por asociaciones deportivas sin ánimo de lucro". *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento* (núm. 22).

Docavo Albertí, L. (2006). "Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 2004 sobre exención del IVA de los vuelos de pasajeros de las compañías dedicadas esencialmente al tráfico internacional". *Impuestos* (núm. 1).

Ferrer Dupuy, P. (2009). "La exención del artículo 20.Uno.16 de la Ley del IVA, tras su reforma por la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados". *Revista de Información Fiscal* (núm. 95).

Lasarte Álvarez, F. J. (2004). "La exención del IVA de las entregas de bienes a operaciones intracomunitarias según la normativa española". A: F. J. Lasarte Álvarez (coord.). *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Pont Clemente, J. F. (1998). "La exención de los servicios médicos en el IVA". A: M. Pont Mestres; J. F. Pont Clemente (coords.). *Estudios tributarios aplicados*. Barcelona: Universitat de Barcelona.

