

# Impost sobre el valor afegit (III)

Obligats tributaris, base imposable i  
tipus de gravamen

Esteban Quintana Ferrer

PID\_00181367



*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

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	7
<b>1. Obligats tributaris</b> .....	9
1.1. Contribuents .....	9
1.2. Responsables tributaris .....	13
1.3. Transferència de l'impost .....	14
<b>2. Base imposable</b> .....	17
2.1. Lliurament de béns i prestació de serveis .....	17
2.2. Adquisicions intracomunitàries .....	23
2.3. Importacions .....	24
2.4. Modificació de la base imposable .....	27
<b>3. Tipus de gravamen</b> .....	30
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	37
<b>Solucionari</b> .....	42
<b>Bibliografia</b> .....	50



## Introducció

En aquest mòdul centrarem l'atenció en els **aspectes subjectius de l'IVA** (obligats tributaris i transferència al consumidor final) i en els **elements de quantificació de la quota tributària**: base imposable i tipus de gravamen.

### Nota

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

La LIVA preveu tres figures subjectives: el contribuent, el responsable i el transferit.

En els lliuraments de béns i prestacions de serveis, distingim dues classes diferents de **subjectes passius contribuents**: els empresaris o professionals que fan les operacions interiors, com a regla general, i els empresaris o professionals pels quals es fan les operacions (inversió del subjecte passiu), en determinats supòsits.

En les adquisicions intracomunitàries de béns, són subjectes passius els que les duen a terme, i en les importacions, són contribuents els importadors dels béns quan es compleixen els requisits que preveu la legislació duanera.

D'altra banda, en l'IVA es preveuen supòsits de **responsabilitat solidària i subsidiària**, i s'aplica el mecanisme de la transferència, mitjançant el qual els subjectes passius de l'impost traslladen íntegrament les quotes que han meritat als adquirents dels béns o serveis, i graven d'aquesta manera el consum. S'ha de destacar, finalment, que es preveu la rectificació de les quotes transferides en un termini de quatre anys, mitjançant nova factura.

Pel que fa a la **quantificació**, el càlcul de les quotes meritades o transferides de l'IVA és, vist de manera esquemàtica, molt senzill. S'ha de concretar primer el contingut de la **base imposable** en cadascuna de les tres modalitats del fet imposable i aplicar a la xifra resultant un dels tres **tipus de gravamen** disposats en el nostre ordenament intern, segons el tipus de bé o de servei que és objecte de les operacions interiors, les adquisicions intracomunitàries o les importacions.

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

Sobre la base imposable (modificable en determinats supòsits) s'aplica el tipus de gravamen: tipus general del 18%, tipus reduït del 8% o tipus superreduït del 4%. El resultat és la quota íntegra meritada o transferida.

## Objectius

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

- 1.** Conèixer els conceptes d'*empresari* i de *professional* amb vista a estudiar l'IVA.
- 2.** Distingir les posicions subjectives del contribuent i del responsable en l'impost.
- 3.** Comprendre el mecanisme d'aplicació de l'IVA, especialment pel que fa l'institut de la transferència del tribut.
- 4.** Comprendre el mecanisme de càlcul de les quotes de l'IVA meritades o transferides, a partir de l'anàlisi del contingut de la base imposable i dels tres tipus de gravamen.





# 1. Obligats tributaris

La LIVA preveu tres figures subjectives: el **contribuent**, el **responsable** i el **transferit**. A continuació analitzarem els principals caràcters del règim jurídic<sup>1</sup> d'aquestes figures.

<sup>(1)</sup>Articles 84-86 de la LIVA.

## 1.1. Contribuents

En els lliuraments de béns i prestacions de serveis, distingim **dues classes diferents de subjectes passius contribuents**: els empresaris o professionals que fan les operacions interiors, com a regla general, i els empresaris o professionals pels quals es fan les operacions (inversió del subjecte passiu), en determinats supòsits.

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

### Entitats de l'article 35.4 de la LGT

"[...] les herències jacentes, comunitats de béns i altres entitats que, mancades de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició."

#### Exemple

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

El subjecte passiu contribuent és l'empresa de Sòria ILAH, SA (art. 84.u LIVA), perquè és qui que fa el lliurament de béns.

#### Exemple

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

L'article 84.tres de la LIVA estableix que tenen la consideració de subjectes passius, entre altres, les comunitats de béns quan constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, sempre que facin operacions subjectes a l'impost.

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

Són **empresaris o professionals** a l'efecte de l'IVA:

- Els que es dediquen a activitats empresarials o professionals, excepte en el cas que facin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, sense constituir una societat mercantil.
- Les societats mercantils, excepte prova en contra.

- Els que facin un lliurament o més d'un lliurament de béns o prestacions de serveis que comportin l'explotació d'un bé per a obtenir ingressos continuats en el temps.
- Els arrendadors de béns.

### Exemple

En Fernando ha llogat a la senyora Palmira un local de negoci a Saragossa.

El subjecte passiu és en aquest cas en Fernando, ja que d'acord amb la regla general (art. 84.u.2n.a) la condició de subjecte passiu la tenen els qui fan els lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes a l'impost, i en aquest cas no és aplicable cap de les regles especials.

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

Al costat d'aquesta regla general, però, s'ha de tenir en compte que poden ocupar la posició subjectiva de contribuents de l'IVA els **empresaris o professionals i les persones jurídiques que no actuen com a tals**, pels quals es facin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes operacions són fetes per persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'impost.

Es consideren establertes en el territori d'aplicació de l'impost els subjectes passius que tenen en aquest territori la seu de l'activitat econòmica, un establiment permanent o el domicili fiscal, encara que no facin les operacions subjectes des d'aquest establiment.

Es produeix aquí l'anomenada **inversió del subjecte passiu** sempre que facin les operacions, tant lliuraments de béns com prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. En aquest supòsit, és subjecte passiu el destinatari de l'operació. Aquesta regla de la inversió del subjecte passiu, no obstant això, **no s'aplica** en tres casos:

1) Quan es tracta de prestacions de serveis en les quals el **destinatari tampoc no està establert en el territori d'aplicació de l'impost**, excepte quan es tracta de prestacions de serveis compreses en el número 1r. de l'apartat u de l'article 69 de la LIVA. En aquest últim precepte es fa referència a les prestacions de serveis quan el destinatari és un empresari o professional que actua com a tal i radica en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol la seu de la seva activitat econòmica, o hi té un establiment permanent o, si no, el lloc del domicili o residència habitual, i sempre que es tractin de serveis que tinguin per destinataris la seu, l'establiment permanent, el domicili o residència habitual esmentats.

2) Quan es tracta dels lliuraments de béns a què es refereix l'article **68.tres de la LIVA** (lliuraments de béns en què l'expedició o transport s'inicia en un altre estat membre amb destinació al territori esmentat, quan concorren determinades condicions) i **68.cinc de la LIVA** (lliuraments de béns que són objecte d'impostos especials quan el lloc d'arribada de l'expedició o del transport es troba en territori d'aplicació de l'IVA espanyol).

3) Quan es tracta de lliuraments de béns que són exempts de l'impost per aplicació del que preveuen els **articles 21, números 1r. i 2n.** (exempcions en exportacions), o **25 de la LIVA** (exempcions en lliuraments intracomunitaris de béns).

A més dels supòsits generals, es produeix la **inversió de subjecte passiu** en altres casos més específics:

- Lliuraments d'or sense elaborar o de productes semielaborats d'or, de llei igual o superior a 325 mil·lèsimes.
- Lliuraments de deixalles noves de la indústria, deixalles de fosa, residus i altres materials de recuperació constituïts per metalls fèrrics i no fèrrics, els aliatges d'aquests metalls, escòries, cendres i residus de la indústria que continguin metalls o els aliatges d'aquests metalls; operacions de selecció, tall, fragmentació i premsatge que es facin sobre els productes esmentats en el punt anterior; lliuraments de deixalles de paper, cartró o vidre; lliuraments de productes semielaborats resultants de la transformació, elaboració o fosa dels metalls no fèrrics esmentats en el punt anterior, amb excepció dels compostos per níquel.
- Quan es tracta de prestacions de serveis que tenen per objecte drets d'emissió, reduccions certificades d'emissions i unitats de reducció d'emissions de gasos d'efecte hivernacle a què es refereixen la Llei 1/2005, de 9 de març, per la qual es regula el règim del comerç de drets d'emissió de gasos d'efecte hivernacle, i el Reial decret 1031/2007, de 20 de juliol, pel qual es desenvolupa el marc de participació en els mecanismes de flexibilitat del Protocol de Kyoto.
- Quan es tracti de lliuraments de béns immobles efectuats com a conseqüència d'un procés concursal.

Així mateix, i d'acord amb l'article 84.u.3 de la LIVA, són **subjectes passius** de l'impost les persones jurídiques que no actuen com a empresaris o professionals però que són destinatàries d'operacions fetes per empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost i que hi estan subjectes, en dos casos:

a) Els lliuraments subsegüents a les adquisicions intracomunitàries a què es refereix l'apartat tres de l'article 26 de la LIVA, quan han comunicat a l'empresari o professional que els fa el número d'identificació que a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit tenen assignat per l'Administració espanyola.

b) Les prestacions de serveis que s'entenen fetes en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol per aplicació de la regla general i les regles especials referides a la prestació de serveis.

En les adquisicions intracomunitàries de béns, són subjectes passius els que les duen a terme, i és dubtós que ho puguin ser en aquest cas les entitats de l'article 35.4 de la LGT, perquè en la llei no es declara aquesta possibilitat.

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

### 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.

Les dues parts tenen la condició d'empresaris a l'efecte de l'IVA, de manera que l'empresa que fa l'adquisició (en aquest cas, Tèxtil, SA) actua com a subjecte passiu (art. 85 LIVA).

Tèxtil, SA, ha de comunicar, a més, el NIF a l'empresa italiana, amb la finalitat que aquesta empresa no meriti cap quota de l'IVA i apliqui l'exempció de l'IVA italià corresponent als lliuraments intracomunitaris.

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

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

S'assimila a la importació de béns l'incompliment dels requisits necessaris per a l'afectació a la navegació marítima internacional, salvament, assistència marítima o pesca, dels bucs que s'han beneficiat d'exempció, i també l'adquisició

### Vegeu també

Les normes generals que regulen la deducció de l'impost les tractarem en el mòdul "Impost sobre el valor afegit (IV)" d'aquesta assignatura.

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.

## 1.2. Responsables tributaris

El legislador<sup>2</sup> distingeix dos supòsits de responsabilitat:

- 1) **Responsabilitat solidària.**
- 2) **Responsabilitat subsidiària.**

<sup>(2)</sup>Article 87 de la LIVA.

1) Pel que fa a la **responsabilitat solidària**, responen solidàriament del deute tributari els **destinatari**s de les operacions que, mitjançant acció o omisió culposa o dolosa, **eludeixen la correcta transferència** de l'impost. En aquest cas, la responsabilitat també abasta la sanció que sigui procedent.

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

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

- Les associacions garants en els casos determinats en els convenis internacionals.
- La Renfe, quan actua en nom de tercers en virtut de convenis internacionals.
- Les persones o entitats que actuen en nom propi o per compte dels importadors.

2) Pel que fa la **responsabilitat subsidiària**, en responen els subjectes següents:

a) **Agents de duanes** quan actuen en nom o per compte dels seus poderdants (representants), únicament pels deutes tributaris posats de manifest com a conseqüència d'actuacions practicades dins dels recintes duaners.

b) Així mateix, amb la finalitat d'evitar el frau fiscal, la llei declara responsable subsidiari l'**empresari o professional** per les quotes suportades o que ha hagut de suportar com a destinatari d'una operació, en els supòsits en què és raonablement presumible que aquestes quotes no han estat, ni ho seran, objecte de declaració i ingrés pel subjecte passiu. Aquesta última circumstància és determinada en la llei per la mera circumstància d'haver satisfet un preu notòria-

ment anòmal en relació amb el valor de mercat del bé o servei, i l'Administració ha d'acreditar l'existència d'un impost transferit o que s'hauria hagut de transferir que no ha estat objecte de declaració o ingrés.

### 1.3. Transferència de l'impost

Amb caràcter general es pot dir que la **transferència**<sup>3</sup> és el mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes que han meritat als adquirents dels béns o serveis, i graven d'aquesta manera el consum.

<sup>(3)</sup>Articles 88 i 89 de la LIVA i article 25 del RIVA.

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

L'article 88.u de la LIVA afegeix:

"En els lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes i no exempts a l'impost els destinataris dels quals siguin ens públics s'entén sempre que els subjectes passius de l'impost, en formular les seves propostes econòmiques, encara que siguin verbals, han inclòs dins dels lliuraments i prestacions l'impost sobre el valor afegit, que, no obstant això, ha de ser transferit com a partida independent, quan sigui procedent, en els documents que es presentin per al cobrament, sense que l'import global contractat experimenti increment com a conseqüència de la consignació del tribut transferit."

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

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

De vegades l'empresari, després de presentar una sol·licitud i rebre la concessió de l'Administració tributària, pot emetre un document substitutiu de les factures en el qual consti l'import total de la contraprestació. En aquest document hi ha de figurar, a més, l'expressió "IVA ...% inclòs".

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

1) El destinatari de l'operació gravada amb l'IVA no té l'obligació de suportar la transferència de l'impost abans del moment de la meritació de l'impost esmentat.

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

Finalment, s'ha de subratllar que les controvèrsies que es puguin produir sobre la transferència de l'impost, tant respecte a la procedència com a la quantia de la transferència, es consideren de naturalesa tributària a aquest efecte de les reclamacions corresponents per la via economicoadministrativa.

S'ha de destacar, finalment, que es preveu la **rectificació de les quotes transferides** en un termini de quatre anys, mitjançant nova factura<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Article 89 de la LIVA.

Hi ha dos **motius** que imposen l'obligació de rectificar les quotes transferides:

a) Quan l'import de les quotes s'ha **determinat incorrectament**.

b) Quan es produeixen les circumstàncies<sup>5</sup> que donen lloc a la **modificació de la base imposable** (reducció o increment). La modificació de la base imposable es produeix pels motius següents:

<sup>(5)</sup>Article 80 de la LIVA.

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

La rectificació s'ha de fer en el moment en què s'adverteixen les causes de la incorrecta determinació de les quotes o es produeixen les altres circumstàncies que motiven la modificació de la base imposable, sempre que no hagin

transcorregut quatre anys a partir del moment en què es va meritjar l'impost corresponent a l'operació o, si escau, es van produir les circumstàncies a què hem al·ludit.

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

1) Quan la rectificació no està motivada per les causes de modificació de la base imposable, implica un augment de les quotes transferides i els destinataris de les operacions no actuen com a empresaris o professionals de l'impost. S'exceptua d'aquesta prohibició els supòsits d'elevació legal dels tipus impositius, en què la rectificació es pot fer en el mes en què té lloc l'entrada en vigor dels nous tipus impositius i en el següent.

2) Quan és l'Administració tributària la que posa de manifest, per mitjà de les corresponents liquidacions, quotes impositives meritades i no transferides més grans que les declarades pel subjecte passiu i la conducta d'aquest subjecte és constitutiva d'infracció tributària.

Pel que fa a les **conseqüències de la rectificació** duta a terme, la LIVA disposa que quan la rectificació de les quotes implica un augment de les transferides inicialment i no hi ha intervingut un requeriment previ, el subjecte passiu ha de presentar una declaració-liquidació rectificativa a la qual s'aplica el recàrrec i els interessos de demora que són procedents en els supòsits de declaració extemporània i espontània. No obstant això, a continuació precisa que quan la rectificació es fon en les causes de modificació de la base imposable o es deu a un error fundat de dret, el subjecte passiu pot incloure la diferència corresponent a la declaració-liquidació del període en què s'ha de fer la rectificació.

Per contra, quan la rectificació determina una **minoració de les quotes** transferides inicialment, el subjecte passiu pot optar per qualsevol de les dues alternatives següents:

- Iniciar davant l'Administració tributària el corresponent procediment de devolució d'ingressos indeguts.
- Regularitzar la situació tributària en la declaració-liquidació corresponent al període en què s'ha de fer la rectificació o en les posteriors fins al termini d'un any a comptar des del moment en què es va haver de fer la rectificació esmentada. En aquest cas, el subjecte passiu està obligat a reintegrar al destinatari de l'operació l'import de les quotes transferides en excés.



## 2. Base imposable

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

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

La regla general per a determinar quina és la base imposable en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis (operacions interiors) parteix de l'**import total de la contraprestació** de les operacions subjectes<sup>6</sup>.

<sup>6</sup>Article 78 de la LIVA.

#### Exemple

En acabar el primer mes d'arrendament d'una fleca, l'arrendatari paga al propietari la quantitat que paga pel lloguer i una fiança.

Les quantitats lliurades a l'arrendador en concepte de fiança s'han de retornar en acabar el contracte d'arrendament, de manera que no es consideren contraprestació ni s'han d'incloure en la base imposable.

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

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

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

Per a evitar el frau, s'afegeix que en cap cas no es considera interès la part de la contraprestació que excedeix el que s'aplica habitualment en el mercat per a operacions semblants.

### Exemple

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

Tal com disposa l'article 78.dos.1r. de la LIVA, no s'inclouen en la contraprestació els interessos per ajornament del pagament, sempre que aquest pagament correspongui a un període posterior al lliurament dels béns o a la prestació dels serveis.

No obstant això, en cap cas no es considera interès la porció de la contraprestació que supera l'interès aplicat habitualment en el mercat per a operacions semblants.

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

- Import de la venda d'electrodomèstics (base imposable): 2.000 euros.
- IVA transferit (18%): 360 euros.
- Interessos de finançament  $[(200 \times 12) - 2.000]$ : 400 euros.
- Total factura: 2.000 (base imposable) + 360 (quota de l'IVA) + 400 (interessos): 2.760 euros.

### Exemple

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

En aquest supòsit es merita, d'entrada, l'IVA pel pagament anticipat, i la base imposable és la suma de la contraprestació pagada en aquest moment (100.000 euros) i els interessos (1.000 euros).

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

2) Les **subvencions** vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost. A l'efecte de la LIVA, es consideren vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost les subvencions establertes segons el nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinen amb anterioritat a la realització de l'operació.

### Exemple

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

La primera subvenció forma part de la base imposable, a l'efecte de calcular la quota de l'IVA transferida al viatger. El viatger, doncs, paga el preu del bitllet i suporta l'IVA corresponent al preu del bitllet més la subvenció.

En canvi, la segona subvenció, malgrat ser rebuda amb la mateixa finalitat, no forma part de la base imposable corresponent a la prestació del servei.

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

### Exemple

Una empresa importa tabac per valor de 10.000 euros.

A l'efecte del fet imposable de l'IVA d'importació, la base imposable d'aquesta operació està formada no solament pel valor de la contraprestació (10.000 euros), sinó també per la quota de l'impost especial sobre les labors del tabac i la quota de l'impost o aranzel duaner, totes dues liquidades en duana.

- 4) Les **percepcions retingudes** per l'obligat a fer la prestació en els casos de resolució de les operacions subjectes a l'impost (per exemple, les arres).
- 5) L'import dels **envasos i embalatges**, fins i tot els susceptibles de devolució.
- 6) L'import dels **deutes assumits pel destinatari** de les operacions subjectes amb contraprestació total o parcial.

Per contra, **s'exclouen** expressament de la base imposable en les operacions interiors:

- 1) Les quantitats percebudes per raó de les **indemnitzacions** (diferents de les quantitats que, segons acabem d'indicar, s'inclouen en la base imposable) que, per la naturalesa i funció que tenen, no constitueixin contraprestació o compensació dels lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost.
- 2) Els **descomptes** i les **bonificacions** que s'inclouin en la factura i es concedeixin prèviament o simultàniament al moment en què l'operació es duu a terme i segons l'operació. L'exclusió de la base imposable dels descomptes i les bonificacions no és aplicable quan les minorcions de preu constitueixen remuneracions d'altres operacions.

### Exemple

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

Els descomptes inclosos en la factura no s'inclouen en la base imposable de l'IVA.

En aquest cas, doncs, la base imposable és la següent:

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

Sobre aquesta base imposable s'ha d'aplicar el tipus de gravamen.

- 3) Les sumes pagades en nom i per compte del client, en virtut de manament exprés del client (**bestretes**). En aquest cas, el subjecte passiu està obligat a justificar la quantia efectiva d'aquestes despeses i no pot fer la deducció de l'impost que eventualment les hauria gravades.

### Exemple

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

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

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

L'IVA suportat corresponent al transport té, per a Blanco, SA, la condició de deduïble.

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

- Contraprestació per la venda d'interruptors (base imposable): 12.000 euros.
- IVA transferit (18%): 2.160 euros.
- Bestreta que Negre, SA, ha d'abonar a Gris, SA (600 euros + 108 euros): 708 euros.
- Total factura de Negre, SA, a Blanco, SA: (12.000 + 2.160 + 708): 14.868 euros.

Al costat de les regles generals, la LIVA<sup>7</sup> preveu **regles especials** de quantificació de la base imposable aplicables a determinades operacions interiors:

<sup>(7)</sup> Article 79 de la LIVA.

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

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

### Exemple

**Un advocat jove decideix comprar un cotxe de gamma alta per un preu de 50.000 euros. Acorda per a això amb el concessionari el pagament en metàl·lic de 40.000 euros i el lliurament del cotxe vell, valorat en el mercat en 13.000 euros, per a completar la contraprestació.**

En aquest cas, la base imposable de l'IVA que ha de transferir el concessionari no és 50.000 euros, el valor del cotxe nou, sinó 53.000 euros. Això és així perquè als 40.000 euros pagats en efectiu s'hi ha de sumar el valor de mercat del cotxe vell lliurat, això és, 13.000 euros. En aquest cas, l'advocat comprador només ha aconseguit que el seu pagament en espècie (el lliurament del cotxe vell) sigui valorat pel concessionari en 10.000 euros, per sota del valor de mercat (13.000 euros), però la quota que ha de suportar com a consumidor es calcula segons aquest valor de mercat.

**b) Quan en una mateixa operació i per preu únic es lliuren béns o es presten serveis de diversa naturalesa**, fins i tot en els supòsits de transmissió de tot o part d'un patrimoni empresarial, la base imposable corresponent a cadascun d'aquests serveis es determina en proporció al valor de mercat dels béns lliurats o dels serveis prestats.

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

### Exemple

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

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

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

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

c) En els supòsits d'**autoconsum i de transferència de béns**, s'hi ha d'incloure la base imposable que s'ha fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns, encara que si els béns lliurats han estat sotmesos a processos d'elaboració o transformació pel transmissor, o pel seu compte, la base imposable ha de ser el cost dels béns o serveis utilitzats pel subjecte passiu per a l'obtenció d'aquests béns, incloses les despeses de personal fetes amb la mateixa finalitat.

A aquestes dues regles se n'hi addiciona una altra, segons la qual, si el valor dels béns lliurats ha experimentat alteracions com a conseqüència de la utilització, la deterioració, l'obsolescència, l'enveliment, la revaloració d'aquests béns o qualsevol altra causa, es considera com a base imposable el valor dels béns en el moment en què es fa el lliurament.

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

e) Quan havent-hi **vinculació entre les parts** que intervenen en les operacions subjectes es convenen preus notòriament inferiors als normals en el mercat, la base imposable ha de ser el valor normal de mercat, sempre que es compleixin determinats requisits, aplicant els criteris del valor dels béns o serveis comparables o semblants o del preu de cost i, quan sigui procedent, el que disposa l'article 16 del TRLIS. A aquest efecte, es presumeix que hi ha vinculació:

- En cas que una de les parts intervinents sigui un subjecte passiu de l'impost de societats, de l'impost sobre la renda de les persones físiques o de l'impost sobre la renda de no residents, quan es dedueix així de les normes reguladores d'aquests impostos.

- En les operacions fetes entre els subjectes passius i les persones lligades a aquests subjectes per relacions de caràcter laboral o administratiu.
- En les operacions fetes entre el subjecte passiu i el seu cònjuge o els seus parents consanguinis fins al tercer grau inclusivament.
- En les operacions fetes entre una entitat sense finalitats lucratives i els seus fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al tercer grau inclusivament de qualsevol d'aquests.
- En les operacions fetes entre una entitat que és empresari o professional i qualsevol dels seus socis, associats, membres o partícips.

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

#### **Exemple**

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

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

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

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

h) En les **prestacions de serveis fetes per compte de tercer**, quan qui presta els serveis actua en nom propi, la base imposable de l'operació feta entre el comitent i el comissionista ha d'estar constituïda per la contraprestació del servei concertada pel comissionista menys l'import de la comissió.

i) En les **adquisicions de serveis fetes per compte de tercers**, quan qui adquireix els serveis actua en nom propi, la base imposable de l'operació feta entre el comissionista i el comitent ha d'estar constituïda per la contraprestació del servei convinguda pel comissionista més l'import de la comissió.

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

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

S'ha de tenir en compte, finalment, que a la base imposable calculada segons totes aquestes regles especials, quan sigui procedent, s'hi han d'incloure o excloure les **despeses o components<sup>8</sup> compresos en la regla general**.

<sup>(8)</sup> Aquestes despeses o components es contenen en els articles 78.dos i 78.tres de la LIVA.

<sup>(9)</sup> Article 82 de la LIVA.

## 2.2. Adquisicions intracomunitàries

La base imposable en les **adquisicions intracomunitàries<sup>9</sup>** de béns es determina d'acord amb el que acabem de veure per als lliuraments de béns i les prestacions de serveis.

S'hi afegeixen, no obstant això, tres **regles específiques**:

1) En el cas d'**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 hagi estat produït, extret, transformat, adquirit o importat per aquest empresari o professional en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional feta en el territori d'aquell estat membre, la base imposable s'ha de determinar d'acord amb el que es disposa per als **autoconsums i transferències de béns**.

Tal com hem indicat en el subapartat anterior (base imposable en el lliurament de béns i la prestació de serveis), en els supòsits d'**autoconsum i de transferència de béns**, s'hi ha d'incloure la base imposable que s'ha fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns, encara que si els béns lliurats han estat sotmesos a processos d'elaboració o transformació pel transmissor, o pel seu compte, la base imposable ha de ser el cost dels béns o serveis utilitzats pel subjecte passiu per a l'obtenció d'aquests béns, incloses les despeses de personal fetes amb la mateixa finalitat.

A aquestes dues regles se n'hi addiciona una altra, segons la qual, si el valor dels béns lliurats ha experimentat alteracions com a conseqüència de la utilització, la deterioració, l'obsolescència, l'enviliment, la revaloració d'aquests béns o qualsevol altra causa, es considera com a base imposable el valor dels béns en el moment en què es fa el lliurament.

### Exemple

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

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

En el nostre supòsit, la base imposable és la prevista per a la transferència de béns en operacions interiors, això és, la base imposable que s'ha fixat en l'operació per la qual es van adquirir aquests béns (100.000 euros). D'aquesta quantitat se n'ha de restar la quantitat deduïda per amortització:

$$100.000 - (20\% \times 100.000) = 100.000 - 20.000 = 80.000 \text{ euros.}$$

2) En cas que l'adquirent obtingui la **devolució dels impostos especials**<sup>10</sup> en l'estat membre de partida de l'expedició o transport dels béns, es redueix la base imposable en la quantia corresponent al seu import. Això implica una regularització de la situació tributària, segons la qual l'adquirent ha d'emetre una nova factura que anul·la la meritació anterior i implica una nova meritació de l'adquisició intracomunitària sense l'addició dels impostos especials.

<sup>(10)</sup>Article 24.3 del RIVA.

3) Quan es tracta d'adquisicions intracomunitàries en les quals 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, la base imposable ha de ser la corresponent a les adquisicions intracomunitàries que no s'han gravat en l'estat membre d'arribada de l'expedició o del transport dels béns.

## 2.3. Importacions

La base imposable en les importacions de béns amb caràcter general està constituïda pel **valor en la duana**, el qual s'ha de determinar d'acord amb mètodes específics continguts en la normativa duanera comunitària<sup>11</sup>.

<sup>(11)</sup>Article 83 de la LIVA.

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



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

Segons la **regla general**, en les importacions de béns la base imposable resulta d'afegir al valor en duana els conceptes següents quan no estan compresos en aquest valor:

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

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

### Exemple

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

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

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

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

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

1) **Reimportacions de béns** exportats temporalment fora de la Comunitat per a ser objecte de treballs de reparació, transformació, adaptació o treballs per encàrrec: la base imposable és la contraprestació dels treballs esmentats determinada segons les normes contingudes per a calcular la base imposable de les operacions interiors (lliurament de béns i prestació de serveis).

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

### Vegeu també

Per a aprofundir en el tema de les importacions i el valor de duana, consulteu els mòduls dedicats als impostos especials i els impostos duaners.

2) Incompliment dels requisits necessaris per a l'afectació a la navegació marítima internacional, salvament, assistència marítima o pesca, dels **bucs** que s'han 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: la base imposable d'aquestes operacions assimilades a les importacions (a què es refereix l'article 19, números 1r., 2n. i 3r. de la LIVA) ha d'incloure l'import de la contraprestació de totes les operacions relatives als mitjans de transport corresponents, fetes amb anterioritat a aquestes importacions, que s'hagin beneficiat de l'exempció de l'impost.

### **Exemple**

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

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

3) **Béns que abandonen el règim de dipòsit diferent del duaner.** La base és la següent:

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

**4) Entrades de béns procedents de territoris francs** (dipòsit o zona franca, dipòsit duaner) o **sotmesos a règims duaners especials** (importació temporal, trànsit comunitari, tràfic de perfeccionament). La base imposable de les altres operacions a què es refereix l'article 19, número 5è., d'aquesta llei és la suma de les contraprestacions de l'últim lliurament o adquisició intracomunitari de béns i dels serveis prestats després d'aquest lliurament o adquisició, exempts tots de l'impost.

**5) Productes informàtics normalitzats.** En les importacions de productes informàtics normalitzats, la base imposable és la corresponent al suport i als programes o informacions incorporats a aquest suport.

## 2.4. Modificació de la base imposable

En l'apartat dedicat a la base imposable de les operacions interiors (lliuraments de béns i prestacions de serveis), es preveu un règim de **modificació de la base imposable**<sup>12</sup>, que també és aplicable a la resta de modalitats<sup>13</sup> del fet imposable: adquisicions intracomunitàries i importacions.

<sup>(12)</sup> Article 80 de la LIVA i article 24 del RIVA.

<sup>(13)</sup> Articles 82 i 83.tres de la LIVA.

En els supòsits que segueixen, es produeix la **reducció de la base imposable** en els imports següents:

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

2) Els **descomptes i bonificacions** atorgats amb posterioritat al moment en què l'operació s'ha fet sempre que siguin justificats degudament<sup>14</sup>.

<sup>(14)</sup> Per exemple, descomptes per pagament i immediat i ràpels concedits per volum de vendes.

3) Quan per resolució ferma, judicial o administrativa, o de conformitat amb el dret o els usos de comerç, **queden sense efecte totalment o parcialment les operacions gravades** (per exemple, la devolució de mercaderies per defectes de qualitat) o **s'altera el preu** després del moment en què l'operació s'ha dut a terme, la base imposable s'ha de modificar en la quantia corresponent.

4) La base imposable també es pot reduir quan el destinatari de les operacions subjectes a l'impost no ha fet efectiu el pagament de les **quotes transferides** i sempre que, amb posterioritat a la meritació de l'operació, es dicti **acta de declaració de concurs**.

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

En aquesta modalitat de modificació de la base imposable, no obstant això, s'ha de tenir en compte que aquesta modificació **no és procedent** en determinats casos:

- Crèdits que gaudeixin de garantia real, en la part garantida.
- Crèdits avalats per entitats de crèdit o societats de garantia recíproca o coberts per un contracte d'assegurança de crèdit o de caució, en la part avalada o assegurada.
- Crèdits entre persones o entitats vinculades (art. 79.cinc LIVA).
- Crèdits deguts o avalats per ens públics.

La modificació de la base imposable tampoc no és procedent quan el destinatari de les operacions no està establert en el territori d'aplicació de l'impost, ni a les Canàries, Ceuta o Melilla.

5) La base imposable també es pot reduir quan els **crèdits** corresponents a les quotes transferides per les operacions gravades són **totalment o parcialment incobrables**. A aquest efecte, un crèdit es considera totalment o parcialment incobrable quan reuneix les condicions següents:

- Que hagi transcorregut un any des de la meritació de l'impost transferit sense que s'hagi obtingut el cobrament de tot o part del crèdit que se'n deriva.
- Que aquesta circumstància hagi quedat reflectida en els llibres registres exigits per a aquest impost.
- Que el destinatari de l'operació actuï en la condició d'empresari o professional, o, si passa altrament, que la base imposable d'aquella operació, impost sobre el valor afegit exclòs, sigui superior a 300 euros.
- Que el subjecte passiu hagi instat a fer-ne el cobrament mitjançant reclamació judicial al deutor o per mitjà de requeriment notarial al deutor, fins i tot quan es tracti de crèdits avalats per ens públics.

Aquesta modificació s'ha de fer en el termini dels tres mesos següents a l'acabament del període d'un any des de la meritació de l'impost transferit i s'ha de comunicar a l'Administració tributària en el termini que es fixi reglamentàriament. No obstant això, quan el titular del dret de crèdit la base imposable del qual es pretén reduir és un empresari o professional que té un volum d'operacions que no ha excedit durant l'any natural immediat anterior els 6.010.121,04 euros, el termini d'un any que acabem d'esmentar és de sis mesos.

També aquí, igual que en el supòsit anterior i en els mateixos casos, **no és procedent la reducció** de la base imposable.

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

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

Finalment, hi ha alguns supòsits de modificació de la base imposable que comporten, segons els casos, una **reducció** o un **increment** d'aquesta magnitud:

1) Quan per resolució ferma, judicial o administrativa, o de conformitat amb el dret o els usos de comerç, **s'altera el preu** després del moment en què s'ha dut a terme l'operació, la base imposable s'ha de modificar en la quantia corresponent.

2) Si l'import de la **contraprestació no és conegut** en el moment de la meritació de l'impost, el subjecte passiu l'ha de fixar provisionalment aplicant criteris fundats, sense perjudici de fer-ne una rectificació quan aquest import sigui conegut.

### **Exemple**

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

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

Una vegada coneguda la despesa real de comunitat imputable al local (720 euros), l'arrendador ha de modificar la base imposable a l'alça (720 euros / 12 mesos = 60 euros).

En les noves factures, la base imposable provisional de 1.050 euros s'ha de rectificar a 1.060 euros.

### 3. Tipus de gravamen

El tipus de gravamen aplicable a cada operació subjecta a l'IVA és el **vigent en el moment de la meritació**. Es diferencien **tres tipus de gravamen** en l'IVA, segons el tipus de béns i serveis objecte de gravamen, i amb independència de la modalitat del fet imposable que s'ha dut a terme:

1) **Tipus general del 18%**. S'aplica<sup>15</sup> sempre que no hi correspongui cap dels tipus reduïts.

<sup>(15)</sup>Article 90 de la LIVA.

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

a) En les **reimportacions** de béns que hagin estat exportats temporalment fora de la Unió Europea i que es facin després d'haver estat objecte en un país tercer de treballs de reparació, transformació, adaptació, execucions d'obra o incorporació d'altres béns, s'hi ha d'aplicar el tipus impositiu que ha correspost a les operacions indicades si s'han fet en el territori d'aplicació de l'impost.

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

2) **Tipus reduït del 8%**. S'aplica<sup>16</sup> en els casos següents:

<sup>(16)</sup>Article 91.u de la LIVA.

a) Els **lliuraments**, les **adquisicions intracomunitàries** o les **importacions** dels béns següents: els aliments i les begudes, excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a alimentació o reg; els ciclomotors de menys de 50 centímetres cúbics; el material mèdic i sanitari, incloent-hi les ulleres graduades i les lents de contacte; els habitatges, incloent-hi els garatges (fins a un màxim de dues places per habitatge) i els annexos que es transmetin conjuntament (no tenen aquesta consideració els locals de negoci); les flors, etc.

#### **Article 91.u.1 de la LIVA**

"1r. Les substàncies o productes, amb independència de l'origen que tinguin, que, per les característiques, aplicacions, components, preparació i estat de conservació que tinguin, siguin susceptibles de ser habitualment i idòniament utilitzats per a la nutrició humana o animal, d'acord amb el que estableix el Codi alimentari i les disposicions dictades per a desenvolupar-lo, excepte les begudes alcohòliques.

S'entén per beguda alcohòlica tot líquid apte per al consum humà per ingestió que contingui alcohol etílic.

A l'efecte d'aquest número no tenen la consideració d'aliment ni el tabac ni les substàncies no aptes per al consum humà o animal en el mateix estat en què siguin objecte de lliurament, adquisició intracomunitària o importació.

**2n.** Els animals, vegetals i els altres productes susceptibles de ser utilitzats habitualment i idòniament per a l'obtenció dels productes a què es refereix el número anterior, directament o barrejats amb altres d'origen diferent.

Es comprenen en aquest número els animals destinats a engreix abans de ser utilitzats en el consum humà o animal i els animals reproductors d'aquests o d'aquells altres a què es refereix el paràgraf anterior.

**3r.** Els béns següents quan, per les característiques objectives, envasament, presentació i estat de conservació que tinguin, siguin susceptibles de ser utilitzats directament, habitualment i idòniament en la realització d'activitats agrícoles, forestals o ramaderes: llavors i materials d'origen exclusivament animal o vegetal susceptibles d'originar la reproducció d'animals o vegetals; fertilitzants, residus orgànics, correctors i esmenes, herbicides, plaguicides d'ús fitosanitari o ramader; els plàstics per a cultius en encoixinament, en túnel o en hivernacle i les bosses de paper per a la protecció de les fruites abans de recol·lectar-les.

No es comprenen en aquest número la maquinària, els utensilis o eines utilitzats en les activitats esmentades.

**4t.** Les aigües aptes per a l'alimentació humana o animal o per al reg, fins i tot en estat sòlid.

**5è.** Els medicaments per a ús animal, i també les substàncies medicinals susceptibles de ser utilitzades habitualment i idòniament en l'obtenció d'aquests medicaments.

**6è.** Els aparells i complements, incloses les ulleres graduades i les lents de contacte que, per les característiques objectives que tinguin, siguin susceptibles de destinar-se essencialment o principalment a suplir les deficiències físiques de l'home o dels animals, incloses les limitatives de mobilitat i comunicació.

Els productes sanitaris, el material, els equips o l'instrumental que, objectivament considerats, solament es puguin utilitzar per a prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir malalties o dolències de l'home o dels animals.

No s'inclouen en aquest número ni els cosmètics ni els productes d'higiene personal, a excepció de compreses, tampons i protectors íntims.

**7è.** Els edificis o part dels edificis aptes per a utilitzar-los com a habitatges, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que es transmetin conjuntament.

Pel que fa a aquesta Llei no tenen la consideració d'annexos a habitatges els locals de negoci, encara que es transmetin juntament amb els edificis o part dels edificis destinats a habitatges.

No es consideren edificis aptes per a utilitzar-los com a habitatges les edificacions destinades a ser demolides a què es refereix l'article 20, apartat u, número 22è., paràgraf 6è., lletra c, d'aquesta Llei.

S'ha de tenir en compte que, fins al 31 de desembre de 2012, als lliuraments de béns als quals es refereix aquest número 7è. de l'apartat u. 1 de l'article 91 de la LIVA s'aplica el tipus superreduït del 4%, segons es disposa al RD Llei 20/2011, de 30 de desembre.

**8è.** (Derogat).

**9è.** Les flors, les plantes vives de caràcter ornamental, i també les llavors, els bulbs, els esqueixos i altres productes d'origen exclusivament vegetal susceptibles de ser utilitzats per a obtenir-les.

**10è.** (Derogat)."

**Article 91.tres de la LIVA**

"El que disposen els apartats u.1 i dos.1 d'aquest article és aplicable també a les execucions d'obra que siguin prestacions de serveis, d'acord amb el que preveu l'article 11 d'aquesta Llei, i tinguin com a resultat immediat l'obtenció d'algun dels béns al lliurament dels quals sigui aplicable un dels tipus reduïts que preveuen aquests preceptes.

El contingut del paràgraf anterior no és aplicable a les execucions d'obra que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'habitatges protegits de règim especial o de promoció pública a què es refereix l'apartat u.3 d'aquest article."

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

**Article 91.u.2 de la LIVA**

**1r.** Els transports de viatgers i els seus equipatges.

**2n.** Els serveis d'hostaleria, acampada i balneari, els de restaurants i, en general, el subministrament de menjars i begudes per a consumir a l'acte, fins i tot si es confeccionen amb encàrrec previ del destinatari.

**3r.** Els efectuats en favor de titulars d'explotacions agrícoles, forestals o ramaderes, necessàries per al desenvolupament d'aquestes explotacions, que s'indiquen a continuació: plantació, sembra, empeltament, adob, cultiu i recol·lecció; embalatge i condicionament dels productes, inclòs l'assecatge, neteja, pelada, trossejament, ensitjament, emmagatzematge i desinfecció dels productes; cria, guarda i engreix d'animals; anivellació, esplanació o abancament de terres de cultiu; assistència tècnica; l'eliminació de plantes i animals nocius i la fumigació de plantacions i terrenys; drenatge; tala, estellada i decorticació d'arbres i neteja de boscos; i serveis veterinaris.

El que disposa el paràgraf anterior no és aplicable en cap cas a les cessions d'ús o gaudi o arrendament de béns.

Igualment s'aplica aquest tipus impositiu a les prestacions de serveis realitzades per les cooperatives agràries als seus socis com a conseqüència de la seva activitat cooperativitzada i en compliment del seu objecte social, inclosa la utilització pels socis de la maquinària en comuna.

**4t.** Els prestats per intèrprets, artistes, directors i tècnics, que siguin persones físiques, als productors de pel·lícules cinematogràfiques susceptibles de ser exhibides en sales d'espectacles i als organitzadors d'obres teatrals i musicals.

**5è.** Els serveis de neteja de vies públiques, parcs i jardins públics.

**6è.** Els serveis de recollida, emmagatzematge, transport, valorització o eliminació de residus, neteja de claveguerams públics i desratització de claveguerams i la recollida o el tractament de les aigües residuals.

Es comprenen en el paràgraf anterior els serveis de cessió, instal·lació i manteniment de recipients normalitzats utilitzats en la recollida de residus.

S'inclouen també en aquest número els serveis de recollida o tractament d'abocaments en aigües interiors o marítimes.

**7è.** L'entrada a teatres, circs, espectacles i festejos taurins amb excepció de les corregudes de bous, parcs d'atraccions i atraccions de fira, concerts, biblioteques, museus, parcs zoològics, sales cinematogràfiques i exposicions, i també a les altres manifestacions semblants de caràcter cultural a què es refereix l'article 20, apartat u, número 14 de la LIVA, quan no són exemptes de l'impost.

**8è.** Els serveis prestats a persones físiques que facin esport o educació física amb independència de la persona o entitat a càrrec de la qual es faci la prestació, sempre que aquestes



serveis estiguin directament relacionats amb aquestes activitats i no hi resulti aplicable l'exempció a què es refereix l'article 20, apartat u, número 13è. d'aquesta Llei.

9è. Les prestacions de serveis a què es refereix l'article 20, apartat u, número 8è. d'aquesta Llei, quan no resultin exempts d'acord amb aquestes normes.

10è. Els serveis funeraris efectuats per les empreses funeràries i els cementiris, i els lliuraments de béns que hi estan relacionats efectuats als qui siguin destinataris dels serveis esmentats.

11è. L'assistència sanitària, dental i cures termals que no gaudeixin d'exempció d'acord amb l'article 20 d'aquesta Llei.

12è. Els espectacles esportius de caràcter aficionat.

13è. Les exposicions i fires de caràcter comercial.

14è. Els serveis de perruqueria, incloent-hi, si escau, aquells serveis complementaris a què faculti l'epígraf 972.1 de les tarifes de l'impost sobre activitats econòmiques.

15è. Execucions d'obres del ram de paleta fetes en edificis o parts dels edificis destinats a habitatges, quan es compleixin els requisits següents (art. 26 RIVA):

a) Que el destinatari sigui persona física, no actui com a empresari o professional i utilitzi l'habitatge a què es refereixen les obres per a ús particular.

No obstant el que disposa el paràgraf anterior, també es comprenen en aquest número les esmentades execucions d'obra quan el destinatari sigui una comunitat de propietaris.

b) Que la construcció o rehabilitació de l'habitatge a què es refereixen les obres s'hagi acabat almenys dos anys abans de l'inici d'aquestes obres.

c) Que la persona que realitzi les obres no porti materials per a executar-les o, en cas que els porti, el cost no excedeixi el 20 per 100 de la base imposable de l'operació.

16è. El subministrament i recepció de serveis de radiodifusió digital i televisió digital; queden exclosos d'aquest concepte l'explotació de les infraestructures de transmissió i la prestació de serveis de comunicacions electròniques necessàries a aquesta finalitat."

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

##### **Article 91.u.3 de la LIVA**

"1r. Les execucions d'obres, amb aportació de materials o sense, conseqüència de contractes directament formalitzats entre el promotor i el contractista que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'edificacions o parts de les edificacions destinades principalment a habitatges, inclosos els locals, els annexos, els garatges, les instal·lacions i els serveis complementaris que hi estiguin situats.

Es consideren destinades principalment a habitatges les edificacions en què, almenys el 50 per 100 de la superfície construïda, es destini a aquesta utilització.

2n. Les vendes amb instal·lació d'armaris de cuina i de bany i d'armaris de paret per a les edificacions a què es refereix el número 1r. anterior, que siguin realitzades com a conseqüència de contractes directament formalitzats amb el promotor de la construcció o rehabilitació d'aquestes edificacions.

3r. Les execucions d'obra, amb aportació de materials o sense, conseqüència de contractes directament formalitzats entre les comunitats de propietaris de les edificacions o parts de les edificacions a què es refereix el número 1r. anterior i el contractista que tinguin per objecte la construcció de garatges complementaris d'aquestes edificacions, sempre que aquestes execucions d'obra es realitzin en terrenys o locals que siguin elements comuns d'aquestes comunitats i el nombre de places de garatge que s'ha d'adjudicar a cadascun dels propietaris no excedeixi les dues unitats."

#### d) Determinats lliuraments, importacions i adquisicions intracomunitaris d'objectes d'art.

**Article 91.u.4 de la LIVA**

"Les importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, amb independència de qui en sigui l'importador, i els lliuraments d'objectes d'art realitzats per les persones següents:

**1r.** Pels autors o drethavents.

**2n.** Per empresaris o professionals diferents dels revenedors d'objectes d'art a què es refereix l'article 136 d'aquesta Llei, quan tinguin dret a deduir íntegrament l'impost suportat per transferència directa o satisfet en l'adquisició o importació del mateix bé."

**Article 91.u.5 de la LIVA**

"Les adquisicions intracomunitàries d'objectes d'art quan el proveïdor d'aquests objectes sigui qualsevol de les persones a què es refereixen els números 1r. i 2n. del número 4 precedent."

**3) El tipus superreduït del 4%. S'aplica<sup>17</sup> a operacions com les següents:**

<sup>(17)</sup>Article 91.dos de la LIVA.

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

**Article 91.dos.1 de la LIVA**

"**1r.** Els productes següents:

**a)** El pa comú, així com la massa de pa comú congelada i el pa comú congelat, destinats exclusivament a l'elaboració del pa comú.

**b)** Les farines panificables.

**c)** Els següents tipus de llet produïda per qualsevol espècie animal: natural, certificada, pasteuritzada, concentrada, descremada, esterilitzada, UHT, evaporada i en pols.

**d)** Els formatges.

**e)** Els ous.

**f)** Les fruites, les verdures, les hortalisses, els llegums, els tubercles i els cereals que tinguin la condició de productes naturals d'acord amb el Codi alimentari i les disposicions dictades per a desenvolupar-lo.

**2n.** Els llibres, diaris i revistes que no continguin únicament o fonamentalment publicitat, així com els elements complementaris que es lliurin juntament amb aquests béns mitjançant preu únic.

Es comprenen en aquest número les execucions d'obra que tinguin com a resultat immediat l'obtenció d'un llibre, diari o revista en plec o en continu, d'un fotolit d'aquests béns o que consisteixin en l'enquadernació dels béns esmentats.

A aquest efecte, tenen la consideració d'elements complementaris les cintes magnetofòniques, els discos, els videocassetts i altres suports sonors o videomagnètics similars que constitueixin una unitat funcional amb el llibre, diari o revista, i en perfeccionin o completin el contingut i que es vinguin amb el llibre, diari o revista, amb les excepcions següents:

**a)** Els discos i cintes magnetoscòpiques que continguin exclusivament obres musicals i que tinguin un valor de mercat superior al del llibre, diari o revista amb el qual es lliurin conjuntament.

**b)** Els videocassetts i altres suports sonors o videomagnètics similars que continguin pel·lícules cinematogràfiques, programes o sèries de televisió de ficció o musicals i que

tinguin un valor de mercat superior al del llibre, diari o revista amb el qual es lliurin conjuntament.

c) Els productes informàtics gravats per qualsevol mitjà en els suports indicats en les lleteres anteriors, quan continguin principalment programes o aplicacions que es comercialitzin de manera independent en el mercat.

S'entén que els llibres, diaris i revistes contenen fonamentalment publicitat quan més del 75 per 100 dels ingressos que proporcionin a l'editor s'obtinguin per aquest concepte.

Es consideren compresos en aquest número els àlbums, partitures, mapes, quaderns de dibuix i els objectes que, per les característiques que tenen, només poden utilitzar-se com a material escolar, excepte els articles i aparells electrònics.

**3r.** Els medicaments per a ús humà, així com les substàncies medicinals, formes galèniques i productes intermedis, susceptibles de ser utilitzats habitualment i idòniament per a obtenir-los.

**4t.** Els cotxes de minusvàlids a què es refereix el número 20 de l'annex del Reial decret legislatiu 339/1990, de 2 de març, pel qual s'aprova el text articulat de la Llei, el trànsit, circulació de vehicles de motor i seguretat vial, en la redacció donada per l'annex II A del Reial decret 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el reglament general de vehicles, i les cadires de rodes per a ús exclusiu de persones amb minusvalidesa.

Els vehicles destinats a ser utilitzats com a autotaxis o autoturismes especials per al transport de persones amb minusvalidesa en cadira de rodes, directament o bé prèviament a adaptar-los, així com els vehicles de motor que, amb prèvia adaptació o no, hagin de transportar habitualment persones amb minusvalidesa en cadira de rodes o amb mobilitat reduïda, amb independència de qui en sigui el conductor.

L'aplicació del tipus impositiu reduït als vehicles compresos en el paràgraf anterior requereix el reconeixement previ del dret de l'adquirent, que ha de justificar la destinació del vehicle.

A l'efecte d'aquesta Llei es consideren persones amb minusvalidesa les que tinguin aquesta condició legal en grau igual o superior al 33 per 100; aquesta circumstància s'ha d'acreditar mitjançant certificació o resolució expedida per l'Institut de Migracions i Serveis Socials o l'òrgan competent de la comunitat autònoma.

**5è.** Les pròtesis, les ortesis i els implants interns per a persones amb minusvalidesa.

**6è.** Els habitatges qualificats administrativament com de protecció oficial de règim especial o de promoció pública, quan els lliuraments els realitzin els promotors mateixos, inclosos els garatges i annexos situats al mateix edifici que es transmetin conjuntament.

A aquest efecte, el nombre de places de garatge no pot excedir les dues unitats.

Els habitatges que siguin adquirits per les entitats que apliquin el règim especial previst en el capítol III del títol VII del Text refós de la llei de l'impost de societats, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, sempre que a les rendes derivades de l'arrendament posterior hi sigui aplicable la bonificació establerta en l'apartat 1 de l'article 54 de la Llei esmentada. A aquest efecte, l'entitat adquirent ha de comunicar aquesta circumstància al subjecte passiu amb anterioritat a la meritació de l'operació en la forma que es determini reglamentàriament (art. 26.bis RIVA).

A aquest efecte, l'entitat adquirent ha de comunicar aquesta circumstància al subjecte passiu amb anterioritat a la meritació de l'operació en la forma que es determini reglamentàriament (art. 26 bis RIVA)."

### **Article 91.tres de la LIVA**

"El que disposen els apartats u.1 i dos.1 d'aquest article és aplicable també a les execucions d'obra que siguin prestacions de serveis, d'acord amb el que preveu l'article 11 d'aquesta Llei, i tinguin com a resultat immediat l'obtenció d'algun dels béns al lliurament dels quals resulti aplicable un dels tipus reduïts que preveuen aquests preceptes.

El contingut del paràgraf anterior no és aplicable a les execucions d'obra que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'habitatges protegits de règim especial o de promoció pública a què es refereix l'apartat u.3 d'aquest article."

b) Els serveis relatius a la reparació dels cotxes i les cadires de rodes per a minusvàlids; els arrendaments amb opció de compra d'edificis o part dels edificis destinats a habitatges protegits; i els serveis de teleassistència, ajuda a domicili, centre de dia i de nit i atenció residencial.

### Article 91.dos.2 de la LIVA

"1r. Els serveis de reparació dels vehicles i de les cadires de rodes compresos en el paràgraf primer del número 4t. de l'apartat dos.1 d'aquest article 91 de la LIVA i els serveis d'adaptació dels autotaxis i autoturismes per a persones amb minusvalideses i dels vehicles de motor als quals es refereix el paràgraf segon del mateix precepte, independentment de qui en sigui el conductor.

2n. Els arrendaments amb opció de compra d'edificis o parts dels edificis destinats exclusivament a habitatges qualificats administrativament de protecció oficial de règim especial o de promoció pública, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estiguin situats que s'arrendin conjuntament.

3r. Els serveis de teleassistència, ajuda a domicili, centre de dia i de nit i atenció residencial, a què es refereixen les lletres *b*, *c*, *d* i *e* de l'apartat 1 de l'article 15 de la Llei 39/2006, de 14 de desembre, de promoció de l'autonomia personal i atenció a les persones en situació de dependència, sempre que es prestin en places concertades en centres o residències o mitjançant preus derivats d'un concurs administratiu adjudicat a les empreses prestadores, o com a conseqüència d'una prestació econòmica vinculada a aquests serveis que cobreixi més del 75% del preu, en aplicació, en ambdós casos, del que disposa aquesta Llei."

### Exemples

Indiqueu en cadascuna de les operacions següents que fa una empresa constructora el tipus de gravamen de l'IVA aplicable.

1) **Venda d'habitatges protegits:** com que constitueix la primera transmissió, aquesta operació és subjecta i no exempta de l'IVA. El tipus de gravamen és del 4% (art. 91.dos.1.6è. LIVA).

2) **Venda d'habitatges no protegits:** com en el cas anterior, es tracta d'una primera transmissió d'edificacions sotmesa i no exempta de l'IVA. El tipus de gravamen aplicable és el 8% (art. 91.u.1.7è. LIVA).

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

4) **Venda de locals de negoci:** es tracta d'una operació sotmesa i no exempta de l'IVA perquè constitueix una primera transmissió d'edificacions. Tipus aplicable: 18%.

5) **Venda de locals de negoci adquirits tres mesos abans:** es tracta d'un segon o ulterior lliurament, de manera que l'operació és, en principi, exempta, d'acord amb l'article 20.u.22è. de la LIVA. Ara bé, en els casos en què l'adquirent renuncia a l'exempció en els termes que preveu l'article 20.dos de la LIVA, la societat Grisa, SA, ha de transferir l'IVA al tipus general del 18% (art. 90.u LIVA), atès que l'article 91 de la LIVA només preveu l'aplicació del tipus reduït pels lliuraments o execucions d'obres relatives a habitatges.

6) **Cobrament de quantitats per endavant per a la construcció d'un edifici d'habitatges per a un promotor amb el qual s'ha contractat l'execució d'obra. El promotor aporta tots els materials i el contracte inclou places de garatge i els locals de negoci de la planta baixa, que representen, conjuntament, el 20% de la superfície total de l'edifici:** tot i que el lliurament encara no s'ha produït, la meritació de l'IVA es produeix en el moment del cobrament anticipat (art. 75.dos LIVA). En aquest cas, el tipus de gravamen aplicable és el tipus reduït del 8%, d'acord amb l'article 91.u.3.1r. de la LIVA, ja que es tracta d'una execució d'obres conseqüència d'un contracte formalitzat pel constructor amb el promotor i en què l'objecte està constituït per la construcció d'una edificació destinada principalment a habitatges. Això és així perquè el precepte esmentat considera destinades principalment a habitatges les edificacions en què almenys el 50% de la superfície construïda es destina a aquesta utilització, i en el nostre cas aquest percentatge és superat àmpliament, pel fet que només el 20% de la superfície es destina a garatges i locals de negoci i el 80% es reserva a construcció d'habitatges.

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. Els empresaris o professionals pels quals es fan les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes són fetes per persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'IVA...

- a) són subjectes passius de l'impost.
- b) solament són subjectes destinataris de la transferència, però no subjectes passius.
- c) són responsables del tribut.

2. Quan una rectificació determina una minoració de les quotes transferides inicialment...

- a) el subjecte passiu ha de regularitzar la seva situació tributària en l'autoliquidació corresponent al període en què s'hagi de fer la rectificació.
- b) el subjecte passiu pot regularitzar en les autoliquidacions posteriors al moment en què va haver de fer la rectificació dins del termini d'un any.
- c) el subjecte passiu ha d'iniciar el procediment de devolució d'ingressos indeguts.

3. S'inclouen en la base imposable dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, a l'efecte de l'IVA...

- a) les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.
- b) els descomptes i bonificacions que es concedeixen prèviament o simultàniament al moment de formalitzar-se l'operació.
- c) Les dues respostes anteriors són certes.

4. A l'efecte de l'IVA, la base imposable en els autoconsums de serveis és...

- a) el cost de prestació dels serveis, inclosa l'amortització dels béns cedits.
- b) el cost de prestació dels serveis, exclosa l'amortització dels béns cedits.
- c) Cap de les dues respostes anteriors és certa.

5. Si el destinatari d'una operació subjecta a l'IVA no ha fet efectiu el pagament de les quotes transferides i es declara posteriorment en concurs...

- a) el subjecte passiu de l'impost ha de reduir la base imposable.
- b) el subjecte passiu de l'impost pot reduir la base imposable.
- c) el subjecte passiu de l'impost no pot reduir la base imposable.

6. Quina de les següents prestacions de serveis es grava a un tipus reduït?

- a) Totes les execucions d'obres fetes per paletes.
- b) Els espectacles esportius professionals.
- c) Les entrades a manifestacions culturals no exemptes.

7. Els lliuraments, adquisicions intracomunitàries o importacions d'ous tributen al tipus de gravamen...

- a) del 18%.
- b) del 8%.
- c) del 4%.

8. Un ajuntament concedeix una subvenció a una empresa d'autobusos concessionària del transport urbà de la ciutat calculada segons el nombre de quilòmetres recorreguts. A l'efecte de l'IVA...

- a) la base imposable de l'IVA transferit als viatgers inclou el preu del bitllet, però no la subvenció, ja que aquesta subvenció no es calcula segons el volum de serveis prestats.
- b) la base imposable de l'IVA transferit als viatgers inclou el preu del bitllet i la subvenció, ja que aquesta subvenció està vinculada directament al preu.
- c) Cap de les dues respostes anteriors és correcta.

9. La María, una arrendatària d'un despatx d'advocats a Madrid, incompleix reiteradament l'obligació de pagament a la seva germana Marta, propietària del local, la qual decideix rescindir judicialment el contracte d'arrendament. A l'efecte de l'IVA...

- a) la Marta ha de modificar la seva base imposable i expedir una nova factura que rectifiqui o anul·li l'anterior.
- b) la Marta pot modificar la seva base imposable, però no pot expedir una nova factura que rectifiqui o anul·li l'anterior.
- c) la Marta no pot modificar la seva base imposable ni expedir una nova factura que rectifiqui o anul·li l'anterior.

10. En Julio actua com comissionista en nom propi en una comissió de compra, i el comitent és en Lorenzo. En Julio adquireix un lot de productes tèxtils amb un preu de 100.000 euros a en Pedro i lliura aquests béns al comitent, que paga al comissionista 1.000 euros pels seus serveis. A l'efecte de l'IVA...

- a) en Julio transfereix l'IVA amb una base imposable de 99.000 euros.
- b) en Julio transfereix l'IVA amb una base imposable de 101.000 euros.
- c) en Julio transfereix l'IVA amb una base imposable de 100.000 euros.

11. L'empresa constructora Totxo, SA, fa la primera transmissió d'un edifici que conté deu pisos i un local de negoci a l'empresa intermediària Especulaqueesunameravella, SA. Cada pis es ven per 400.000 euros i el local, per 300.000 euros. A l'efecte de l'IVA...

- a) la transmissió del local de negoci tributa al 4%.
- b) la transmissió del local de negoci tributa al 8%.
- c) la transmissió del local de negoci tributa al 18%.

12. Una empresa resident a Lugo ven material d'oficina a una empresa resident a Tenerife. L'empresa de Tenerife no paga i s'hi dicta en contra una acta de concurs. Tenint en compte que l'operació es localitza a la Península, que aquest crèdit no gaudeix de garantia real ni de fiança i que entre les dues empreses no s'hi veu vinculació, a l'efecte de l'IVA, l'empresa gallega...

- a) no pot reduir la base imposable.
- b) pot reduir la base imposable.
- c) Cap de les dues respostes anteriors és correcta.

13. Una empresa espanyola importa uns CD-ROM que contenen programes de programari d'una important multinacional nord-americana. El preu dels CD-ROM és de 1.000 euros i el preu dels programes de programari és de 20.000 euros. A l'efecte de l'IVA, la base imposable ascendeix a...

- a) 21.000 euros.
- b) 1.000 euros.
- c) 20.000 euros.

14. Una empresa resident a Barcelona compra una partida d'hidrocarburs a una empresa italiana. L'empresa espanyola obté a Itàlia la devolució de l'impost especial sobre hidrocarburs. A l'efecte de l'IVA, l'empresa espanyola...

- a) no ha de fer res, perquè el contribuent de l'impost és l'empresa italiana.
- b) ha d'incloure l'impost especial sobre hidrocarburs en la base imposable de l'IVA.
- c) redueix la base imposable de l'IVA en la quantia de l'impost especial sobre hidrocarburs.

15. La Luisa té una minusvàlida i acudeix a un taller especialitzat per fer unes adaptacions al seu taxi. A l'efecte de l'IVA, a la Luisa...

- a) li presten un servei que tributa al tipus del 4%.
- b) li lliuren un bé que tributa al tipus del 8%.
- c) li transfereixen una quota per aplicació del tipus del 18%.

16. En Jorge és paleta i contracta amb un promotor la realització d'unes obres de rehabilitació en un edifici de 100.000 metres quadrats, 45.000 dels quals estan destinats a habitatges. A l'efecte de l'IVA...

- a) l'operació tributa al 18%.
- b) l'operació tributa al 8%.
- c) l'operació tributa al 4%.

17. En Pedro és treballador de l'empresa Cargols, SA, i compra per 15.000 euros una màquina afectada a l'empresa amb un valor de mercat de 20.000 euros. A l'efecte de l'IVA...

- a) es produeix un supòsit d'estimació directa i la base imposable de l'operació és 15.000 euros.
- b) es produeix un supòsit d'operació vinculada i la base imposable de l'operació és 20.000 euros.
- c) es produeix un supòsit d'autoconsum i la base imposable de l'operació és el cost de fabricació de la màquina.

18. L'empresa Pica, SA, ha venut maquinària agrícola a l'empresa Soques, SA. Posteriorment, aquesta última empresa és declarada judicialment en concurs. A l'efecte de l'IVA...

- a) Pica, SA, pot reduir la base imposable de l'operació esmentada, però l'ha de modificar posteriorment si l'expedient del concurs queda sobresegut.
- b) Pica, SA, ha de reduir la base imposable de l'operació esmentada, però no la pot modificar posteriorment si l'expedient del concurs queda sobresegut.
- c) Pica, SA, no redueix la base imposable de l'operació esmentada per l'adquirent (en aquest cas, Soques, SA) perquè té la condició de subjecte passiu de l'impost.

19. L'empresa Comprobaratvencarr, SA, importa llavors del Brasil amb destinació a la venda a Espanya a uns quants horticultors. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta empresa no es pot aplicar les regles de modificació de la base imposable.
- b) aquesta empresa pot aplicar les regles especials de quantificació de la base imposable previstes per a les operacions interiors.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

20. En José té una botiga i es dedica a vendre formatges. A l'efecte de l'IVA...

- a) cada venda merita un IVA del 18%.
- b) cada venda merita un IVA del 8%.
- c) cada venda merita un IVA del 4%.

21. En Pedro és advocat i sol·licita una provisió de fons de 1.000 euros al seu client per a portar-li el cas. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta quantitat no s'inclou mai en la base imposable.
- b) aquesta quantitat s'inclou sempre en la base imposable.
- c) aquesta quantitat es pot incloure, o no, en la base imposable, segons els casos.

22. L'Àngela és arrendatària d'un local de negoci i deixa de pagar la renda d'un arrendament. Per aquest motiu, el propietari de l'immoble rescindeix el contracte. A l'efecte de l'IVA...

- a) es produeix un supòsit de modificació de la base imposable.
- b) no es produeix un supòsit de modificació de la base imposable.
- c) no hi ha base imposable perquè l'operació és exempta.

23. En Luis contracta amb una empresa la construcció d'una piscina al jardí de casa seva. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació tributa al tipus del 18%.
- b) aquesta operació tributa al tipus del 8%.
- c) aquesta operació tributa al tipus del 4%.

24. Una immobiliària ven un edifici d'habitatges a una altra immobiliària acollida en l'impost de societats al règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges. A l'efecte de l'IVA...

- a) aquesta operació és exempta.
- b) aquesta operació tributa sempre al tipus de gravamen del 8%.
- c) aquesta operació tributa al tipus de gravamen del 4% en determinades circumstàncies.

25. Una empresa constructora contracta els serveis d'un comissionista, que actua en nom propi, per aconseguir els serveis d'un arquitecte en una determinada obra; la comissió es xifra en el 10% del preu exigint per aquest arquitecte. A l'efecte de l'IVA...

- a) la base imposable per la prestació del servei que presta el comissionista a l'empresa és el preu exigint per l'arquitecte.
- b) la base imposable per la prestació del servei que presta l'arquitecte al comissionista és el preu exigint per l'arquitecte més la quantitat de la comissió.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

### Casos pràctics

26. En les operacions següents, indiqueu 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. 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.
- b) Aquesta mateixa societat, Acernova, SA, contracta amb una empresa de màrqueting canadenca la planificació de la introducció dels seus productes en el mercat d'aquest país.
- 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. Els productes entren a Espanya per la duana de Madrid.

27. Una empresa distribuïdora ha fet en el primer trimestre de l'any X les operacions següents (cap quantitat no inclou l'IVA):

- a) Compra de motxilles: 10.000 euros.
- b) Venda de productes repel·lents d'insectes: 7.000 euros.
- c) Compra de maquinària per a dissenyar i polir lents de contacte: 50.000 euros.
- d) Compra de medicaments destinats a vendre'ls: 30.000 euros.
- e) Venda de raïm de consum nadalenc no condicionat per a la venda al detall: 3.000 euros.
- f) Venda de quadricicles lleugers (vehicles de quatre rodes amb cilindrada no superior a 50 centímetres cúbics): 60.000 euros.
- g) Venda de material per a la confecció de pròtesis dentals i venda de cargols de dilatació (pròtesis dentals) destinats a ser directament ancorats a l'os del pacient: 10.000 euros i 9.000 euros, respectivament.
- h) Venda de revistes que no contenen publicitat a un col·legi d'advocats destinades a ser distribuïdes entre els seus col·legiats: 6.000 euros.
- i) Compra de profilàctics: 4.000 euros.
- j) Venda de làpides a una funerària: 50.000 euros.
- k) Compra de guies turístiques: 8.000 euros.
- l) Percepció d'una subvenció municipal per a compensar el dèficit d'explotació i d'una subvenció de capital per a l'adquisició d'una furgoneta: 100.000 euros i 6.000 euros, respectivament.
- m) Compra d'una furgoneta: 30.000 euros.

Determineu en cada cas la base imposable i el tipus de gravamen aplicable. Justifiqueu les respostes amb la doctrina administrativa continguda en resolucions de la Direcció General de Tributs i del Tribunal Econòmic i Administratiu Central, disponible al lloc web de l'Agència Tributària.

28. Quin és el tipus de gravamen aplicable a les compres següents, fetes a una empresa russa per una empresa majorista distribuïdora de productes agrícoles i ramaders situada a Ciudad Real?

- a) Llavors de blat de moro.
- b) Blat dur a granel.
- c) Adob agromineral específic per a gespa.



- d) Pipes de gira-sol per a l'extracció d'oli.
- e) Vedelles reproductores.
- f) Clorur potàssic a granel.
- g) Sèrum estèril fetal boví i cèl·lules de ratolí per a processos de producció d'hormona del creixement.
- h) Fruits dessecats.

29. En relació amb la base imposable i el tipus de gravamen de l'IVA, resolou les qüestions següents:

a) Un promotor ven a un client un conjunt format per un habitatge de 120 metres quadrats, una plaça de garatge de 20 metres quadrats i un local comercial de 140 metres quadrats. El preu total que es pacta per l'operació és de 500.000 euros, sense especificar quina part del preu correspon a cadascun dels immobles esmentats. El preu de mercat dels habitatges de nova construcció en aquesta zona és de 2.500 euros per metre quadrat, el dels locals de negoci de 3.000 euros per metre quadrat i el de les places de garatge de 1.000 euros per metre quadrat. Calculeu les quotes meritades pel promotor al client.

b) Un ajuntament lliura a una empresa promotora de manera gratuïta un terreny de propietat municipal, que té un valor de mercat de 600.000 euros, amb el compromís que l'empresa construeixi en aquest sòl 50 habitatges protegits, que després es vendran a un preu de 125.000 euros cadascun. Quina ha de ser la quota de l'IVA transferida per l'empresa en la venda dels pisos?

c) Una empresa constructora construeix un edifici per a una empresa promotora per un preu d'1.000.000 d'euros. Aquest edifici inclou 60 pisos de 75 metres quadrats cadascun, 25 oficines de 60 metres quadrats cadascuna, i 5 locals de negoci de 100 metres quadrats cadascun, i els espais comuns de l'edifici són de 750 metres quadrats. Quina és la base imposable i el tipus de gravamen aplicable en aquest supòsit i la quota que ha de transferir la constructora a la promotora?

30. D'acord amb la normativa vigent i la doctrina administrativa continguda en resolucions de la Direcció General de Tributs, disponible al lloc web de l'Agència Tributària, quin és el tipus de gravamen de l'IVA aplicable a les operacions següents?

- a) Un càmping a Tarragona arrenda emplaçaments a una empresa britànica que, al seu torn, els arrenda als seus clients. El titular del càmping es compromet a dur a terme el servei de neteja entre estada de client i client, i facilita als clients de l'empresa britànica l'ús del restaurant, bugaderia, zona esportiva, etc., i, a més, el manteniment de les instal·lacions.
- b) L'Antonio compra un edifici apte per a utilitzar-lo com a habitatge però que destinarà a despatx professional.
- c) Una associació sense ànim de lucre construeix una residència per a persones discapacitades.
- d) Una empresa compra un edifici que es compon de tres locals a la planta baixa i una oficina per planta, i tots estan arrendats.
- e) Una empresa importa els productes següents per a diferents diagnòstics: test d'embaràs, test d'ovulació, test de menopausa, test d'orina i detecció de malalties en persones.
- f) Una empresa contracta amb ajuntaments la prestació de serveis de parcs infantils d'esbarjo i jocs en espais públics, i hi aporta el personal i la instrumentació.
- g) Una treballadora social contracta amb una administració pública l'assistència a persones amb discapacitat física, psíquica i sensorial mitjançant un contracte de consultoria i assistència.
- h) El titular d'un habitatge unifamiliar contracta la construcció d'una piscina al seu jardí.

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. a

4. a

5. b

6. c

7. c

8. a

9. c

10. b

11. c

12. b

13. a

14. c

15. a

16. a

17. b

18. a

19. c

20. c

21. b

22. b

23. a

24. c

25. c

26. a) Aquest 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 subjecte passiu és l'empresa Acernova, SA, per inversió d'aquest, com estableix el número 2n. de l'article 84.u de la LIVA.

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

27. a) Es tracta d'un lliurament de béns sotmès a tributació en l'IVA. La base imposable és el valor de contraprestació, 10.000 euros, i el tipus aplicable és, segons el TEAC, el tipus superreduït del 4% que preveu l'article 91.dos.1.2n. de la LIVA (àlbums, partitures, mapes, quaderns de dibuix i objectes que per les característiques que tenen només es poden utilitzar com a material escolar, excepte els articles i aparells electrònics). Ho confirma així en la RTEAC de 28 de setembre del 2005, per al cas d'importació de motxilles, sempre que se

n'acrediti la destinació exclusiva com a material escolar i se'n pugui descartar l'ús per a viatges o per a activitats esportives, per exemple. Per al TEAC, és aplicable el tipus impositiu del 4% als "lliuraments d'objectes o articles, solts o en grups o conjunts, en els quals, encara que puguin tenir un ús mixt, constin esments especials independents, clars i indelebles que, per l'emplaçament, grandària i visibilitat que tenen, determinin la destinació exclusiva d'aquests objectes com a material escolar, amb excepció, en tot cas, dels articles o aparells electrònics", i en el supòsit concret analitzat es pren en consideració que es compleix aquest requisit per l'existència d'etiquetes amb la llegenda "Ús exclusiu escolar" que porten cosides les motxilles en un lloc visible i que no són extraïbles estirant-les amb la mà.

No s'indica res sobre aquest tema en l'enunciat del nostre supòsit, de manera que no sabem si la compra de motxilles per 10.000 euros compleix aquests requisits o no. A l'efecte de calcular la quota de l'IVA suportat per la compra de les motxilles, en aquesta resposta suposem que aquests béns es destinen exclusivament a ús escolar (també s'ha de reputar vàlida la resposta que consideri la possibilitat contrària), i que hi és aplicable el tipus superreduït:  $10.000 \times 4\% = 400$  euros.

b) La RTEAC de 29 de juny del 2005 entén que un producte repel·lent d'insectes com mosquits, paparres o mosques, qualificat com a plaguicida, i un producte antiparasitari amb poder insecticida per a combatre la parasitació per polls i altres paràsits no tenen la consideració de medicament, sinó de productes d'higiene personal, segons es desprèn de les definicions d'aquests dos conceptes contingudes en la llei del medicament, de manera que no és aplicable el tipus reduït del 8% que preveu l'article 91.u.1r.6 de la LIVA. Segons el parer de l'òrgan revisor, tributen al tipus del 8% "els lliuraments de productes sanitaris que, objectivament considerats, només puguin utilitzar-se per a prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir malalties o dolències de l'home o dels animals", i no s'hi inclouen "els productes d'higiene personal", els lliuraments dels quals tributen al tipus general del 18%. En el cas que ens ocupa (productes repel·lents d'insectes) la finalitat del producte és, segons el TEAC, "prevenir l'acció d'aquests paràsits, aplicant-lo a la pell o mucosa sana del cos humà", i per tant "no hi ha dubte que es compleixen els requisits que estableix l'article 8.13 de la Llei del medicament per a ser considerat un producte d'higiene personal". En conclusió, per la venda de productes repel·lents d'insectes l'empresa distribuïdora transfereix la quota de l'IVA següent:  $7.000 \times 18\% = 1.260$  euros.

c) En aquest supòsit és aplicable el tipus general del 18%, segons la doctrina continguda en la RTEAC de 4 de maig del 2005, amb l'argument que la maquinària per a dissenyar i polir lents de contacte no pot ser considerada objectivament com a producte o material sanitari, ja que l'ús directe d'aquesta maquinària no és el de suplir una deficiència, sinó la fabricació o elaboració de productes que sí que compleixen aquella funció. L'article 91.u.1.6è. de la LIVA enumera entre els béns sotmesos al tipus reduït del 8% "els aparells i complements, incloses les ulleres graduades i les lents de contacte que, per les característiques objectives que tinguin, siguin susceptibles de destinar-se essencialment o principalment a suplir les deficiències físiques de l'home o dels animals, incloses les limitacions de mobilitat i comunicació", i també "els productes sanitaris, el material, els equips o l'instrumental que, objectivament considerats, solament puguin utilitzar-se per a prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir malalties o dolències de l'home o dels animals". En definitiva, el TEAC afirma que no és aplicable aquest tipus reduït a la maquinària per a dissenyar i polir lents de contacte perquè no compleix dos requisits bàsics: que es consideri material sanitari i que, tenint aquesta qualificació d'"objectivament considerat", es pugui utilitzar exclusivament amb finalitats sanitàries. En definitiva, la compra de maquinària per a dissenyar i polir lents de contacte tributa al tipus general i l'IVA suportat és el següent:  $50.000 \times 18\% = 9.000$  euros.

d) Segons la doctrina continguda en la RTEAC de 10 de setembre del 2003, aquesta operació tributa al tipus general perquè els medicaments es destinen a altres usos diferents dels usos humans immediats, en aquest cas a la comercialització posterior. Per tant, no és aplicable aquí el tipus reduït del 8% que preveu l'article 91.dos.1.3r. de la LIVA perquè falta la justificació de la destinació dels medicaments per a ús humà, que l'ha de fer l'adquirent per qualsevol dels mitjans de prova en dret i, en particular, mitjançant la comunicació per escrit i sota la seva responsabilitat al seu transmissor. La falta d'aquesta justificació, acaba assenyalant el TEAC, ocasiona una tributació al tipus general de l'IVA. Per tant, l'IVA suportat per la compra és el següent:  $30.000 \times 18\% = 5.400$  euros.

e) Aquesta operació tributa al tipus reduït del 8% i no pas al tipus superreduït del 4%, segons es desprèn de la RTEAC de 2 de novembre del 2000. Això és així, segons aquest òrgan administratiu revisor, perquè el raïm no condicionat per a la venda al detall no es considera "fruites, verdures hortalisses, llegums i tubercles, que tinguin la condició de productes naturals d'acord amb el Codi alimentari i les disposicions dictades per a desenvolupar-lo" (art. 91.dos.1.1r.f LIVA), i sí en canvi substàncies o productes, amb independència de l'origen que tinguin, susceptibles de ser habitualment utilitzats en l'alimentació humana o animal (art. 91.u.1r. LIVA). Partint de la consideració que són fruites naturals les que es troben en el seu estat natural, contraposant-se als productes elaborats o transformats que requereixen un procés d'elaboració, el TEAC arriba a la conclusió que la delimitació del concepte *producte natural*

no és fàcil, perquè ni el Codi alimentari ni les disposicions que el desenvolupen ni la mateixa Llei de l'IVA defineixen aquest concepte. Per això en la resolució es resol aquesta indefinició aplicant l'article 45 del RIVA, que estableix que no es consideren processos de transformació "els actes de mera conservació dels béns, tals com pasteurització, refrigeració, congelació, assecatge, classificació, neteja, embalatge o condicionament, pelada, decorticació, estellada, trossejament, desinfecció o desinfectació".

D'acord amb el que s'ha exposat, acaba dient el TEAC, "ha d'entendre's per *productes naturals* els productes que es troben en el mateix estat que s'obtenen dels seus propis cultius, així com aquests mateixos productes quan hagin estat objecte d'operacions simples de manipulació o de conservació, mantenint les característiques originals, com són les de classificació, neteja, embalatge o condicionament, pelada, trossejament, desinfecció, desinsectació, refrigeració, congelació, pasteurització, dessecació, deshidratació i altres d'anàlogues necessàries per a donar als productes una presentació idònia i habitual per al consum o les d'esterilització". No compleixen aquests requisits, en canvi, altres operacions, tals com "extreure l'aigua que forma part de la fruita en aproximadament un 50% mitjançant una operació de dessecament, que no pot ser considerada una operació simple de manipulació destinada a la conservació", o presentar el raïm fora del penjoll, que "implica una modificació de les seves característiques habituals".

En definitiva, si la venda es refereix a les clàssiques bossetes de raïm per a consum la nit de Cap d'Any, podem afirmar que es tracta de productes obtinguts de la fruita natural, de diferents qualitats i que no poden tenir la consideració de productes naturals. Per tant, l'IVA transferit per l'empresa distribuïdora amb la venda és el següent:  $3.000 \times 8\% = 240$  euros.

f) Fins al 31 de desembre del 2001 aquesta operació podia haver estat sotmesa al tipus reduït del 8%, pel fet que l'article 91.u.1.8è. de la LIVA feia referència als "vehICLES de dues o tres rodes la cilindrada de les quals sigui inferior a 50 centímetres cúbics i compleixin la definició jurídica del ciclomotor". Malgrat que la normativa comunitària va qualificar els quadricicles lleugers de ciclomotors, la RDGT de 8 de gener de 1999 va interpretar que el precepte assenyalat en la redacció anterior no permetia incloure en el seu àmbit aquests quadricicles, amb l'argument que l'article feia referència exclusiva a vehicles de dues rodes o de tres, i no pas a vehicles de quatre rodes. En l'actualitat aquesta polèmica ja no hi és, perquè s'ha derogat el número 8è. de l'article 91.u.1 de la LIVA per la Llei 24/2001, de 27 de desembre, de manera que la venda d'aquest bé genera una quota de l'IVA transferit calculat segons el tipus general:  $60.000 \times 18\% = 10.800$  euros.

g) En el primer cas (material per a la confecció de pròtesis dentals), la venda tributa al tipus general del 18%. Ho entén així la RDGT de 8 de gener de 1999, sobre la base que "aquests productes, objectivament considerats, no es destinen als usos sanitaris de prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir les malalties o dolències de l'home o dels animals", i que, en conseqüència, no és possible aplicar el tipus reduït del 8% que preveu l'article 91.u.6è. de la LIVA. L'aplicació d'aquest precepte, acaba dient la DGT, no es pot estendre "als productes d'un ús mixt, sanitari i per a altres finalitats, amb independència de la condició del destinatari (hospitals, i centres d'atenció mèdica, IFP i centres d'ensenyament, indústria alimentària, etc.), ni tampoc a aquells productes que s'utilitzin en la fabricació dels productes sanitaris esmentats". La venda de material per a la confecció de pròtesis dentals genera, doncs, l'IVA transferit següent:  $10.000 \times 18\% = 1.800$  euros.

En canvi, la venda de cargols de dilatació (pròtesis dentals) destinats a ser ancorats directament a l'os del pacient sí que es beneficia del tipus reduït del 8%. Ho indica així la RDGT de 15 de gener de 1999, argüint que els cargols de dilatació "pot considerar-se que estan específicament dissenyats i construïts amb alta tecnologia i precisió per a l'ús exclusiu en la implantologia oral, és a dir, per a recuperar tots aquells malalts amb deficiències físiques a la boca, que per una malaltia periodontal o bé per qualsevol altre tipus de traumatisme estan en aquesta situació. Tots els productes", acaba dient l'òrgan administratiu, "estan directament ancorats a l'os del pacient, la destinació final que tenen és exclusivament guarir els malalts necessitats d'aquest tipus de pròtesis i no són aplicables en cap altra utilització." En aquest cas, l'IVA transferit és el següent:  $9.000 \times 8\% = 720$  euros.

h) En aplicació de l'article 91.dos.1.2n. de la LIVA ("llibres, diaris i revistes que no continguin únicament o fonamentalment publicitat, així com els elements complementaris que es lliurin juntament amb aquests béns mitjançant preu únic"), la RDGT de 20 de gener de 1999 estima que aquesta operació ha de tributar al tipus superreduït del 4%. En el supòsit no es planteja cap polèmica, ja que les revistes no contenen publicitat (si n'haguessin contingut només es beneficiarien del tipus superreduït en cas que per aquest concepte l'editor hagués obtingut un 75% o menys dels ingressos totals, d'acord amb les regles contingudes en la RDGT 3/1993, de 5 de març). L'IVA transferit per la venda és, doncs, el següent:  $6.000 \times 4\% = 240$  euros.

i) Aquesta compra tributa al tipus reduït del 8%. L'article 91.u.1.6è. de la LIVA enumera entre els béns sotmesos a aquest tipus "els productes sanitaris, el material, els equips o l'instrumental que, objectivament considerats, solament puguin utilitzar-se per a prevenir,

diagnosticar, tractar, alleujar o guarir malalties o dolències de l'home o dels animals", i se n'exclouen els cosmètics i els productes d'higiene personal, "a excepció de compreses, tampons i protectors íntims". La RDGT de 29 de gener de 1998, d'acord amb la definició del terme *productes sanitaris* que comprèn la Llei del medicament (qualsevol instrument, dispositiu, equip, material o altre article, inclosos els accessoris i programes lògics que intervenen en el bon funcionament d'aquestes eines, destinats pel fabricant a ser utilitzats en éssers humans, només o en combinació amb d'altres, amb finalitats de diagnòstic, prevenció, control, tractament o alleujament d'una malaltia o lesió; investigació, substitució o modificació de l'anatomia o d'un procés fisiològic; regulació d'una concepció; i l'acció principal dels quals no s'aconsegueixi per mitjans farmacològics, químics o immunològics, ni pel metabolisme, però a la funció dels quals puguin concórrer aquests mitjans), arriba a la conclusió que el profilàctic és un "producte sanitari". En conseqüència, la compra genera la quota de l'IVA suportat següent:  $4.000 \times 8\% = 320$  euros.

j) En aquest tipus de béns (làpides) la RDGT de 5 de febrer del 2001 distingeix diferents supòsits a l'efecte de determinar el tipus aplicable. L'article 91.u.2.10è. de la LIVA indica que als "serveis funeraris efectuats per les empreses funeràries i els cementiris, i els lliuraments de béns que hi estan relacionats efectuats als qui siguin destinataris dels serveis esmentats" és aplicable el tipus reduït del 8%. La venda de làpides, segons la resolució esmentada, només es beneficia d'aquest tipus si compleix dos requisits: que els béns objecte de lliurament estiguin relacionats amb els serveis funeraris i que qui rep el lliurament sigui el destinatari dels serveis funeraris esmentats, amb independència de qui faci aquest lliurament. En el nostre supòsit, la venda de làpides a una funerària, no es compleix aquest segon requisit subjectiu (la funerària no és destinatària del servei funerari), de manera que tributa al tipus general, i genera l'IVA transferit següent:  $50.000 \times 18\% = 9.000$  euros.

k) Malgrat que la compra de "llibres, diaris i revistes que no continguin únicament o fonamentalment publicitat, així com els elements complementaris que es lliurin juntament amb aquests béns mitjançant preu únic", està gravada al tipus superreduït del 4% (art. 91.dos.1.2n. LIVA), la RDGT d'11 de setembre del 2000 considera que, davant l'absència d'un concepte legal de "llibre" i la definició que d'aquest bé en fa el *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia Española (tota obra científica o literària de prou extensió per a formar un volum), les guies turístiques no es beneficien de cap tipus reduït i tributen al tipus general. Aquí, doncs, l'IVA suportat per la compra de les guies és el següent:  $8.000 \times 18\% = 1.440$  euros.

l) Aquestes dues subvencions no formen part de la base imposable. En el primer cas, la subvenció municipal per a compensar el dèficit d'explotació (100.000 euros), no està vinculada directament al preu de les operacions subjectes a l'impost, perquè no s'estableix segons el nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinin amb anterioritat a la realització de l'operació (número 3r. de l'article 78.dos de la LIVA). I en el segon cas, la subvenció de capital per a l'adquisició d'una furgoneta (6.000 euros), són quantitats percebudes per raó d'indemnitzacions que no constitueixen contraprestació o compensació dels lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost (número 1r. de l'article 78.tres de la LIVA).

m) Aquesta operació tributa al tipus general, ja que les furgonetes no es comprenen en cap apartat dels tipus reduïts que preveu l'article 91 de la LIVA. L'IVA suportat és el següent:  $30.000 \times 18\% = 5.400$  euros.

28. a) La importació de llavors de blat de moro d'acord amb el que preveu l'article 91 de la LIVA i el Codi alimentari es grava al 4% quan es tracta de producte natural que no és objecte de procés de transformació, procés que no impliquen les simples operacions de manipulació o de conservació (RTEAC 00/2969/2006, de 22 de novembre del 2006, vocalia 8a.).

b) A les importacions de blat dur a granel hi és aplicable el tipus superreduït de l'IVA del 4% que preveu l'article 91.dos de la LIVA, ja que el blat està relacionat expressament en l'epígraf 3.17.02 del Codi alimentari com a cereal i els cereals tenen la condició de productes naturals, segons la normativa de l'IVA i del Codi alimentari, encara que no siguin aptes per a l'alimentació humana i amb independència de la destinació que hi doni l'adquirent o importador (RTEAC 00/921/2006, de 27 de setembre del 2006, vocalia 8a.).

c) El producte importat consistent en adob agromineral específic per a gespa amb un 75% de nitrogen de liberalització lenta i presentat com d'utilització específica en jardineria per a ús en camps de joc, per les característiques objectives que té i les condicions de presentació, que pot ser utilitzat tant en activitats agrícoles com en altres tipus d'activitats, ha de tributar al tipus general del 18% de l'IVA (RTEAC 00/4125/2005, de 13 de setembre del 2006, vocalia 8a.).

d) És aplicable el tipus superreduït de l'IVA del 4% a les importacions de pipes de gira-sol per a l'extracció d'oli, ja que té el caràcter de producte natural i amb independència de l'ús a què es destinin aquests productes. No s'aplica el tipus del 8% encara que correspongui als productes que habitualment i idòniament són utilitzats en l'obtenció d'aliments i les pipes de

gira-sol no siguin aptes per al consum humà en el moment de fer-ne la importació conforme a les disposicions del Codi alimentari (RTEAC 00/2200/2006, de 13 de setembre del 2006, vocalia 8a.).

e) La condició específica, respecte dels animals vius, per a l'aplicació del tipus reduït de l'IVA del 8%, està en el fet que s'utilitzin, habitualment i idòniament, per a l'obtenció d'aliments, cosa que inclou les vedelles reproductores, ja que la finalitat coincideix substancialment amb la d'un animal productor de llet, perquè tots dos tipus d'animals són utilitzats en la producció de béns que es destinen al consum humà o animal tant directament com formant part d'altres aliments. Aquest criteri ja ha estat mantingut pel TEAC en la seva resolució (RG 00/4461/2001) de 28 d'abril del 2004 (RTEAC 00/3811/2003, de 27 de juliol del 2005, vocalia 8a.).

f) És procedent l'aplicació del tipus general del 18% a la importació de clorur potàssic a granel, destinat a barrejar-lo amb àcid sulfúric per a obtenir sulfat potàssic, ja que no es pot considerar, ateses les condicions objectives que té, susceptible de ser utilitzat en activitats agrícoles, forestals o ramaderes d'una manera directa, habitual i idònia, perquè hi ha la possibilitat de la utilització de la mercaderia en altres usos amb independència de la classificació aranzelària que tingui (RTEAC 00/1889/2003, de 26 de maig del 2004, vocalia 8a.).

g) D'acord amb l'article 8 de la Llei 25/1990, del medicament, el "sèrum estèril fetal boví" i les "cèl·lules de ratolí" per a processos de producció d'hormona del creixement no tenen la condició de medicament, substància medicinal, forma galènica o producte intermedi, sinó que tenen la consideració de matèria primera. En conseqüència, la importació d'aquests productes tributa al 18% (RTEAC 00/242/2000, de 17 de juliol del 2002, vocalia 8a.).

h) A la importació de fruits dessecats hi és aplicable el tipus impositiu superreduït del 4% d'acord amb les resolucions de 19 de gener i 14 de maig de 1998 de la Direcció General de Tributs, per remissió de l'article 91 de la Llei de l'IVA al Codi alimentari espanyol (RTEAC 00/6153/1998, de 6 de juny del 2001, vocalia 8a.).

29. a) Com que no s'especifica la part del preu total que correspon a cadascun dels tres immobles (habitatge, garatge i local comercial), hem de prorratejar el total de la contraprestació de l'operació segons el valor de mercat que tenen (art. 79.dos LIVA).

El valor de mercat de cada immoble és el següent:

- Habitatge: 120 metres quadrats x 2.500 euros per metre quadrat = 300.000 euros.
- Garatge: 20 metres quadrats x 1.000 euros per metre quadrat = 20.000 euros.
- Local comercial: 140 metres quadrats x 3.000 euros per metre quadrat: 420.000 euros.
- Total: 740.000 euros.

A partir d'aquest càlcul, hem de saber quina part dels 500.000 euros de contraprestació total correspon a cadascun dels tres immobles, en la mateixa proporció que té el valor de mercat d'aquests immobles respecte del valor de mercat total:

- Habitatge:  $500.000 \times (300.000 / 740.000) = 202.702,70$  euros.
- Garatge:  $500.000 \times (20.000 / 740.000) = 13.513,50$  euros.
- Local comercial:  $500.000 \times (420.000 / 740.000) = 283.783,75$  euros.

Tenint en compte que els habitatges i els garatges tributen al tipus reduït del 8% (art. 91.1.7è. LIVA) i que els locals comercials en canvi ho fan al tipus normal del 18% (art. 90 LIVA), les quotes de l'IVA meritedes pel promotor al client són les següents:

- Habitatge i plaça de garatge:  $(202.702,70 + 13.513,50) \times 8\% = 216.216,20 \times 8\% = 17.297,30$  euros.
- Local comercial:  $283.783,75 \times 18\% = 51.081,08$  euros.
- Total de la quota de l'IVA meritada:  $17.297,30 + 51.081,08 = 68.378,38$  euros.

b) Pel que fa la base imposable hem de tenir en compte que al preu de venda de cada pis (125.000 euros) s'hi ha de sumar la part proporcional del valor del terreny que s'imputa a cadascun dels habitatges. Això és així perquè l'article 78.dos de la LIVA indica que s'inclou en la base imposable tota subvenció vinculada directament al preu de l'operació subjecta a l'impost. En aquest sentit, la contestació de la Direcció General de Tributs de 5 d'abril del 2004 interpreta que es considera aquest tipus de subvenció el pagament en espècie mitjançant el lliurament de terreny on se situaran els habitatges. En el cas que ens ocupa:  $600.000 / 50 = 12.000$ . Per tant, la base imposable per la venda de cada pis és la següent:  $125.000 + 12.000 = 137.000$  euros.

Essent habitatges protegits, el tipus és del 4% (art. 91.dos.1.6è. LIVA), de manera que la quota de l'IVA transferida per l'empresa en la venda de cada pis és la següent:  $137.000 \times 4\% = 5.480$  euros.

c) Les execucions d'obres que tenen per objecte la construcció d'edificis destinats principalment a habitatges, inclosos els locals, annexos, garatges, instal·lacions i serveis complementaris que hi estan situats, tributen al tipus del 8% si, almenys, el 50% de la superfície construïda es destina a habitatge (art. 91.3.1r. LIVA).

Per a comprovar si en el nostre supòsit es compleix aquesta condició hem de partir de les dades següents:

- Superfície total de l'edifici:  $(60 \text{ pisos} \times 75 \text{ metres quadrats}) + (25 \text{ oficines} \times 60 \text{ metres quadrats}) + (5 \text{ locals} \times 100 \text{ metres quadrats}) + 750 \text{ metres quadrats (espais comuns)} = 4.500 + 1.500 + 500 + 750 = 7.250 \text{ metres quadrats}$ .
- Superfície de l'edifici destinada a habitatge:  $(60 \text{ pisos} \times 75 \text{ metres quadrats}) = 4.500 \text{ metres quadrats}$ .
- Percentatge de la superfície dels habitatges respecte del total de superfície dels edificis:  $(4.500 / 7.250) \times 100 = 62,07\%$ .

Per tant, essent superior al 50% la superfície destinada a habitatge en relació amb el total de superfície de l'edifici, el constructor ha de transferir pel lliurament d'aquest immoble la quota següent:  $1.000.000 \times 8\% = 80.000$  euros.

**30. a)** L'article 91.u.2 de la LIVA diu que s'ha d'aplicar el tipus impositiu del 8% als "serveis d'hostaleria, acampament i balneari, els de restaurants i, en general, el subministrament de menjars i begudes per a consumir a l'acte, fins i tot si es confeccionen amb encàrrec previ del destinatari".

D'altra banda, l'article 11 de la llei esmentada estableix que tenen la consideració de prestacions de serveis, a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit, entre altres, "els serveis d'hostaleria, restaurant o acampament".

L'apartat dos, número 15è., de l'esmentat article 11 estableix que, en particular, es consideren prestacions de serveis "les operacions de mediació i les d'agència o comissió quan l'agent o comissionista actuï en nom d'altri. Quan actuï en nom propi i intervingui en una prestació de serveis s'entén que ha rebut i prestat per si mateix els serveis corresponents."

D'acord amb els termes de la consulta de la DGT V005-04, de 17 de febrer del 2004, l'empresa britànica rep de l'empresari consultant un servei d'acampament (cessió d'unes quantes places de càmping i dret a l'ús de les instal·lacions i serveis de càmping) i, posteriorment, ha de prestar el mateix servei en nom propi als seus clients. En conseqüència, el servei prestat per l'empresari tarragoní que consisteix en la cessió de determinades places d'un càmping amb dret a l'ús de les instal·lacions i els serveis del càmping tributa per l'impost sobre el valor afegit al tipus impositiu del 8%.

**b)** L'article 91.u.1.7è. de la LIVA indica que tributen al tipus reduït del 8% els edificis o parts dels edificis aptes per a la utilització com a habitatges, incloses places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que hi estan situats que es transmetin conjuntament.

El problema que es planteja en el supòsit és la destinació de l'edifici, usat com a despatx professional, és a dir, diferent de l'habitatge. La resposta a la consulta de la DGT V0018-98, de 24 de juny de 1998, estableix que s'ha d'aplicar el tipus reduït del 8% als lliuraments d'edificis o part dels edificis aptes per a utilitzar-los com a habitatges, amb independència de la finalitat a què els destini l'adquirent. En aquesta resolució s'argumenta que l'aplicació del tipus reduït en el supòsit a què es refereix l'article 91.u.1.7è. de la LIVA depèn d'una circumstància objectiva (l'aptitud de l'edifici o part de l'edifici objecte de lliurament de ser utilitzat com a habitatge) i no pas de la finalitat a què destini l'adquirent el bé objecte de transacció, de manera que no obsta a l'aplicació del tipus reduït el fet que l'adquirent destini l'edifici o part de l'edifici a un ús diferent del d'habitatge.

Per tant, no hi ha dubte que el tipus aplicable en aquest cas és el del 8%. Això s'entén sense perjudici de l'aplicació del tipus reduït del 4% als lliuraments d'habitatges qualificats administrativament com de protecció oficial de règim especial o de promoció pública, en els termes que estableix l'article 91.dos.1.6è. de la LIVA.

c) En la resposta a la consulta de la DGT V0036-03, de 15 d'abril del 2003, s'indica, entre altres coses, el tipus impositiu que s'ha d'aplicar en les execucions d'obra per a la construcció d'una residència per a persones discapacitades iniciada per una associació sense ànim de lucre.

En aquesta consulta es recorda que l'article 91.u.3.1r. de la LIVA indica que s'aplica el tipus del 8% a les execucions d'obres, amb aportació de materials o sense, conseqüència de con-

tractes formalitzats directament entre el promotor i el contractista que tenen per objectiu la construcció o rehabilitació d'edificacions o parts de les edificacions destinades principalment a habitatges, inclosos els locals, annexos, garatges, instal·lacions i serveis complementaris que hi estan situats. Segons la LIVA, es considera que són destinades principalment a habitatges les edificacions en què almenys el 50% de la superfície construïda es destina a aquesta utilització. La normativa de l'IVA no determina el concepte d'*habitatge*, de manera que és procedent definir-lo segons la noció usual que té, com a edifici o part de l'edifici destinat a habitació o domicili d'una persona física o d'una família, de manera que constitueixi la seva llar o la seu de la seva vida domèstica.

Segons la doctrina de la DGT, a l'efecte de l'IVA, no tenen la consideració d'edificis destinats principalment a habitatges, entre altres, els asils i internats destinats a l'exercici d'una activitat empresarial. A més, en l'article 5.u.a de la LIVA s'estableix que es consideren empresaris o professionals les persones o entitats que fan activitats empresarials o professionals, qualificades com aquelles que impliquen ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests factors, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis, i que, segons aquesta definició, no tenen la consideració d'empresaris o professionals els qui fan exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, excepte les societats mercantils, que tenen, en tot cas (actualment, excepte prova en contra), aquesta consideració.

La consulta esmentada conclou establint que els serveis d'allotjament a persones amb minusvalidesa prestats per una associació en un edifici de la seva propietat constitueixen, en principi, una activitat empresarial. No obstant això, no es considera empresari l'associació esmentada quan totes les operacions que faci siguin a títol gratuït. Per tant, les execucions d'obra per a la construcció d'un edifici, que es destinarà a residència de persones amb minusvalidesa, tributen al tipus del 8% si l'associació esmentada no el destina a fer una activitat empresarial i sempre que aquestes execucions d'obres compleixin els altres requisits que estableix l'article 91.u.3 de la LIVA.

d) En la consulta de la DGT V0051-01, de 14 de juny del 2001, s'indica el tipus impositiu que s'ha d'aplicar a l'adquisició d'un edifici de cinc plantes que no té feta la divisió horitzontal, i que té tres locals a la planta baixa i una oficina a cadascuna de les altres plantes, i tenint present que tots aquests espais estan arrendats.

L'article 20 de la LIVA regula les anomenades *exempcions* en operacions interiors, i disposa, en l'apartat u, número 22è., que són exempts d'aquest impost els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què estan enclavades, quan tenen lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació. De conformitat amb el que disposa l'apartat dos de l'article 20 de la LIVA, l'exempció prevista en el número 22è. de l'apartat u del mateix article pot ser objecte de renúncia pel subjecte passiu, en la forma 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.

Si és procedent la renúncia a l'exempció, de manera que l'operació quedi subjecta a l'IVA, la DGT determina que en l'article 79.dos de la LIVA s'estableixen les regles aplicables per a la determinació de la base imposable de l'IVA corresponent a les operacions en què, a canvi d'un preu únic global, es transmeten diversos béns i serveis. En concret, en l'article esmentat s'indica que quan en una mateixa operació i per preu únic es lliuren béns o es presten serveis de diversa naturalesa, fins i tot en els supòsits de transmissió de tot o part d'un patrimoni empresarial, la base imposable corresponent a cadascun d'aquests béns o serveis es determina en proporció al valor de mercat dels béns lliurats o dels serveis prestats.

En l'article 91.u.1.7è. de la LIVA s'indica que s'aplica el tipus impositiu del 8% als lliuraments dels edificis o parts dels edificis aptes per a utilitzar-los com a habitatges i que no tenen la consideració d'annexos a habitatges els locals de negoci, encara que es transmetin juntament amb els edificis o parts dels edificis destinats a habitatges.

La DGT, com a conclusió de la consulta esmentada, estableix que com que el supòsit analitzat comprèn el lliurament per un preu únic de béns de diferent naturalesa, habitatges i locals, la base imposable corresponent a cadascun d'aquests béns es determina en proporció al valor de mercat dels béns lliurats, i s'aplica el tipus impositiu del 18% al lliurament de locals comercials i el tipus impositiu del 8% al lliurament de l'edifici o parts de l'edifici aptes per a utilitzar-les com a habitatges. Aquest tipus impositiu del 8% s'aplica malgrat que les parts de l'edifici aptes per a ser utilitzades com a habitatge es destinen a un altre ús, com per exemple oficina, ja que l'aplicació del tipus reduït del 8% depèn d'una circumstància objectiva, que és l'aptitud de l'edifici o part de l'edifici objecte de lliurament de ser utilitzat com a habitatge, i no pas de la finalitat a què destini el bé objecte de transacció l'adquirent.

e) L'article 91.u.1.6è. de la LIVA declara que s'ha d'aplicar el tipus impositiu del 8% als lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions dels productes sanitaris, material,



equips i instrumental que, objectivament considerats, solament es poden utilitzar per a prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir les malalties o dolències de l'home o dels animals.

En la resposta a la consulta de la DGT V0069-03, de 16 de setembre del 2003, s'argumenta que aquest tipus impositiu reduït és aplicable als productes que, per la configuració objectiva que tenen, només es puguin destinar als usos sanitaris que s'esmenten en el precepte transcrit anteriorment, i aquesta aplicació no es pot estendre als productes d'un ús mixt, sanitari i per a altres finalitats, amb independència de la condició del destinatari (hospitals, universitats, CSIC, Conselleria de Salut de comunitats autònomes, laboratoris, farmacèutics, etc.).

En aquesta mateixa resolució, i sobre la base de les definicions contingudes en la Directiva 98/79/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 27 d'octubre de 1998, sobre productes sanitaris per a diagnòstic *in vitro* (DOCE de 7 de desembre de 1998), incorporada a l'ordenament jurídic espanyol mitjançant el Reial decret 1662/2000, de 29 de setembre (BOE del 30), l'informe amb data 20 d'agost del 2003 de la Subdirecció General de Productes Sanitaris de la Direcció General de Farmàcia i Productes Sanitaris, del Ministeri de Sanitat i Consum, i la Directiva 93/42/CE, la DGT conclou que tributen per l'IVA al tipus impositiu del 8% els lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions dels productes sanitaris que serveixen per a prevenir, diagnosticar, tractar i alleujar les malalties i dolències dels homes o dels animals, com el test per a detectar malalties en persones i el test d'orina, i que, per contra, tributen per l'impost al tipus impositiu del 18% els lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions del test d'embaràs, test d'ovulació i test de menopausa, ja que aquests productes objectivament considerats no es destinen exclusivament als usos sanitaris de prevenir, diagnosticar, tractar, alleujar o guarir les malalties o dolències de l'home o dels animals.

f) En la resposta a la consulta de la DGT V0168-05, de 7 de febrer del 2005, s'interpreta que en aplicació del que disposa l'article 91.u.2.7è. de la LIVA les prestacions de serveis relacionades amb espectacles, parcs d'atraccions, atraccions de fira i altres manifestacions culturals que no són exemptes (això és, les que no són prestades per entitats públiques o privades de caràcter social, segons el que disposa l'article 20.1.14 de la LIVA) han de ser gravades al tipus reduït del 8%. Així mateix, la DGT apunta que el tipus reduït no solament és aplicable a les entrades al lloc on es presten els serveis, sinó també als serveis propis d'aquests llocs o recintes (Resolució de 4 de març de 1993).

Per tant, tributen per l'IVA al tipus impositiu del 8% els serveis d'utilització de parcs infantils d'esbarjo i jocs en espais públics duts a terme per una empresa per a les entitats públiques (en aquest cas, ajuntaments) amb les quals en contracta la realització, i també quan els presta a l'usuari final mitjançant preu.

g) L'article 91.u.2.9è. de la LIVA indica que s'aplica el tipus reduït del 8% a les prestacions dels serveis a què es refereix l'article 20.u.8è. de la LIVA, sempre que aquests serveis no siguin exemptes en virtut del que preveu aquest últim precepte. En l'elenc de serveis exemptos inclosos en aquest article hi ha les prestacions de serveis fetes per entitats de dret públic o entitats privades de caràcter social referides a l'educació especial i assistència de persones amb minusvalidesa.

D'acord amb la resposta a la consulta de la DGT V0254-04, de 5 de novembre del 2004, els serveis relatius a l'atenció i ajuda dels discapacitats físics, psíquics i sensorials prestats per una treballadora social són subjectes i no exemptos de l'IVA, atès que aquesta professional no té la condició d'establiment privat de caràcter social, de manera que és aplicable a aquests serveis el tipus impositiu del 8%.

h) L'article 91.u.3.1r. de la LIVA disposa que s'ha d'aplicar el tipus impositiu del 8% a les execucions d'obres, amb aportació de materials o sense, conseqüència de contractes formalitzats directament entre el promotor i el contractista, que tenen per objecte la construcció o rehabilitació d'edificacions o parts de les edificacions destinades principalment a habitatges, inclosos els locals, annexos, garatges, instal·lacions i serveis complementaris que hi estan situats. El mateix precepte assenyalava que es consideren destinades principalment a habitatges les edificacions en què almenys el 50% de la superfície construïda es destina a aquesta utilització.

Segons la consulta de la DGT V0275-05, de 23 de febrer del 2005, l'aplicació del tipus reduït del 8% és procedent quan es compleixen determinats requisits i no s'estén a les execucions d'obres que tenen per objecte la construcció de piscines o instal·lacions esportives, encara que es contractin directament amb el promotor d'una edificació (resolució vinculant de la Direcció General de Tributs de 31 de març de 1986).

En definitiva, la DGT considera que el tipus impositiu aplicable en l'IVA a les execucions d'obra que consisteixen en la construcció d'una piscina que forma part d'un projecte arquitectònic d'habitatge unifamiliar amb piscina és el tipus general del 18%.

## Bibliografia

### Nota

La bibliografia que conté aquest apartat únicament fa referència als treballs relacionats específicament amb els obligats tributaris de l'IVA i els elements de quantificació de la quota tributària (base imposable i tipus de gravamen).

### 1. Subjectes passius, responsables i transferència

**Almudí Cid, J. M.** (2011). "La rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones (art. 89.tres.2.º de la ley del IVA): cuestiones comunitarias y constitucionales". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

**Álvarez Barbeito, P.** (2007). "Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA". *Estudios Financieros* (núm. 293-294).

**Álvarez Barbeito, P.** (2010). "Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA". A: J. Arrieta y Martínez de Pisón; M. A. Collado Yurrita; J. J. Zornoza Pérez (dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi.

**Banacloche Palao, C.** (2006). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas". *Impuestos* (núm. 2).

**Banacloche Pérez-Roldán, J.** (1983). "El sujeto pasivo en el IVA". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 40).

**Bollo Arocena, M. C.** (1983). *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*. Madrid: IEF.

**Carbajo Vasco, D.** (2010). "Inversión de sujeto pasivo en el IVA y transmisión de certificados de emisión. Notas sobre la modificación legislativa de la Ley 11/2009". *Gaceta Fiscal* (núm. 294).

**Casa Agudo, D.** (2009). "Inversión del sujeto pasivo o 'reverse charge', límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad". *Crónica Tributaria* (núm. 131).

**Fernández Pavés, M. J.** (2002). "Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA". *Tributos Locales* (núm. 16).

**Galán Sánchez, R. M.** (1996). "Los entes locales como sujetos pasivos del IVA". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

**González Ortiz, D.** (2004). "Responsabilidad tributaria del destinatario de las operaciones sujetas al IVA". *Impuestos* (núm. 2).

**González Sánchez, M.** (1976). *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Guerra Reguera, M.** (2002). "Un caso de repercusión improcedente del IVA en la transmisión de inmuebles: devolución de ingresos indebidos". *Impuestos* (núm. 2).

**Jabalera Rodríguez, A.** (2011). "Inversión del sujeto pasivo y requisitos formales para la deducción del IVA (STJCE de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

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

**Martín Fernández, J.** (1996). "Algunas cuestiones sobre los entes públicos y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 144).

**Orón Moratal, G.** (1997). "El incumplimiento del repercutido en el IVA y en los impuestos especiales". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 36).

**Ruiz Garijo, M.** (2008). "Un nuevo y anómalo supuesto de responsabilidad tributaria en el IVA: análisis de su adecuación al Derecho Comunitario y de su eficacia en una economía globalizada". *Impuestos* (núm. 21).

**Sartorio Albalat, S.** (1992). *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Marcial Pons.

**Valdés Costa, K.** (1996). "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

**Varona Alabern, J. E.** (2008). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del adquirente en el IVA (art. 87.cinco de la LIVA)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

## 2. Base imposable i tipus de gravamen

**Araque Salmerón, R.** (2009). "Modificación de la base imponible del IVA en el marco de los procesos concursales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 12).

**Ballarín Espuña, M. A.** (2001). "Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales". *Gaceta Fiscal* (núm. 198).

**Banacloche Pérez-Roldán, J.** (1992). "La base imponible en el IVA en operaciones interiores". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 18).

**Blasco Delgado, C.; Olmedillo Adrados, J. L.** (2001). "Modificación de la base imponible en el IVA derivada de cuotas repercutidas incobrables y procedimientos de quiebra y suspensión de pagos". *Información Fiscal* (núm. 45).

**Calvo Vérguez, J.** (2004). "Modificación de la base imponible del IVA por ineficiencia sobrevenida de la operación gravada". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 2).

**Calvo Vérguez, J.** (2006). "Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su tratamiento en la regla de prorata: en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005". *Impuestos* (núm. 1).

**Calvo Vérguez, J.** (2008). "La aplicación del tipo impositivo del IVA en las operaciones inmobiliarias". *Consultor Inmobiliario* (núm. 95).

**Calvo Vérguez, J.** (2009). "A vueltas con la determinación de la base imponible en el ITP y AJD y en el IVA de las operaciones de cesión de créditos de adquisición de inmuebles en construcción". *Forum Fiscal de Álava* (mes 6).

**Calvo Vérguez, J.** (2010). "Tipos de gravamen de IVA susceptibles de ser aplicados en las operaciones inmobiliarias: ¿a qué operaciones han de aplicarse los tipos reducido y superreducido?". *Quincena Fiscal* (núm. 9).

**Carbajo Vasco, D.** (1993). "Los tipos de gravamen en la nueva legislación del IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 107).

**Casana Merino, F.** (1990). "La base imponible del IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 67 i 68).

**Falcón y Tella, R.** (1994). "La no inclusión de los intereses en la base imponible del IVA: sentencia del tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 1993". *Impuestos* (núm. 1).

**García Balseiro, G.** (1997). "IVA: base imponible. La contraprestación representada por bonos (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 24 de octubre de 1996)". *Impuestos* (núm. 2).

**Gil Maciá, L.** (2011). "Sujeción y base imponible de los autoconsumos en el IVA: el cambio de afectación de las viviendas rehabilitadas". *Nueva Fiscalidad* (núm. 2).

**Grávalos Olivella, J.** (2008). "Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

**Ibáñez Marsilla, S.** (1997). "Comisiones de compra, valor en aduana y base imponible en las importaciones (I y II)". *Carta Tributaria* (núm. 276 i 277).

**Ibáñez Marsilla, S.** (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*. Madrid: McGraw-Hill.

- Jabalera Rodríguez, A.** (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas". *Crónica Tributaria* (núm. 129).
- Martín Martín, J.** (2006). "La base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas". *Estudios Financieros* (núm. 274).
- Pérez Calzada, J. M.** (1997). "IVA: tipo impositivo, modificación de la base imponible y deducciones". *Impuestos* (núm. 1).
- Platas Palacios, A.** (2008). "El tipo reducido en el IVA y su relación con las exenciones del impuesto". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 22).
- Rodríguez Márquez, J.** (2008). "La base imponible del IVA en las transmisiones de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).
- Rodríguez Rodríguez, A.** (2006). "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal". *Estudios Financieros* (núm. 278).
- Sánchez Gallardo, F. J.** (2002). "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA". *Carta Tributaria* (núm. 6).
- Sánchez Sánchez, A.** (2007). "La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de acuerdo a la jurisprudencia del TJCE". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 79).
- Solana González, G.** (1988). *Los tipos impositivos en el IVA comunitario*. Madrid: Ministerio de Hacienda.