
Fiscalitat del consum general

PID_00264538

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores





Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2019)

Tercera edició: setembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars dels drets.

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Quines operacions tributen per l'IVA?	7
1.1. En quines normes es regula l'impost?	7
1.2. Quins lliuraments de béns i prestacions de serveis es graven? ...	8
1.3. Què són les adquisicions intracomunitàries?	14
1.4. Com tributen les importacions en l'IVA?	16
1.5. Quines operacions estan exemptes?	17
2. Qui ha de pagar l'IVA?	21
2.1. Qui són els subjectes passius de l'impost?	21
2.2. Qui són els responsables tributaris?	22
2.3. Com es repercuteix l'impost?	22
3. Com es calcula l'import de l'IVA?	24
3.1. Quins imports s'inclouen a la base imposable?	24
3.2. Quins tipus de gravamen s'han d'aplicar?	25
3.3. Com es dedueix l'impost suportat?	26
4. Com es presenta la declaració de l'IVA?	29
4.1. En quins casos està prevista la devolució de l'impost?	29
4.2. Què són els règims especials?	29
4.3. Com es gestiona i paga l'impost?	35
Activitats	37
Exercicis d'autoavaluació	38
Solucionari	40

Introducció

L'**impost sobre el valor afegit** és un impost que grava els lliuraments de béns i les prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals, les adquisicions intracomunitàries de béns i les importacions de béns. A través del mecanisme de la repercussió als adquirents dels béns i serveis de les quotes reportades pels subjectes passius de l'impost (empresaris i professionals), que són els que realitzen el fet imposable de l'impost, s'aconsegueix que la càrrega econòmica de l'IVA recaigui sobre el consumidor.

Cal tenir en compte que el tràfic patrimonial també resulta gravat per l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. La modalitat d'aquest impost que sotmet a tributació les transmissions patrimonials oneroses, també indirecte, recau sobre el tràfic no empresarial, per la qual cosa en principi no hauria de presentar cap element conflictiu en la delimitació amb l'IVA, perquè aquest grava les operacions mercantils. No obstant això, determinades operacions immobiliàries subjectes però exemptes d'IVA es graven a través d'aquest impost sobre transmissions patrimonials.

L'IVA és un impost general sobre el consum o el tràfic empresarial que grava la totalitat de les vendes, sigui quina sigui la fase del procés de producció i el tipus de mercaderia o servei. Precisament, el caràcter plurifàsic de l'IVA (que només grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten) és el que, en gran part, explica la neutralitat del mateix en el procés productiu, que s'aconsegueix calculant la quota a ingressar (o a retornar, si és negativa) mitjançant el mecanisme de la deducció de les quotes suportades pel contribuent, però també el que provoca l'enorme complexitat tècnica del seu règim jurídic i el caràcter enormement casuístic del mateix.

Objectius

Els principals objectius a aconseguir són els següents:

- 1.** Entendre en quines normes es regula l'impost sobre el valor afegit i a quins lliuraments de béns i prestacions de serveis grava.
- 2.** Delimitar què són les adquisicions intracomunitàries i les importacions, així com les operacions que es troben exemptes.
- 3.** Comprendre qui són els subjectes passius de l'impost, els responsables tributaris i els subjectes repercutits.
- 4.** Assimilar com es calcula la quantia de l'impost, especialment en relació amb els imports que s'inclouen a la base imposable.
- 5.** Situar i comprendre la regulació dels tipus de gravamen i la deducció de l'impost suportat.
- 6.** Identificar les principals normes en relació amb els règims especials i la gestió de l'impost.

1. Quines operacions tributen per l'IVA?

1.1. En quines normes es regula l'impost?

L'impost sobre el valor afegit es regula en la Llei 37/1992, de 28 de desembre, que va incorporar al nostre ordenament la normativa comunitària (fonamentalment, la continguda en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de maig, coneguda com a Sisena Directiva de l'IVA, que ha estat refosa en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembre, així com també en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de desembre), i pel Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el reglament.

A més de la seva naturalesa **indirecta** (ja que recau sobre una manifestació indirecta de capacitat econòmica, com és el consum), ens trobem davant un impost de caràcter **real, objectiu i instantani**.

També convé esmentar les notes indicades pel Tribunal de Justícia de les comunitats europees en relació amb la imposició general sobre el volum de negocis. Aquestes notes són les següents: el caràcter **general** de l'impost, que grava totes les transmissions de béns i prestacions de serveis; la **proporcionalitat**, que es manifesta en la seva relació amb el preu de béns i serveis; i el caràcter **plurifàsic**, és a dir, es grava cada fase de producció i comercialització dels béns.

Els impostos plurifàsics

Els impostos plurifàsics poden ser de dues classes:

- Impostos plurifàsics en cascada, en els quals el gravamen sobre cada fase és independent del gravamen establert sobre les altres.
- Impostos sobre el valor afegit, en els quals el gravamen de cada fase té en compte el de les anteriors, de manera que només es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten a qui adquireix o al consumidor.

L'IVA respon a aquesta última modalitat. Aquest **valor afegit**, determinat per la diferència entre l'impost reportat o repercutit i l'impost suportat, es calcula en la quota i no a la base, amb la qual cosa s'aconsegueix una neutralitat, tant en l'ordre intern com en el de les relacions comercials internacionals entre els països de la Unió Europea. Per tant, l'IVA reportat menys l'IVA suportat pot donar un resultat d'un IVA a ingressar, un IVA a compensar o un IVA a retornar.

Impostos sobre el consum

Impostos sobre el consum també ho són, per exemple, l'impost sobre transmissions patrimonials i els denominats impostos especials.

Des de l'any 2002, l'IVA és també un impost **cedit parcialment** a les comunitats autònomes. En concret, es cedeix el 50% del rendiment de l'impost que correspongui al consum al territori de cada comunitat autònoma, segons

⁽¹⁾Art. 35 LOFCA.

l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística, encara que no es cedeixin competències normatives ni de gestió, que continuen exclusivament en mans de l'Estat¹.

Quant a l'àmbit d'aplicació, cal indicar que l'IVA s'aplica al territori peninsular espanyol i a les illes Balears, sense perjudici dels règims de conveni i concert de Navarra i al País Basc, ni del que indiquen els tractats i convenis internacionals que formen part de l'ordenament intern espanyol. És important destacar que queden fora d'aquest àmbit d'aplicació les Illes Canàries (territori exclòs de l'harmonització dels impostos sobre el volum de negocis), així com Ceuta i Melilla (territoris exclosos de la Unió Duanera)².

⁽²⁾Art. 3 LIVA.

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

- Les entregues de béns i les prestacions de serveis, que són operacions interiors.
- Las adquisicions intracomunitàries de béns.
- Las importacions de béns.

A causa de la regulació i les característiques diferents, s'analitzaran per separat cada modalitat; distingint-se, així mateix, els aspectes material, espacial i temporal de cadascuna.

1.2. Quins lliuraments de béns i prestacions de serveis es graven?

1) Operacions gravades

Es considera **lliurament de béns** subjecta a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició (equivalent al de propietat, en sentit ampli) sobre béns corporals (incloent les diferents modalitats d'energia), fins i tot si es realitza amb la cessió de títols representatius d'aquests béns³.

⁽³⁾Art. 8 LIVA.

Llista d'exemples d'operacions que es consideren de béns

L'apartat 2 del l'art. 8 LIVA inclou una llista exemplificada d'operacions que es consideren lliuraments de béns:

- a) Les execucions d'obres que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, quan l'empresari que executa l'obra aporta una part dels materials utilitzats i sempre que el cost dels mateixos excedeixi el 40% de la base imposable.
- b) Les aportacions no dineràries a societats o comunitats de béns o qualsevol altre tipus d'entitats, realitzades mitjançant elements patrimonials afectats a l'activitat empresarial o professional, així com les adjudicacions del mateix tipus de béns que es produeixen amb motiu de la liquidació o de la dissolució total o parcial de les societats anomenades, les comunitats de béns o les entitats.

- c) Les transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una resolució administrativa o jurisdiccional, inclosa l'expropiació forçosa.
- d) Les cessions de béns en virtut de contractes de venda amb pacte de reserva de domini o condició suspensiva. La llei pretén, en aquest cas, avançar la meritació de l'impost al moment de l'entrega del bé amb la finalitat de garantir el pagament del mateix, tot i que no s'hagi produït la transmissió de la propietat.
- e) Les cessions de béns en virtut de contractes d'arrendament-venda i assimilats.
- f) Les transmissions de béns entre comitent i comissionista que actuïn en nom propi, efectuades en virtut de contractes de comissió de venda o comissió de compra.
- g) El subministrament d'un producte informàtic normalitzat (en el sentit que no requereix cap modificació substancial per ser utilitzat per qualsevol usuari), realitzat en qualsevol suport material.
- h) Es considera, finalment, lliurament de béns la transmissió de valors que assegurin la seva posició, de fet o de dret, l'atribució de la propietat, l'ús o el gaudi d'un immoble o d'una part del mateix, en atenció a l'exclusió de l'exempció que es fa d'aquest supòsit en l'art. 20.Un.18.k LIVA.

Aquesta descripció general es completa amb una enumeració a manera d'exemple realitzada pel legislador d'una sèrie d'operacions assimilades als lliuraments de béns que puguin ser difícils de qualificar o que puguin plantejar dubtes respecte a la seva subjecció⁴.

⁽⁴⁾Art. 9 LIVA.

Autoconsum de béns

Concretament, respecte a l'autoconsum de béns com a operació assimilada al lliurament de béns, es pot dir que inclou, d'una banda, aquells supòsits que es denominen transferències en la mateixa Llei, caracteritzades perquè no es produeix cap canvi subjectiu en la titularitat dels béns, sinó un canvi de destinació; i, d'altra banda, les transmissions gratuïtes de béns.

En les **prestacions de serveis** no hi ha transmissió del poder de disposició o dret de propietat dels béns, sinó solament d'altres drets que només fan possible el seu ús o gaudi, i aquells drets que se cedeixen o transfereixen tampoc recauen exclusivament sobre béns, sinó que poden tenir també per objecte certs drets o obligacions, o consistir en la pràctica de certes activitats⁵.

⁽⁵⁾Art. 11 LIVA.

Supòsits de prestacions de serveis

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

- 1) L'exercici independent d'una professió, art o ofici.
- 2) Les cessions i concessions de drets d'autor, de llicències, de patents, de marques de fàbrica i comercials i altres drets de la propietat intel·lectual o industrial.
- 3) Les execucions d'obra que no tinguin la consideració d'entrega de béns.
- 4) Les obligacions de fer o no fer, i les abstencions estipulades en contractes d'agència o venda en exclusiva, o derivades de convenis de distribució de béns en àrees territorials delimitades.
- 5) Els transports.
- 6) Els serveis d'hostaleria, restaurant o acampada, i les vendes de begudes o aliments per al seu consum immediat en el mateix lloc.
- 7) L'explotació de fires i exposicions.

8) Les operacions de mediació i les d'agència o comissió, quan l'agent o el comissionista actua en nom aliè, o quan aquest subjecte actua en nom propi i intercedeix en una prestació de serveis.

9) El subministrament de productes informàtics quan no tinguin la condició de lliurament de béns. En particular, el subministrament de productes informàtics que hagin estat confeccionats previ encàrrec del seu destinatari conforme a les especificacions d'aquest, així com aquells altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries per a l'ús pel seu destinatari.

Tampoc oblida la llei en aquest àmbit els arrendaments i les cessions de béns i drets, entre els que cita expressament els següents:

- a) L'arrendament de béns, indústria o negoci, empreses o establiments mercantils, amb o sense opció de compra.
- b) Els traspassos de locals de negoci.
- c) Les prestacions d'assegurança, reassegurança i capitalització.
- d) Els préstecs i crèdits en diners.
- e) Les cessions de l'ús i gaudi de béns, inclòs el dret a utilitzar instal·lacions esportives o recreatives.

Com en el cas del lliurament de béns, en la regulació de l'IVA es preveu una sèrie d'operacions assimilades a les prestacions de serveis, que recullen diversos supòsits d'autoconsum d'aquests serveis⁶.

⁽⁶⁾Art. 12 LIVA.

2) Subjectes que realitzen les operacions gravades

A l'efecte de l'IVA, les operacions gravades corresponen a **empresaris o professionals**, que la llei defineix com les persones o entitats que realitzen activitats que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests.

Ordenació per compte propi

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

Així mateix, és necessari que el desenvolupament d'aquestes activitats transcendeixi l'àmbit de les seves necessitats o de les del seu mitjà social personal o familiar, de manera que en l'exercici l'empresari o professional tingui la finalitat última d'intervenir en la producció o la distribució de béns i serveis. Així mateix, s'afegeix que tindran la condició d'empresaris o professionals els qui realitzin l'adquisició de béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los al desenvolupament de les citades activitats⁷.

⁽⁷⁾Art. 5 LIVA.

Empresaris i professionals

A l'efecte de l'IVA, sempre es consideren empresaris o professionals:

- Les societats mercantils, excepte prova en contrari.
- Els arrendadors de béns.
- Els que urbanitzen terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per a dedicar-les, en qualsevol cas, a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.

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

3) Com cal realitzar les operacions gravades

Les operacions gravades s'han de realitzar a títol onerós, de forma habitual i en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional⁸.

⁽⁸⁾Art. 4.1 LIVA.

Forma en què s'han de realitzar les operacions gravades per l'impost

a) **A títol onerós**, la qual cosa significa que els qui realitzin els lliuraments de béns i les prestacions de serveis han de fer-ho sense excloure, a canvi, la percepció onerosa, en contraprestació d'aquestes operacions, encara que es poden fer en casos concrets de manera gratuïta (per exemple, l'autoconsum).

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

c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer **en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional**, la qual cosa suposa subjectar a l'impost no només les operacions que es refereixen als béns i els serveis que integren l'objecte del seu tràfic mercantil o professional, sinó també a tots aquells que estan destinats al seu patrimoni empresarial o professional (per exemple, el lliurament de l'embotelladora que forma part del patrimoni empresarial d'un cellerer a un altre).

4) Operacions no subjectes

Considerada l'heterogeneïtat de les operacions no subjectes descrites pel legislador, aquestes es poden sistematitzar des del punt de vista de la naturalesa del subjecte que realitza els lliuraments de béns i presta els serveis, i es poden distingir les realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels ens públics⁹.

⁽⁹⁾Art. 7 LIVA.

Operacions de persones i entitats de naturalesa jurídica privada i operacions d'ens públics

Operacions realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada:

- La transmissió d'un conjunt d'elements corporals i, si escau, incorporals que formin part del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu i constitueixin o siguin susceptibles de constituir una unitat econòmica autònoma en el transmissor, capaç d'exercir una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans. Se n'exclou de forma expressa la mera cessió de béns o drets.
- Els lliuraments de béns de poc valor i amb finalitat de promoció, com també les prestacions de serveis, els lliuraments d'impresos o objectes publicitaris amb la mateixa finalitat.
- Els serveis prestats per persones físiques en règim de dependència laboral o administrativa.
- Els serveis prestats a les cooperatives de treball associat pels seus socis i a les altres cooperatives pels seus socis laborals.
- Les operacions d'autoconsum de béns i serveis quan el subjecte passiu no hagi pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció, com també les prestacions de serveis gratuïts que siguin obligatoris per als subjectes passius en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.
- Els lliuraments de diners a títol de contraprestació o pagament.

Operacions realitzades per **ens públics**:

- Els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats directament per les administracions públiques sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària. No tenen la consideració d'administracions públiques les entitats públiques empresarials estatals i els organismes assimilats dependents de les comunitats autònomes i entitats locals.
- Les concessions i les autoritzacions administratives, excepte les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports i aeroports.
- Les operacions realitzades per les comunitats de regants per a l'ordenació i aprofitament de les aigües.

5) Delimitació entre l'IVA i altres impostos

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

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

Operacions subjectes però exemptes de l'IVA

Determinades operacions subjectes a IVA, però exemptes d'aquest impost, estan subjectes a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses. Entre aquestes operacions hi ha els lliuraments i els arrendaments de béns immobles exempts d'IVA, com també la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi d'aquests béns.

D'altra banda, no cal oblidar que la subjecció a l'IVA és compatible amb la subjecció als impostos especials.

6) Aspecte espacial

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

Normes de localització del fet imposable

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

La definició que la LIVA donat del terme fet imposable en l'art. 4 exigeix que les operacions es realitzin en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Per aquesta raó, és fonamental determinar el lloc on es realitza l'operació.

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

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

En relació amb els **lliuraments de béns**, cal determinar quins lliuraments de béns es consideren realitzats al territori d'aplicació de l'impost i, per tant, si estan subjectes a l'impost¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 68 LIVA.

Critèris de localització

- a) El primer criteri general que es considera és el de la posada a la disposició dels béns, de manera que els lliuraments d'aquests seran gravats quan es posin a disposició al territori d'aplicació de l'impost (Península i Illes Balears).
- b) Un segon criteri de localització, en aquest cas per als béns immobles, és el lloc on es trobin.
- c) Hi ha dos criteris més que tenen en compte el lloc on s'inicia o es realitzen els lliuraments de béns, tal i com succeeix en els supòsits de transport de viatgers per l'interior del territori comunitari. Així, queda subjecte a l'IVA espanyol el transport que comença en aquest territori peninsular o en les Illes Balears, i pel que fa als lliuraments de béns que són objecte d'instal·lació o muntatge, estaran subjectes a l'impost quan la instal·lació o el muntatge es realitzi al territori d'aplicació de l'impost espanyol.
- d) Un últim criteri afecta al règim de vendes a distància, que afecta a les adquisicions de particulars per catàleg des d'un altre Estat membre. Aquesta operació no es considera adquisició intracomunitària (adquireix un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits de l'art. 68.3 LIVA.

Pel que fa a la **prestació de serveis**, també cal esmentar un criteri general i uns altres especials¹¹.

⁽¹¹⁾Arts. 69 i 70 LIVA.

Critèris de localització de les prestacions de serveis

- a) La regla general distingeix si el destinatari és o no empresari o professional: si ho és i aquest subjecte està establert en l'àmbit d'aplicació de l'impost, s'aplicarà l'IVA espanyol amb independència del lloc on estigui situat l'empresari o professional que presta el servei; si no ho és, només s'aplicarà l'IVA espanyol si l'empresari o professional prestador del servei es troba en l'àmbit d'aplicació de l'impost, excepte alguns casos en els que no s'aplica l'IVA espanyol quan el particular destinatari no és resident en l'àmbit d'aplicació de l'impost (serveis de publicitat, assessorament, auditoria, enginyeria, advocacia, traducció, assegurances, serveis financers, doblatge de pel·lícules, telecomunicacions, etc.).
- b) Les regles especials de subjecció tenen en compte els llocs següents: el de prestació del servei i el del destinatari del servei, així com el lloc on es troba l'immoble quan es tracta de serveis relacionats amb aquesta classe de béns. Per exemple, els serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i televisió i de les prestacions de serveis efectuades per via electrònica, quan es prestin a un consumidor final, es localitzen en el lloc on el destinatari estigui establert, independentment del lloc on estigui establert el prestador.

Serveis prestats a Espanya

Es consideren serveis prestats a Espanya quan es presten materialment aquí, com succeeix amb els d'àmbits culturals, esportius, jocs d'atzar, etc.

Tret d'això, si el prestador del servei no supera el llindar dels 10.000 euros anuals de prestacions a destinataris que no siguin empresaris o professionals (en còmput conjunt per a tota la Unió, exclòs l'Estat membre de residència), s'entendrà que la prestació del servei es localitza en el lloc en què està domiciliat el prestador, tret que opti per la tributació en destí.

7) Aspecte temporal

Distingim dos criteris en la determinació de l'aspecte temporal: el criteri general i els criteris especials¹².

(12) Art. 75 LIVA.

Criteris en la determinació de l'aspecte temporal

a) Criteri general. Pel que fa al lliurament de béns, la meritació té lloc, amb caràcter general i de manera indistinta, en el moment que l'adquirent té a la seva disposició els béns, o en el moment que es fa efectiva la seva adquisició, segons el Dret substantiu regulador de la transmissió. Respecte a les prestacions de serveis, cal dir que es reportaran quan es produeixi la prestació de manera efectiva. En cap dels dos casos es considera la meritació produïda en el moment que es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, excepte si aquest cobrament és anterior, en aquest cas la meritació es produirà sense esperar al fet que es dugui a terme el lliurament dels béns o la prestació de serveis.

b) Criteris especials. Juntament amb el criteri general hi ha una sèrie d'especificacions per a supòsits molt concrets, com les comissions de venda (quan es realitza el lliurament), les operacions de caràcter successiu com els arrendaments (quan resulti exigible la part del preu que compregui cada percepció), o els pagaments anticipats (en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament).

1.3. Què són les adquisicions intracomunitàries?

1) Objecte

Es tracta d'adquisicions de béns mobles (s'exclouen, doncs, els serveis), efectuades a títol oneros (queden, doncs, al marge, les lucratives) i en les quals els béns són transportats d'un país membre de la Unió Europea (si s'inicia en aquest territori l'expedició o transport), al territori d'aplicació de l'impost¹³.

(13) Art. 13 LIVA.

Supòsits d'exclusió expressa

El legislador exclou expressament de les adquisicions intracomunitàries les que tinguin per objecte els béns següents:

- Els béns el lliurament dels quals hagi tributat al país membre on s'hagi iniciat l'expedició o el transport, d'acord amb les regles establertes per al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció dels béns.
- Els béns que hagin de ser objecte de lliurament amb instal·lació o muntatge en el punt de destinació.
- Els béns, objectes del lliurament, basats en el règim de les vendes a distància.
- Els lliuraments de béns d'impostos especials.
- Els béns el lliurament dels quals hagi estat exempta de l'impost al país d'origen de l'expedició o transport.
- Els lliuraments de gas.

2) Subjectes

Els subjectes han de complir els següents **requisits**: els **adquirents** han de ser empresaris, professionals o persones jurídiques en general, encara que no actuïn com a empresaris o professionals (per exemple, una comunitat autònoma); i els **transmitents** han de ser empresaris o professionals.

No obstant això, no seran adquisicions intracomunitàries les que realitzin aquells empresaris o professionals que es beneficiïn del règim de franquícia de l'impost al país membre des del qual s'iniciï l'expedició o el transport dels béns.

Adquisició de mitjans de transport nous

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

Mitjans de transport nous

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

3) Supòsits de no subjecció

Els supòsits de no subjecció fan referència a determinades adquisicions intracomunitàries que reuneixen una sèrie de condicions tant en relació amb els adquirents com en relació amb el seu import, i que configuren un règim facultatiu, en la mesura en què es pot optar per la no subjecció i tributar en origen, o per la subjecció a l'impost en aquest concepte d'adquisició intracomunitària de béns i tributar, per tant, en la destinació¹⁴.

⁽¹⁴⁾ Art. 14 LIVA.

Adquisicions intracomunitàries no subjectes

a) En relació amb els **subjectes adquirents**, cal indicar que no es produirà la subjecció a l'impost pel concepte d'adquisició intracomunitària de béns que, per tant, queda subjecta a gravamen al país d'origen en els següents casos: quan els adquirents siguin subjectes passius acollits al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca; quan facin exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost (operacions no subjectes o exemptes); o bé quan els adquirents siguin persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals (per exemple, un ajuntament).

b) Quant a l'**import de les adquisicions**, no pot excedir de 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs. Quan se supera aquest límit quantitatiu, l'excés serà objecte de gravamen en la destinació, i amb aquesta finalitat no es podran fraccionar les operacions; així, l'operació en la qual se superi l'import abans esmentat serà gravada íntegrament.

Per acabar, cal subratllar que s'exclouen de la no subjecció les adquisicions de mitjans de transport nous i dels béns que constitueixen l'objecte dels impostos especials. Així mateix, l'opció de subjectar les adquisicions intracomunitàries a l'IVA dels països de destinació dels béns es pot triar a qualsevol moment mitjançant la declaració censal corresponent, que cobreix un període mínim de l'any en curs i dels dos anys naturals següents.

4) Aspecte espacial

La regla general de subjecció de les adquisicions intracomunitàries té en compte el punt d'arribada material dels béns amb destinació a l'adquirent, que ha d'estar comprès al territori d'aplicació de l'impost. També hi ha una regla particular que determina que es consideren realitzades al territori d'aplicació de l'impost les adquisicions intracomunitàries de béns efectuades a títol oneros per empresaris, professionals o persones jurídiques que no actuen com a tals

quan el transmissor és un empresari o professional, sempre que l'adquirent hagi comunicat al venedor el **número d'identificació fiscal** (NIF) a l'efecte de l'IVA atribuït per l'Administració espanyola, en la mesura en què no hagin estat gravades en l'estat membre d'arribada de l'expedició o transport.

Tampoc s'ha d'oblidar l'existència d'una sèrie d'operacions autònomes en els lliuraments i en les adquisicions intracomunitàries, com els transports intracomunitaris, operacions subjectes i no exemptes que poden iniciar-se al territori espanyol d'aplicació de l'impost o a un altre país, però en les quals el destinatari ha de comunicar al transportista un NIF atribuït per l'Administració espanyola.

5) Aspecte temporal

En les adquisicions intracomunitàries de béns, l'impost **es reporta** en el moment que es consideren efectuats els lliuraments de béns als adquirents. Així doncs, se'ls apliquen les mateixes regles que en relació amb els lliuraments de béns (la regla general és la posada a disposició)¹⁵.

(15) Art. 76 LIVA.

1.4. Com tributen les importacions en l'IVA?

1) Objecte

Amb caràcter general, la subjecció es produeix amb la introducció definitiva de béns no comunitaris al territori d'aplicació de l'impost (la Península i les Illes Balears), sigui quina sigui la condició de l'importador i la destinació del bé¹⁶.

(16) Art. 18 LIVA

Així mateix, es consideren importacions tocant a la subjecció a l'IVA les entrades de béns procedents d'un règim duaner suspensiu (dipòsit o zona franca, importació temporal, trànsit comunitari), o especial (relatiu, per exemple, a vaixells i aeronaus), i les adquisicions de béns introduïts prèviament a l'empara dels règims diplomàtics i consulars.

No obstant això, la sortida dels béns de les àrees exemptes (art. 23 LIVA) o l'abandonament dels règims duaners i fiscals exemptes (art. 24 LIVA) no constitueixen importació ni, si escau, una operació assimilada quan es destinen a l'exportació o lliurament intracomunitari.

Els supòsits de **no subjecció** coincideixen gairebé sempre amb les situacions que no originen el naixement del deute duaner, i entre aquests supòsits cal esmentar l'entrada de béns en dipòsits i zones franques, l'entrada de béns a l'empara del règim d'importació temporal o de trànsit comunitari extern, etc.

2) Aspecte espacial

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

3) Aspecte temporal

La **meritació** es produeix quan s'admet en l'Administració de duanes la sol·licitud de despatx de les mercaderies¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 77 LIVA.

1.5. Quines operacions estan exemptes?

Les exempcions de l'IVA es poden agrupar entorn de les tres categories de fets imposables descrits:

1) **Exempcions en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis**, on es poden distingir diversos grups, entre els quals cal destacar els següents:

a) Exempcions en les **operacions interiors**: de caràcter social i cultural (com a sanitat, assistència social i educació), financeres i d'assegurances (com a pòlisses i crèdits), immobiliàries (com a segones i ulteriors lliuraments d'edificacions), tècniques, etc.¹⁸

⁽¹⁸⁾Art. 20 LIVA.

Les exempcions de caràcter social i cultural

- a) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a elles que constitueixin el servei postal universal.
- b) Les prestacions de serveis d'hospitalització o d'assistència sanitària i les demés relacions directament amb les mateixes.
- c) L'assistència a persones físiques per professionals mèdics o sanitaris, qualsevol que sigui la persona destinatària d'aquests serveis.
- d) Entregues de sang, de plasma sanguini i altres fluids, teixits i altres elements del cos humà realitzades amb fins mèdics o d'investigació, o per al seu processament amb idèntiques finalitats.
- e) Les prestacions de serveis realitzades en l'àmbit de les seves respectives professions per estomatòlegs, odontòlegs, mecànics, dentistes i protètics dentals, així com el lliurament, la reparació i la col·locació de pròtesis dentals i ortopèdiques maxil·lars realitzades pels mateixos, qualsevol que sigui la persona a qui es realitzin aquestes operacions.
- f) Els serveis prestats directament als seus membres per unions, agrupacions o entitats autònomes, incloses les agrupacions d'interès econòmic, constituïdes exclusivament per persones que exerceixin una activitat exempta o no subjecta a l'impost que no origini el dret de deducció. L'exempció no arriba als serveis prestats per societats mercantils.

Des de l'1 de gener del 2019 es limita l'aplicació d'aquesta exempció a aquelles agrupacions els membres de les quals exerceixin activitats d'interès general (segons es regulen en la Directiva de l'IVA), de manera que queden excloses aquelles agrupacions els membres de les quals exerceixin un altre tipus d'activitat exempta i, en particular, les següents activitats previstes en l'apartat u de l'article 220 de la Llei de l'IVA: activitats d'assegurança, financeres, serveis postals, joc, immobiliàries, serveis professionals previstos en l'apartat 26 i les activitats polítiques previstes en el número 28.

g) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis que, per al compliment de les seves finalitats específiques, realitzi la Seguretat Social, directament o a través de les seves entitats gestores o col·laboradores. L'exempció no s'estén a les entregues de medicaments o de material sanitari realitzades per compte de la Seguretat Social.

h) Les prestacions de serveis d'assistència social efectuades per entitats de dret públic, o entitats o establiments privats de caràcter social.

i) L'educació de la infància i de la joventut, la guarda i custòdia de nens, inclosos els serveis d'atenció a infants en els centres docents en temps no lectiu, durant el menjador escolar o a les aules en servei de guarderia fora de l'horari escolar, es portin a terme aquests serveis amb mitjans propis o aliens, l'ensenyament escolar, universitari i de postgrau, l'ensenyament d'idiomes, i la formació i el reciclatge professionals, realitzats per entitats de dret públic o entitats privades autoritzades per a l'exercici d'aquestes activitats.

j) Les classes a títol particular realitzades per persones físiques sobre les matèries incloses en els plans d'estudis de qualsevol dels nivells i graus del sistema educatiu.

k) Les cessions de personal realitzades en el compliment de les seves finalitats, per entitats religioses inscrites en el registre corresponent, per al desenvolupament d'activitats d'assistència sanitària, social o educativa.

l) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a les mateixes efectuades directament als seus membres per organismes o entitats legalment reconegudes que no tinguin finalitat lucrativa, les finalitats de les quals siguin de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica.

m) Els serveis prestats a persones físiques que practiquen esport o educació física, qual-sevol que sigui la persona o l'entitat on es realitzi la prestació, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb aquestes pràctiques.

n) Les prestacions de serveis de biblioteques, museus, representacions teatrals, musicals o exposicions, realitzades per entitats de dret públic, o per entitats o establiments culturals privats de caràcter social.

o) El transport en ambulàncies d'infermers o de ferits, o vehicles especialment adaptats per a tal finalitat.

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

q) Les loteries, les apostes i els jocs organitzats per la Societat Estatal de Loteries i Apostes de l'Estat, l'Organització Nacional de Cecs i pels organismes corresponents de les comunitats autònomes.

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

s) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns realitzats pels partits polítics amb motiu de manifestacions destinades a reportar-los un suport financer per al compliment de la seva finalitat.

L'exempció de les segones i ulteriors lliuraments d'edificacions

L'IVA subjecta totes les operacions realitzades durant la construcció o la rehabilitació d'edificacions. El primer lliurament també està subjecta a l'impost i no està exempta, tret que s'hagi fet una utilització prèvia de l'immoble, en aquest cas el tractament fiscal és diferent segons si l'adquirent coincideix o no amb el qual ha usat l'immoble. Tot primer lliurament exigeix que prèviament s'acabi l'edificació o la rehabilitació. Quan un primer lliurament quedi sense efecte per haver-se resolt l'operació en la qual es basava, es torna a considerar primer lliurament la següent que es faci. Els segones i ulteriors lliuraments estan exemptes, menys en els casos citats.

b) Exempcions en les **exportacions** de béns (com a règim de viatgers, serveis de mediació, etc.)¹⁹.

⁽¹⁹⁾Arts. 21 y 22 LIVA.

L'exempció de les exportacions

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

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

c) Exempcions que afecten a l'**entrada de béns a les àrees exemptes** (zones i dipòsits francs i dipòsits duaners), que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en els que es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció a drets d'exportació o importació. Aquestes exempcions queden condicionades a la no-utilització ni consum a l'interior de les àrees²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 23 LIVA.

d) Exempcions relatives als **règims duaners suspensius**. Es donen tres situacions diferents: importació en trànsit, importació temporal i tràfic de perfeccionament actiu. Els règims duaners suspensius es produeixen quan les entrades o sortides de mercaderies del territori duaner comunitari, per les circumstàncies en què tenen lloc, posen de manifest que no seran definitives²¹.

⁽²¹⁾Art. 24 LIVA.

e) Lliurament de béns destinats a un altre Estat membre, és a dir, els **lliuraments intracomunitaris**²².

⁽²²⁾Art. 25 LIVA.

2) Exempcions en les **adquisicions intracomunitàries de béns**, com la d'aquells béns l'entrada dels quals al territori d'aplicació hagi estat, en tot cas, no subjecta o exempta²³.

⁽²³⁾Art. 26 LIVA.

3) Exempcions en les **importacions** (com avituallament de vaixells o productes mèdics o per a la recerca)²⁴.

⁽²⁴⁾Arts. 27 a 67 LIVA.

D'altra banda, és important destacar que les **exempcions** en matèria d'IVA, molt nombroses, tenen una sèrie de **característiques i efectes propis**, entre les quals podem destacar els següents:

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

La pràctica d'operacions exemptes

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

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

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

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

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

L'opció a renunciar a l'exempció

La raó de l'existència de l'opció a renunciar a l'exempció està en el fet que s'evita la ruptura de la cadena de les deduccions produïdes per les exempcions. L'àmbit objectiu de la renúncia són les exempcions previstes en els nombres 20º, 21º i 22º de l'apartat 1º de l'art. 20 LIVA. És a dir, els lliuraments de terrenys rústics i no edificables; els lliuraments i les adjudicacions de terrenys amb intervenció de juntes de compensació; i els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions una vegada s'ha acabat la construcció o rehabilitació.

Per a poder exercir el dret a la renúncia, és necessari que qui en sigui l'adquirent tingui la condició de subjecte passiu de l'impost i actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals, i se li atribueixi el dret a efectuar la deducció total o parcial de l'impost suportat en fer l'adquisició o, quan no es compleixi el que s'ha dit anteriorment, en funció de la seva destinació previsible, els béns adquirits hagin de ser utilitzats, totalment o parcialment, en la realització d'operacions que originin el dret a la deducció.

Exemple de renúncia

L'empresa X, S. a. ven la nau industrial en la que té instal·lada la seva fàbrica a una altra empresa del mateix sector econòmic. Aquesta venda constitueix una operació exempta d'IVA, en virtut del que estableix l'apartat 1º, número 22º de l'art. 20 LIVA. El subjecte passiu és l'empresa X, S.A. i l'adquirent, que és subjecte passiu de l'impost, té dret a la deducció total de l'IVA suportat. Per tant, l'empresa X, S. a. pot renunciar a l'exempció, complint els requisits que estableix el reglament de l'IVA i ocasionar que l'operació tributi per IVA.

2. Qui ha de pagar l'IVA?

2.1. Qui són els subjectes passius de l'impost?

1) En els lliuraments de béns i prestacions de serveis els subjectes passius són els següents²⁵:

⁽²⁵⁾Art. 84 LIVA.

- Les persones físiques o jurídiques, o les entitats de l'art. 35.4 LGT que tinguin la condició d'empresaris o professionals i realitzin les operacions interiors subjectes a l'impost.

Ens sense personalitat jurídica

Són les herències jacents, comunitats de béns i altres entitats que, fetureses de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició.

Empresaris o professionals a efectes de l'IVA

Són empresaris o professionals a efectes de l'IVA:

- a) Els que es dediquen a activitats empresarials o professionals, menys en el cas que realitzin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, sense constituir una societat mercantil.
- b) Les societats mercantils, excepte prova en contrari.
- c) Els que realitzen un o més lliuraments de béns o prestacions de serveis que suposin l'exploració d'un bé per obtenir ingressos continuats en el temps.
- d) Els arrendadors de béns.
- e) Els que es dediquen a la urbanització de terrenys o a la promoció, la construcció o la rehabilitació d'edificacions destinades a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, fins i tot ocasionalment.
- Els empresaris o professionals pels quals es realitzin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes siguin realitzades per persones o entitats no establertes al territori espanyol d'aplicació de l'impost.

La inversió del subjecte passiu

Hi ha inversió del subjecte passiu sempre que realitzin, tant operacions de lliuraments de béns com de prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. Al mateix temps, serà subjecte passiu el destinatari de l'operació. Si el destinatari no està establert al territori d'aplicació de l'impost i el transmissor o prestador del servei tampoc, no s'aplica la inversió del subjecte passiu, excepte casos molt concrets.

També es preveu la inversió del subjecte passiu quan es tracti de lliuraments de béns immobles realitzats com a conseqüència d'un procés concursal; o bé en els lliuraments de béns immobles exemptes en els que s'hagi renunciat a l'exempció; o bé en les execucions d'obra, amb o sense aportació de materials, així com les cessions de personal per a la seva realització, conseqüència de contractes entre el promotor i el contractista.

Igualment s'estableix la inversió del subjecte passiu en el lliurament de plata, platí i pal·ladi en brut, en pols o semitallat, i també de telèfons mòbils, consoles de videojocs, ordinadors portàtils i tauletes digitals, quan el destinatari sigui un empresari revenedor o l'import de l'operació excedeixi els 10.000 euros.

- Les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals i siguin destinatàries de determinades operacions realitzades per empresaris o professionals no establerts al territori d'aplicació de l'impost.
- Els empresaris o professionals destinataris de lliuraments de gas i electricitat, si es compleixen determinats requisits.

2) En les **adquisicions intracomunitàries de béns**. Són subjectes passius els que les realitzin, i és dubtós que puguin ser-ho en aquest cas les entitats de l'art. 35.4 LGT, al no declarar-se expressament en la Llei aquesta possibilitat.

3) En les **importacions**. El que realitzi l'operació d'importar, és a dir, els importadors dels béns quan es compleixin els requisits previstos en la legislació duanera. En concret, reben aquesta consideració els destinataris dels béns i els viatgers (per als béns que introdueixin) i, en cas de no existir cap dels dos anteriors, els propietaris²⁶.

Repercussió de l'impost

El subjecte passiu de les adquisicions intracomunitàries s'haurà de repercutir l'impost (autorepercussió) i a més es podrà deduir l'IVA suportat, a partir de la data de la meritació de l'operació.

⁽²⁶⁾Art. 86 LIVA.

2.2. Qui són els responsables tributaris?

El legislador distingeix dos supòsits de responsabilitat²⁷:

⁽²⁷⁾Art. 87 LIVA.

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

- Els destinataris de les operacions que, mitjançant acció o omissió culposa o dolosa, eludeixen la correcta repercussió de l'impost.
- Els destinataris dels serveis de telecomunicació que hagin admès les factures o documents substitutius relatius als serveis, quan no aparegui repercutit l'impost de la manera establerta reglamentàriament i sempre que el prestador no estigui establert en la Unió Europea.

2) **Responsabilitat subsidiària**. Responen de manera subsidiària els agents de duanes quan actuen en nom o per compte dels seus poderdants (representació directa), així com també els destinataris de les operacions que siguin empresaris o professionals que haguessin de presumir raonablement que l'impost repercutit no hagi estat ni sigui objecte de declaració i ingrés.

2.3. Com es repercuteix l'impost?

Amb caràcter general, es pot dir que la **repercussió** és el mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes que han reportat als adquirents dels béns o serveis²⁸.

⁽²⁸⁾Art. 88 LIVA.

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

Formalitats

La repercussió de l'impost haurà de complir les següents formalitats:

- a) La forma expressa, mitjançant factura o document substitutiu.
- b) La consignació separada de la base imposable i de la quota repercutida i, de vegades, també del tipus impositiu aplicable.
- c) El destinatari de la repercussió 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 ell ha de figurar, a més, l'expressió "IVA inclòs".

Pel que fa al **moment** de la repercussió de l'impost, ha de realitzar-se a l'hora d'expedir o lliurar la factura o document substitutiu.

No obstant això, és important assenyalar les dues precisions següents:

- El destinatari de l'operació gravada amb l'IVA no té l'obligació de suportar la repercussió del mateix abans del moment de la meritació de l'impost.
- El subjecte passiu de l'IVA perdrà el dret a la repercussió al cap d'un any a partir de la data de la meritació.

Finalment, cal subratllar que les **controvèrsies** que es puguin produir sobre la repercussió de l'impost, tant respecte a la seva procedència com a la quantia de la repercussió, es consideraran de naturalesa tributària a aquest efecte de les reclamacions corresponents per la via econòmica -administrativa.

3. Com es calcula l'import de l'IVA?

3.1. Quins imports s'inclouen a la base imposable?

La regla general per a determinar 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 subjectes²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 78.1 LIVA.

El concepte de contraprestació

En el concepte de contraprestació s'inclouen les següents partides (art. 78.2 LIVA):

- a) Les despeses reals: comissions, ports i transport, assegurances, primes per prestacions anticipades i qualsevol altre crèdit efectiu a favor de qui realitzi el lliurament o presti el servei, derivat de la prestació principal o de les accessòries.
- b) Les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.
- c) Els tributs i els gravàmens que recaiguin sobre les operacions gravades, excepte l'IVA i l'impost sobre determinats mitjans de transport, però no els altres impostos especials, que sí formaran part de la base.
- d) Les percepcions retingudes per l'obligat a efectuar la prestació en els casos de resolució de les operacions subjectes a l'impost 13.
- e) L'import dels envasos i embalatges.
- f) L'import dels deutes assumits pel destinatari de les operacions subjectes amb contraprestació total o parcial.

S'exclouen de la base imposable (art. 78.3 LIVA):

- a) Les quantitats percebudes per raó de les indemnitzacions, diferents de les previstes prèviament.
- b) Els descomptes i les bonificacions.
- c) Les bestretes.
- d) Els interessos per ajornament en el pagament posterior a la meritació (com les arres lliurades).

La LIVA també recull **regles especials** de quantificació de la base imposable en determinats supòsits (operacions amb contraprestació no monetària, lliurament de béns o prestació de serveis en una mateixa operació i amb preu únic, autoconsum, operacions vinculades...) i regula les causes i el procediment de modificació de la base imposable³⁰.

⁽³⁰⁾Arts. 79 i 80 LIVA.

La modificació de la base imposable

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

- 1) L'import dels envasos i els embalatges susceptibles de reutilització que hagin estat subjectes de devolució.

2) Els descomptes i les bonificacions atorgats amb posterioritat al moment en què l'operació s'hagi realitzat, sempre que estiguin degudament justificats.

3) Quan per resolució ferma, judicial o administrativa, o amb acord de dret o als usos de comerç quedin sense efecte totalment o parcialment les operacions gravades (per exemple, la devolució de mercaderies per defectes de qualitat) o s'alteri el preu després del moment en què l'operació s'hagi efectuat, la base imposable es modificarà en la quantitat corresponent.

4) La base imposable també podrà reduir-se quan el destinatari de les operacions subjectes a l'impost no hagi fet efectiu el pagament de les quotes repercutides i sempre que, amb posterioritat a la meritació de l'operació, es dicti acte de declaració de concurs.

5) La base imposable també podrà reduir-se quan els crèdits corresponents a les quotes repercutides per les operacions gravades siguin totalment o parcialment incobrables.

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

- Quan per resolució ferma, judicial o administrativa, o d'acord a dret o als usos de comerç s'alteri el preu després del moment en què l'operació s'hagi realitzat, la base imposable es modificarà en la quantitat corresponent.
- Si l'import de la contraprestació no resulta conegut en el moment de la meritació de l'impost, el subjecte passiu haurà de fixar-lo provisionalment aplicant criteris fundats, sense perjudici de la seva rectificació quan el seu import sigui conegut.

La base imposable en les **adquisicions intracomunitàries** de béns es determina d'acord amb el que s'acaba de veure per als lliuraments de béns i les prestacions de serveis³¹.

⁽³¹⁾Art. 82 LIVA.

Finalment, 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 que s'examinen més endavant, a l'apartat corresponent als impostos duaners. En síntesi, podem dir que al valor del bé cal afegir els drets de l'arancel duaner comú i els altres gravàmens reportats 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 UE, que figurarà en la carta de transport o en un altre document³².

⁽³²⁾Art. 83 LIVA.

3.2. Quins tipus de gravamen s'han d'aplicar?

El **tipus de gravamen** aplicable a cada operació subjecta a l'IVA serà el vigent en el moment de la meritació. Es diferencien tres tipus de gravamen en l'IVA: el tipus general, el reduït i el superreduït.

Tipus de gravamen de l'IVA (Arts. 90 i 91 LIVA)

1) Tipus general del 21%. S'aplica sempre que no correspongui cap dels tipus reduït o superreduït.

2) Tipus reduït del 10%. S'aplica, per exemple, en els següents casos:

- Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels següents béns: els aliments i les begudes, excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a alimentació o reg; els ciclomotors de menys de 50 cc; les ulleres graduades i les lents de contacte; els habitatges, incloent els garatges (fins a un màxim de dues places per habitatge) i els annexos que es transmetin

conjuntament (no tindran aquesta consideració els locals de negoci); les flors i les plantes vives de caràcter ornamental, etc.

- Les següents prestacions: transport de viatgers, serveis d'hostaleria, acampada, balneari i restaurant; els de caràcter agrícola, forestal i ramader; neteja de carrers, parcs i jardins públics; recollida d'escombraries i tractament de residus; l'entrada en biblioteques, arxius, centres de documentació, museus, galeries d'art i pinacoteques, sales cinematogràfiques, etc.

3) Tipus superreduït del 4%. S'aplicarà a operacions com, per exemple:

- Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels següents béns: 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 periòdics; els vehicles destinats a ser autotaxis o autoturismes especials per al transport de minusvàlids, les medicines, etc.
- Els serveis relatius a la reparació dels vehicles i les cadires de rodes per a minusvàlids, els arrendaments amb opció de compra d'edificis destinats a habitatges protegits, determinats serveis prestats en aplicació de la Llei 39/2006 de Promoció de l'Autonomia Personal i Atenció a les Persones en Situació de Dependència, etc.
- Les vivendes de protecció oficial, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos en elles situats que es transmetin conjuntament. També els habitatges adquirits per les entitats que apliquin el règim especial del TRLIS de les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatge.

3.3. Com es dedueix l'impost suportat?

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

Com se sap, l'IVA sotmet a gravamen el valor afegit a un bé o servei en cada fase de la seva producció o comercialització, de manera que al final del cicle productiu, la quota tributària total que grava aquest bé o servei ha de correspondre sempre al resultat d'aplicar el tipus percentual de l'impost aplicat sobre el preu de venda al consumidor final. Pel que fa al mecanisme de funcionament de la deducció de l'impost suportat, cal diferenciar un règim general d'una sèrie de règims especials de deducció.

1) Règim general

La deducció consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA reportades o repercutides les quotes que hagin suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció³³.

⁽³³⁾Art. 92 LIVA.

A més, cal complir els **requisits** següents:

a) Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver iniciat efectivament i, a més, han hagut de presentar la declaració expressa d'inici a l'Administració. No obstant això, les quotes suportades o satisfetes amb anterioritat a l'inici de la realització habitual de lliurament de béns o prestacions de serveis corresponents a les seves activitats empresarials o professionals es podran deduir d'acord amb les regles dels arts. 111 a 113 LIVA.

b) El subjecte passiu que tingui la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA ha d'estar en possessió de la factura o document equivalent.

El dret a la deducció

L'art. 92 LIVA estableix els requisits generals del dret a la deducció de les quotes suportades, d'acord amb els següents principis generals:

- Solament tenen dret a deducció els subjectes passius de l'impost.
- Són deduïbles les quotes suportades en les adquisicions o importacions de béns o serveis que s'hagin reportat en territori espanyol.
- El dret a la deducció només és procedent en la mesura en què els béns i serveis adquirits s'utilitzin en la pràctica d'operacions que tenen el dret a la deducció.

El dret a la deducció s'origina al mateix moment en què es reporten les quotes tributàries objecte de la deducció. En definitiva, de les quotes de l'IVA repercutit pel subjecte passiu als seus clients es dedueixen o resten les quotes que ha hagut de suportar en l'exercici de l'activitat, i la diferència, si és positiva, s'ingressa a Hisenda, i si és negativa es pot optar a la devolució.

En parlar de les exempcions dèiem que en certs supòsits l'exempció és plena o absoluta, és a dir, que es poden deduir les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes a imposició o que estiguin exemptes d'ella.

L'exempció és plena, per exemple, en les operacions d'exportació i les assimilades a aquestes que estiguin exemptes, en les prestacions de serveis exempts relacionats amb els règims duaners suspensius i les àrees exemptes, i certes operacions financeres i les operacions que, fetes fora del territori d'aplicació de l'impost, hagin originat el dret a la devolució, si han tingut lloc en la Península i les Illes Balears.

2) Règims especials de deducció

Podem distingir quatre règims especials de deducció de l'impost: la regla de prorrata, el règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat, la regularització de les deduccions per béns d'inversió i les deduccions anteriors al començament de les activitats empresarials o professionals.

Règims especials de deducció de l'impost

a) **La regla de prorrata.** S'aplica quan el subjecte passiu realitza operacions que donen dret a deducció i d'altres que no generen aquest dret, com a operacions no subjectes o

Limitacions i exclusions del dret a deduir

Els arts. 95 i 96 LIVA estableixen que no són deduïbles, entre d'altres, les quotes suportades referents a l'adquisició de vehicles (aquells que, en general, no estiguin destinats a l'activitat empresarial o professional), els viatges, els aliments, hostaleria i espectacles, i les joies.

exemptes, de manera que les quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es podran deduir del tot, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial (arts. 102 a 106 LIVA).

Aquesta regla de prorrata presenta dues modalitats: d'una banda, la **modalitat general**, en la qual la deducció es calcula aplicant un percentatge (prorrata) sobre el total de les quotes suportades en l'exercici d'una activitat, sense tenir en compte si es tracta d'operacions subjectes o exemptes. Aquest percentatge de deducció, que s'arrodonirà per excés, es calcula segons la següent fórmula: l'import total de les operacions deduïbles entre l'import anual de les operacions i multiplicat per 100. L'aplicació d'aquesta regla es fa primer de manera provisional a partir de les operacions de l'any precedent, o de manera alternativa, amb un percentatge aprovat per l'Administració a proposta del subjecte passiu. Una vegada acabat l'any, es calcula el percentatge definitiu a partir de les operacions dutes a terme realment, i es regularitzen les deduccions provisionals practicades. I, d'altra banda, la **modalitat especial**, que es preveu per tractar d'apropar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes i perquè el subjecte passiu dedueixi exactament les quotes suportades. La seva aplicació concreta no és més que una especificació de la prorrata general, sempre que es puguin individualitzar els béns i serveis adquirits i que siguin utilitzats exclusivament en operacions que originin el dret a la deducció, o en les que no habilitin per a l'exercici del dret.

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

b) El règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat. De vegades, els subjectes passius de l'impost poden desenvolupar de manera conjunta activitats empresarials o professionals diferents, dins d'una activitat econòmica general, els règims de deducció dels quals també són diferents (art. 101 LIVA).

El legislador considera sectors diferenciats els següents: aquells en els que les activitats exercides i els règims de deducció són diferents; les activitats acollides al règim especial simplificat, al d'agricultura, al de les operacions amb or d'inversió o al recàrrec d'equivalència; i les operacions d'arrendament financer.

En aquest cas, la regla general determina que el règim de deducció s'aplica independentment a cada sector d'activitat, es dedueix de l'IVA reportat l'IVA suportat que li correspongui i s'aplica, si procedeix, la prorrata general.

c) Regularització de les deduccions per béns d'inversió. D'acord amb aquest règim especial, existeix la possibilitat de deduir de manera immediata les quotes suportades per adquisició o importació de béns d'inversió. Ara bé, si el subjecte que s'acull a aquest règim està subjecte a prorrata, cal que es donin una sèrie de circumstàncies en un període de temps concret (quatre anys per a mobles i nou per a immobles), que motivin la regularització (arts. 107 a 110 LIVA).

d) Deduccions anteriors al començament de les activitats. Després de la STJCE de 21 de març de 2000, s'ha modificat la redacció dels arts. 111 a 113 LIVA. D'acord amb aquests preceptes, es permeten deduir, en general, les quotes suportades abans de l'inici d'una activitat aplicant un percentatge provisional, sotmès a una posterior regularització, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració. L'únic requisit que es demana per aplicar la deducció és que els subjectes adquireixin la condició d'empresaris o professionals per a efectuar adquisicions o importacions de béns o serveis amb la intenció, confirmada pels elements objectius, de destinar-los a la realització d'activitats d'aquesta naturalesa. Per tant, ja no fa falta que l'inici de l'activitat es produeixi en el termini d'un any, com establia la redacció anterior de la LIVA, i continuen quedant excloses d'aquest règim de deducció les adquisicions que el subjecte passiu desitgi emprar en les activitats sotmeses al recàrrec d'equivalència o a algun dels règims especials d'agricultura, ramaderia o pesca (arts. 111 a 113 LIVA).

4. Com es presenta la declaració de l'IVA?

4.1. En quins casos està prevista la devolució de l'impost?

El legislador preveu la possibilitat de traslladar, quan convingui, l'excés de quota suportada al període següent. Però quan aquest excés és massa elevat, les compensacions són insuficients i la situació es repeteix en el temps, es preveu el mecanisme de la **devolució** de les quotes.

Respecte a aquesta qüestió, es pot parlar d'uns supòsits generals de devolució i d'uns altres que atenen majoritàriament la finalitat última de l'impost, que és gravar el consum efectiu al territori d'aplicació de l'impost. Amb tot, en aquests últims supòsits es detecta també una certa finalitat proteccionista, és a dir, que les mercaderies surten sense suportar cap tribut i competeixen en les mateixes condicions que les fabricades al mercat de destinació.

Supòsits de devolució

Es poden diferenciar els següents supòsits de devolució de l'impost:

a) Supòsits generals. En el supòsit general de devolució, els subjectes passius que no hagin pogut efectuar les deduccions originades en un període de liquidació, perquè han excedit contínuament la quantia de les deduccions de les quotes reportades, tindran dret a sol·licitar la devolució del saldo al seu favor existent el 31 de desembre de cada any. La sol·licitud s'ha de formular en l'autoliquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any. A partir del 2009, es dóna la possibilitat a tots els subjectes passius de l'impost, amb independència del seu volum d'operacions, de sol·licitar la devolució del saldo al seu favor existent al final de cada període de liquidació en els termes de l'art. 116 LIVA, sense necessitat d'esperar a l'última autoliquidació, sempre que aquests subjectes hagin optat per aplicar un període de liquidació mensual (art. 115 i 116 LIVA).

b) Supòsits especials. Entre els supòsits especials de devolució, cal fer referència al règim de devolució a exportadors en règim de viatgers, que obtindran la devolució d'entitats col·laboradores instal·lades en ports i aeroports una vegada presentin una factura del venedor; el règim de devolució a empresaris o professionals establerts al territori d'aplicació de l'impost de les quotes suportades per operacions efectuades en altres Estats de la UE; i el règim de devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit d'aplicació de l'impost, distingint els casos en els que aquests subjectes resideixen en un altre Estat de la UE, Canàries, Ceuta o Melilla i els que estan establerts a qualsevol altre territori (arts. 117 a 119.bis LIVA).

4.2. Què són els règims especials?

1) Règim simplificat

El règim simplificat és un règim d'aplicació automàtica però renunciable. Els subjectes passius determinaran, amb referència a cada activitat a la que resulti aplicable aquest règim simplificat, l'import de les quotes que cal ingressar en concepte d'IVA mitjançant els **signes, índexs i mòduls** que determini l'ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda³⁴.

⁽³⁴⁾Arts. 122 i 123 LIVA.

Requisits

El règim simplificat resulta d'aplicació als subjectes passius que compleixen els requisits següents:

- a) Que siguin persones físiques o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF, integrades solament per persones físiques.
- b) Que realitzin habitualment activitats incloses en l'àmbit objectiu d'aquest règim simplificat, i dins dels límits fixats per a cadascuna d'aquestes activitats.
- c) Que el volum d'ingressos l'any immediatament anterior no superi els 15.000 euros pel conjunt de les seves activitats empresarials o professionals (250.000 euros per al conjunt de les activitats agrícoles, forestals i ramaderes), o que el volum de despeses per adquisicions (excloses les relatives a elements de l'immobilitzat) l'any immediatament anterior no superi els 150.000 euros anuals. Tot i això, des de la fixació d'aquestes quanties el 2016 –en substitució de les anteriors molt més altes–, aquests imports s'han mantingut transitòriament més elevats, de manera que per als exercicis 2016, 2017, 2018 i 2019, les magnituds de 150.000 euros (tant la que es refereix al volum d'ingressos com la fixada per al volum de despeses) s'estableix en 250.000 euros.
- d) Que no hagin renunciat a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva per signes, índexs o mòduls de l'IRPF per a qualsevol de les seves activitats.
- e) Que no exerceixin altres activitats econòmiques que no estiguin compromeses en el règim simplificat, tret que per a aquestes activitats estiguin acollits als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

2) Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca

El règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca és un règim d'aplicació automàtica però amb possibilitat de renúncia que s'aplica als titulars d'explotacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres que obtinguin directament productes naturals, vegetals o animals, dels seus cultius, explotacions o captures per a ser transmesos a tercers³⁵.

⁽³⁵⁾Arts. 124 a 134.bis LIVA.

Els subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca no estan sotmesos, per les activitats incloses en aquest règim, a les obligacions de liquidació, repercussió o pagament de l'impost, ni a la presentació de les autoliquidacions corresponents. Així mateix, reben una **compensació a tant alçat** per l'IVA que suporten del 12% (activitats agrícoles i forestals) o 10,5% (activitats ramaderes i pesqueres) del preu de venda dels productes abonada per l'adquirent, el qual després la podrà deduir.

Exclusions

Queden exclosos d'aquest règim els següents subjectes:

- Les societats mercantils.
- Les societats cooperatives o societats agràries de transformació.

- Els subjectes passius el volum d'operacions dels quals, durant l'any immediatament anterior, hagi superat les quantitats establertes reglamentàriament (art. 43 RIVA).
- Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim d'estimació objectiva de l'IRPF per a qualsevol de les seves activitats econòmiques.
- Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim simplificat de l'IVA.
- Els empresaris o professionals el volum d'adquisicions dels quals, durant l'any immediatament anterior, hagi superat els 300.000 euros. A partir del 2016, disminueix a 150.000 euros.

3) Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

És un règim especial d'aplicació voluntària. S'aplica als lliuraments que realitzin els subjectes passius revenedors (que és el subjecte empresari que realitza habitualment aquests lliuraments) de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, en l'adquisició dels quals es donen certs requisits, amb la finalitat d'evitar sobreimposicions produïdes quan el revedor ha adquirit els béns a subjectes sense dret a deducció o que no tenen la condició de subjectes passius de l'IVA, i que una vegada revenguts tornen a ser gravats³⁶.

⁽³⁶⁾Arts. 135 a 139 LIVA.

La base imposable a l'efecte de l'IVA serà el marge de benefici de cada operació minorada en la quota de l'IVA que li correspon. Aquest marge està constituït per la diferència entre el preu de la venda (la contraprestació del lliurament o venda més IVA) i el preu de la compra (el corresponent a l'adquisició més IVA), sent minorat el marge en la quota d'IVA que li correspon.

Àmbit objectiu d'aplicació

a) En primer lloc, s'aplica als lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció adquirits al territori comunitari (dins del país o a un altre país membre) pel revedor a una sèrie de subjectes, que es caracteritzen perquè no van poder deduir l'IVA en el moment de la compra del bé i, concretament, a persones que no actuïn com a empresaris o professionals; a un empresari o professional que es beneficiï del règim de franquícia de l'impost al país membre de l'inici de l'expedició o transport del bé, sempre que aquest tingui per a l'empresari o professional en qüestió la consideració de bé d'inversió; a un empresari o professional en virtut d'un lliurament exempt de l'impost; i a revenedors que hagin aplicat als seus propis lliuraments aquest règim especial.

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

c) I en tercer lloc, afecta als lliuraments d'objectes d'art adquirits a empresaris o professionals en virtut d'operacions a les quals s'hagi aplicat el tipus reduït.

4) Règim especial de l'or d'inversió

Es considera **or d'inversió** els lingots o làmines d'or i les monedes d'or que compleixen els requisits recollits en la pròpia LIVA³⁷.

⁽³⁷⁾Arts. 140 a 140.sexies LIVA.

Contingut del règim especial

a) Estan exemptes de l'IVA dues operacions:

- Els lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions d'or d'inversió, però no les prestacions de serveis que tinguin per objecte or d'inversió, ni les adquisicions intracomunitàries d'or d'inversió si l'empresari que efectua el lliurament ha renunciat

a l'exempció de l'IVA en el règim especial al país membre d'origen. Aquesta exempció pot ser objecte de renúncia sempre que el transmissor es dediqui habitualment a la producció o transformació d'or d'inversió i sempre que l'adquirent sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. Si renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual s'efectua l'operació gravada.

- Els serveis de mediació en les operacions esmentades a l'apartat anterior (lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions d'or d'inversió). Aquesta exempció pot ser objecte de renúncia sempre que el destinatari del servei de mediació sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. Si renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual s'efectua l'operació gravada.

b) Les quotes de l'IVA suportades no són deduïbles en la mesura en què els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzin en la realització de lliuraments exempts d'or en inversió, però sí ho són en quatre casos: quan el proveïdor de l'or adquirit hagi efectuat la renúncia a l'exempció o quan l'empresari que efectua el lliurament intracomunitari també hagi renunciat a l'exempció al país membre d'origen; quan al moment de l'adquisició o importació l'or no reuneixi els requisits per a ser considerat or d'inversió; quan es tracti de serveis que consisteixin en el canvi de forma, de pes o de llei d'aquest or; i quan es tracti de l'adquisició o importació de béns i serveis vinculats a la producció directa d'or d'inversió o a l'obtenció mitjançant transformació d'aquest per part dels empresaris o professionals que realitzin el posterior lliurament exempt d'aquest or.

5) Règim especial de les agències de viatges

El règim especial de les agències de viatges és obligatori i irrenunciable. El seu àmbit d'aplicació comprèn les operacions realitzades per les agències de viatges quan actuen en nom propi respecte als viatgers i utilitzen en el viatge béns lliurats o serveis prestats per altres empresaris o professionals, i les operacions realitzades per organitzadors de circuits turístics en les quals es donin les circumstàncies anteriors³⁸.

⁽³⁸⁾Arts. 141 a 147 LIVA.

Operacions excloses

Hi ha una sèrie d'operacions excloses d'aquest règim especial, com són:

- Les vendes dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament mitjans de transport o d'hostaleria propis.
- Si es tracta de viatges efectuats utilitzant en part mitjans propis i en part mitjans aliens, el règim especial només s'aplica respecte dels serveis prestats mitjançant mitjans aliens.

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

Marge brut de l'agència de viatges

El marge brut de l'agència de viatges està format per la diferència entre el preu total cobrat al client (exclòs l'IVA) i l'import efectiu, impostos exclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per altres empresaris o professionals utilitzats en el viatge, que redundin en el viatger (no s'inclouen en aquest apartat les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera, ni les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres anàlegs efectuats per l'agència).

S'estableix la possibilitat, que s'ha d'exercir operació per operació, d'aplicar el règim general de l'impost, sempre que el destinatari de les operacions sigui un empresari o professional que tingui, en alguna mesura, dret a la deducció o a la devolució de les quotes suportades.

6) Règim especial del recàrrec d'equivalència

En aquest cas, el règim és obligatori i irrenunciable. El seu àmbit d'aplicació inclou als **comerciants minoristes que siguin persones físiques** o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF els membres de les quals siguin persones físiques que comercialitzen articles o productes de qualsevol naturalesa, menys els que la llei o el reglament exceptuen de manera expressa³⁹.

⁽³⁹⁾Arts. 148 a 163 LIVA.

En aquest règim especial els detallistes queden alliberats de gairebé totes les obligacions de gestió o liquidació de l'impost, ja que les exaccions corresponents a les vendes van a càrrec dels proveïdors mitjançant el recàrrec d'equivalència, que aquests últims repercuteixen sobre els detallistes juntament amb la quota d'IVA que resulti reportada. Per tant, seran els proveïdors els encarregats de liquidar i ingressar aquest recàrrec; d'aquí li ve el nom (equival a l'IVA en la fase minorista).

D'altra banda, els detallistes no podran deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat i només tenen l'obligació d'expedir una factura o document equivalent quan els seus destinataris tinguin la condició de subjecte passiu de l'impost. La base sobre la qual s'aplica el recàrrec serà la mateixa que per a l'IVA.

Tipus de recàrrec d'equivalència

Els tipus de recàrrec d'equivalència són els següents:

- El 5,2% amb caràcter general.
- L'1,75% per als lliuraments de béns objecte de l'impost especial sobre els treballs de tabac, des de l'1 de gener de 1997.
- L'1,4% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus de gravamen del 10%.
- El 0,5% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus del 4%.

7) Règims especials aplicables als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica

S'estableixen dos règims especials de l'IVA, que són opcionals i que permeten als subjectes passius liquidar l'impost degut per la prestació d'aquests serveis per mitjà d'un portal web o **finestreta única** en l'estat membre de la UE en què estiguin identificats, amb la qual cosa s'evita haver de registrar-se en cada estat membre on es facin les operacions⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA

El règim especial aplicable als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica per empresaris o professionals no establerts en la Comunitat (**règim exterior a la Unió**) és de caràcter opcional i, com s'ha dit, representa una mesura de simplificació, ja que permet als obligats tributaris liquidar l'IVA per la prestació d'aquests serveis mitjançant un portal web o finestreta única en l'estat membre en què estiguin identificats,

amb la qual cosa s'evita haver de registrar-se en cada estat membre on es facin les operacions (estat membre de consum). Per poder acollir-se a aquest règim especial l'empresari o professional no ha de tenir cap tipus d'establiment permanent en cap estat membre de la UE.

D'altra banda, s'estableix el règim especial aplicable als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica per empresaris o professionals establerts en la Comunitat però no en l'estat membre de consum (**règim de la Unió**), que és aplicable, quan s'opti per ell, als empresaris o professionals que prestin els serveis indicats a particulars en estats membres on aquest empresari no tingui la seva seu d'activitat econòmica o un establiment permanent. En els estats membres en què l'empresari estigui establert, les prestacions dels serveis electrònics que presti a particulars s'han de subjectar al règim general de l'IVA.

Contingut dels règims especials

Quant a això, cal tenir en compte que en el règim de la Unió, l'estat membre d'identificació ha de ser necessàriament l'estat membre en què l'empresari o professional hagi establert la seu de la seva activitat econòmica o, en cas que no tingui la seu de la seva activitat econòmica en la UE, l'estat membre en què tingui un establiment permanent; quan tingui un establiment permanent en més d'un estat membre, pot optar com a estat membre d'identificació per qualsevol dels estats en què tingui un establiment permanent. Mentre que en el règim exterior a la Unió, l'empresari o professional pot triar lliurement el seu estat membre d'identificació. En aquest règim, a més, l'estat membre d'identificació també pot ser l'estat membre de consum.

Es tracta de dos règims opcionals, en què, si s'exerceix l'opció, determina que el règim especial s'aplicarà a tots els serveis que es prestin en tots els estats membres que escaiguin. Quan un empresari o professional opti per algun dels règims especials, segons el que sigui procedent, queda obligat a presentar trimestralment per via electrònica les autoliquidacions de l'IVA, per mitjà de la finestra única de l'estat membre d'identificació, juntament amb l'ingrés corresponent, i no pot deduir en aquesta autoliquidació les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis als quals s'apliqui el règim especial.

8) Règim especial del grup d'entitats

Aquest règim especial té un caràcter optatiu per als empresaris i professionals que formen part d'un grup d'entitats, que està format per una entitat dominant i les seves entitats dependents, d'acord amb el règim de consolidació fiscal de l'IS⁴¹.

⁽⁴¹⁾Arts. 163.quinquies a 163.nonies LIVA

S'estableix l'exigència de les tres ordres de vinculació: econòmica, financera i d'organització a les entitats del grup. La vinculació financera exigeix un control efectiu de l'entitat per mitjà d'una participació de més del 50% en el capital o en els drets de vot. Es poden considerar com a entitat dominant les societats mercantils que no actuïn com a empresaris o professionals, per exemple, una entitat *holding*.

9) Règim especial del criteri de caixa

El règim especial del criteri de caixa s'aplica amb caràcter opcional des de l'1 de gener de 2014 i té per objecte **retardar la meritació, declaració i ingrés** de l'IVA repercutit fins al moment del cobrament dels clients i retardar també la deducció de l'IVA suportat en les adquisicions fins al moment del pagament per part dels proveïdors, sempre que aquests moments de pagament i cobrament siguin anteriors al 31 de desembre de l'any immediatament posterior a aquell en què les operacions s'han efectuat, perquè en cas contrari les operacions es reporten en aquesta última data⁴².

⁽⁴²⁾Arts. 163 decies 163 sexiesdecies LIVA.

Per aplicar aquest règim especial, s'han de complir tres **requisits**: que el volum d'operacions de l'any anterior no superi els 2 milions d'euros, que els cobraments en efectiu d'un mateix client durant un any no superin una determinada quantia fixada en el RIVA i que les operacions es realitzin al territori d'aplicació de l'IVA espanyol.

En qualsevol cas, la **repercussió** s'ha d'efectuar en el moment d'expedir i lliurar la factura i no es pot aplicar aquest règim a alguns subjectes sotmesos a altres règims especials de l'IVA (subjectes sotmesos al règim simplificat, al règim de l'agricultura, ramaderia i pesca, al recàrrec d'equivalència, a l'or d'inversió, als serveis prestats per via electrònica i als grups d'entitats) ni tampoc a determinades operacions: lliuraments de béns exempts per exportacions i lliuraments intracomunitaris de béns, adquisicions intracomunitàries de béns i importacions, supòsits d'inversió del subjecte passiu i autoconsum de béns i serveis.

4.3. Com es gestiona i paga l'impost?

Amb caràcter general, excepte per a la modalitat d'importacions, la determinació del deute tributari es realitza mitjançant el procediment d'**autoliquidació** i el posterior ingrés pel subjecte passiu. En les importacions, són les Administracions de duanes les encarregades de liquidar el deute.

L'ingrés de l'IVA a la importació

Es possibilita que determinats operadors, segons el que s'estableixi reglamentàriament, puguin diferir l'ingrés de l'impost en el moment de presentar la corresponent declaració liquidació (model 303) per mitjà de la inclusió d'aquestes quotes en aquesta i sense haver de fer l'ingrés en el moment de la importació (art. 167.2 LIVA).

Són múltiples les **obligacions formals** que han de complir els subjectes passius de l'IVA, tant els sotmesos al règim general com a algun dels règims especials⁴³:

⁽⁴³⁾Art. 164 LIVA.

- Així, es pot parlar de l'obligació que tenen aquests subjectes de **presentar autoliquidacions periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al trimestre natural, si bé el subjecte passiu pot optar per presentar autoliquidacions mensuals.

- Juntament amb aquestes declaracions, existeix el deure de **presentar una declaració resum anual** (menys per als acollits al règim de recàrrec d'equivalència o al d'agricultura), cosa que cal fer en el moment de la presentació de la declaració relativa a l'últim trimestre.
- A més de les autoliquidacions i de la declaració resum, existeix una obligació de caràcter informatiu i recapitulatiu pels que realitzen **lliuraments i adquisicions intracomunitàries** de béns, prestacions i adquisicions intracomunitàries de serveis, i autoliquidacions no periòdiques pels que realitzen operacions de transcendència tributària escassa.

Altres obligacions formals que han de complir els subjectes passius d'aquest impost són les següents⁴⁴:

⁽⁴⁴⁾Arts. 165 i 166 LIVA.

- Obligacions de caràcter censal, relatives a la comunicació de l'inici, la modificació i el cessament de l'activitat.
- Obligacions de facturació (lliurar, conservar i expedir factures).
- Obligacions de caràcter comptable (llibres registres de factures emeses i rebudes, així com de béns d'inversió).

Activitats

Casos pràctics

1. Per als següents supòsits, determineu si es troben subjectes o no a l'IVA i, en cas de subjecció, si gaudirien d'alguna exempció en aquest impost:

a) SuKama, SA encarrega a Papierem, SL la confecció d'uns mostraris de la seva nova col·lecció de llençols i edredons, per a la seva presentació i distribució a la fira del sector. També li encarrega uns lots publicitaris retolats amb el nom de l'empresa i que lliurarà als clients a la fira, el valor de cada lot ascendeix a 150 €.

b) La prestació de serveis de Luis Alfonso, soci de la cooperativa de treball associat La Curranter, a aquesta cooperativa.

c) Promocions Urbanístiques El Pelotazo, SA adquireix un terreny rústic a La Especuladora, SL per efectuar una promoció d'habitatges adossats quan s'hagi aconseguit la requalificació dels terrenys.

d) MiKa, SA és una empresa dedicada a la promoció immobiliària, que ven dos habitatges sobre plànol, amb les seves places d'aparcament, a uns particulars. Així mateix, aquesta empresa arrenda un immoble construït recentment al Sr. Agapito, que el dedica a habitatge habitual. Després d'un període de tres anys de lloguer, el Sr. Agapito decideix adquirir l'habitatge, que compra tot i que en el seu contracte no constava l'opció de compra.

e) Álvaro Alvarado, que no es dedica habitualment a la promoció immobiliària, promou la construcció de 5 habitatges unifamiliars en uns terrenys que ha heretat del seu oncle. En un altre terreny promou una altra edificació que constituirà el seu habitatge habitual.

f) L'Ajuntament de Sanmamed gestiona directament el servei de subministrament d'aigües als veïns de la localitat.

g) Pedro Lucas envia un correu certificat, un correu ordinari, un sobre per missatgeria, un correu electrònic des d'un centre de comunicacions, realitza una trucada de telèfon i, com que no pot localitzar el seu amic, decideix visitar-lo agafant un tren i un taxi que el traslladen al seu domicili.

2. Determineu, en els supòsits que s'indiquen a continuació, el subjecte passiu a efectes de l'IVA, justificant la vostra resposta i esmentant els preceptes normatius aplicables:

a) Una empresa espanyola ha contractat els serveis d'una empresa d'assessorament francesa perquè realitzi un estudi de mercat, amb la finalitat d'aconseguir clients potencials en el mercat francès. L'import del servei puja a 5.000 euros.

b) Un arquitecte suís realitza un projecte per a la construcció d'una edificació a Sevilla per a una empresa espanyola, i un altre projecte per a la construcció d'un habitatge unifamiliar a Saragossa d'un particular amic seu.

c) Un empresari holandès, identificat a efectes de l'IVA al seu país, adquireix a un empresari grec mobiliari per a les aules que són venudes pel primer a la Universitat Autònoma de Barcelona, i aquesta comunica a l'empresari holandès el número d'identificació a efectes de l'IVA atorgat per l'Administració espanyola. Els mobles van directament de Grècia a Espanya.

3. El Sr. Gómez, ja jubilat, va heretar el 2013 la plena propietat d'un edifici a Valladolid que consta de:

- una planta baixa, on hi ha un local, que té llogat des de principis del 2014, per 1.000 euros mensuals, a un empresari que hi té instal·lat el seu taller mecànic;
- un entresol llogat, també des de principis de 2014, per 500 euros mensuals, a un notari per al seu despatx professional;
- un habitatge no moblat a la seva primera planta, llogada sense opció de compra des de principis de 2016 a un particular exclusivament per a habitatge, per 500 euros mensuals;
- i un petit àtic sense moblar, sense inquilí el 2016 i 2017, que ha començat a llogar, sense opció de compra, el dia 1 de gener de 2018 a un altre particular que l'utilitza exclusivament com a habitatge, per 500 euros mensuals.

També es disposa de la següent informació:

- Tots els lloguers han estat vigents durant tot el 2018.
- Les rendes no han estat objecte d'actualització.
- El Sr. Gómez no ha optat mai per l'aplicació de la prorrata especial.

- I no té quotes d'IVA a compensar de períodes anteriors al primer trimestre de 2018.

Les quotes d'IVA suportades pel Sr. Gómez el 2018 (per parts iguals en els quatre trimestres) per l'adquisició de béns i serveis utilitzats en la seva activitat de "Lloguer de béns immobles per compte propi", Grup 68.2 CNAE, han estat, en euros:

Utilitzats només en l'arrendament del local: 800.
Utilitzats només en l'arrendament de l'entresol: 700.
Utilitzats només en l'arrendament dels habitatges: 2.000.
Utilització mixta: 500.
Total quotes d'IVA suportades: 4.000.

Es demana:

- a) IVA repercutit i IVA suportat deduïble en els tres primers trimestres de 2018.
- b) Import total de les quotes d'IVA deduïbles el 2018.
- c) Resultat de l'autoliquidació del quart trimestre de 2018.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. El territori d'aplicació de l'IVA coincideix amb el territori espanyol, excepte...

- a) Canàries, Ceuta, Melilla, Balears, País Basc i Navarra.
- b) Canàries, Ceuta, Melilla, País Basc i Navarra.
- c) Canàries, Ceuta i Melilla.

2. Quins dels següents supòsits no constitueixen fet imposable de l'IVA?

- a) Els lliuraments de béns realitzats per empresaris o professionals.
- b) Els lliuraments intracomunitaris de béns.
- c) Les importacions.

3. La base imposable de l'IVA en les operacions interiors es defineix, amb caràcter general, com...

- a) L'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a l'impost procedent del destinatari.
- b) L'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a l'impost procedent del destinatari o de terceres persones.
- c) El valor de mercat dels béns o serveis rebuts, amb independència de la contraprestació satisfeta.

4. El règim de les importacions en l'IVA suposa...

- a) La tributació en destinació.
- b) La correlativa exempció de l'exportació, amb deduïbilitat de l'IVA suportat en les exportacions.
- c) Totes les anteriors respostes són correctes.

5. Un advocat de Càceres desafecta un ordinador del seu patrimoni professional per utilitzar-lo en el seu ús particular. A l'efecte de l'IVA...

- a) L'operació està subjecta i no exempta.
- b) L'operació no està subjecta.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

6. Un laboratori de Tarragona compra plasma sanguini a una empresa de França. A l'efecte de l'IVA...

- a) Aquesta operació està subjecta i exempta.

- b) Aquesta operació està subjecta i no exempta.
- c) Aquesta operació no està subjecta.

7. Una empresa de Lugo ven desaprofitaments de cartró a una altra empresa de Pontevedra. A l'efecte de l'IVA...

- a) El subjecte passiu és l'empresa de Lugo.
- b) El subjecte passiu és l'empresa de Pontevedra.
- c) El responsable subsidiari és l'empresa de Pontevedra.

8. Una autoescola de Salamanca compra tres cotxes per a la seva activitat econòmica. A l'efecte de l'IVA...

- a) Les quotes suportades en la compra dels vehicles són deduïbles en un 50 per cent.
- b) Les quotes suportades en la compra dels vehicles són deduïbles íntegrament.
- c) Les quotes suportades en la compra dels vehicles són deduïbles si superen una determinada quantitat.

9. Una empresa de Tenerife envia un treballador a una fira de Màlaga i ha de pagar unes factures d'hotel i restaurant en aquesta ciutat andalusa. A l'efecte de l'IVA...

- a) L'empresa de Tenerife pot sol·licitar la devolució de les quotes suportades pel seu treballador amb determinades condicions.
- b) L'empresa de Tenerife pot deduir un percentatge de les quotes suportades pel seu treballador si està sotmesa al règim de prorrata.
- c) L'empresa de Tenerife haurà de suportar les quotes suportades pel seu treballador com si fos un consumidor final perquè no és subjecte passiu de l'impost.

10. Un particular espanyol resident a Sèrbia envia 40 cigarrets d'una marca artesanal d'aquest país difícil de trobar al seu germà resident a Palma de Mallorca sense cobrar cap contraprestació. A l'efecte de l'IVA...

- a) El germà resident a Palma de Mallorca realitza una importació que tributa a un tipus proporcional i a un tipus específic.
- b) El particular espanyol resident a Sèrbia realitza un lliurament de béns que no es pot qualificar com a importació en l'impost espanyol perquè no té caràcter oneros.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

Solucionari

Casos pràctics

1. Per tal de determinar la subjecció a l'IVA, hem d'atendre les definicions dels fets imposables i les diferents modalitats de cadascun, així com les operacions no subjectes, en la regulació esmentada en els arts. 4 a 19 LIVA. A més, de cara a les possibles exempcions, s'han de tenir en compte els arts. 20 y ss. de la mateixa llei. Resoldrem cada supòsit per separat.

a) Som davant una operació realitzada entre dues entitats mercantils, per la qual cosa prima la presumpció establerta en l'art. 5.Un.b) LIVA del caràcter empresarial d'ambdues. A més, es tracta de la confecció i l'entrega d'un mostrari i dels lots publicitaris, i es lliura en ambdós casos a l'adquirent (SuKama, SA) el poder de disposició sobre els béns en qüestió (béns corporals), per la qual cosa, segons l'art. 8 LIVA, ens trobarem davant una **entrega de béns subjecta** a l'impost.

Tot i això, el posterior lliurament que SuKama realitzi als seus clients dels **mostraris no es trobarà subjecte a l'impost**, ja que l'art. 7.2n LIVA considera com un supòsit de no subjecció "els lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial estimable, amb finalitats de promoció de les activitats empresarials o professionals", tot assenyalant que tindran la consideració de mostres de mercaderies "els articles representatius d'una categoria de les mateixes que, per la seva presentació o quantitat, només puguin utilitzar-se amb finalitats de promoció".

S'arriba a una conclusió idèntica en relació amb **els lots publicitaris** lliurats als clients, ja que l'art. 7.4t LIVE defineix com a **supòsit de no subjecció** "els lliuraments sense contraprestació d'impresos o objectes de caràcter publicitari", sempre que, com que són impresos publicitaris, portin "de manera visible el nom de l'empresari o el professional que produeix o comercialitza béns o que ofereix determinades prestacions de serveis"; o en els restants objectes publicitaris, que "no tinguin valor comercial intrínsec" i en ells "es consignin de manera permanent la menció publicitària". Finalment, el precepte assenyalava que se subjectaran (com a excepció) a l'impost "els lliuraments d'objectes publicitaris quan el cost total dels subministraments a un mateix destinatari durant l'any natural excedeixi de 200 euros, excepte que es lliurin a altres subjectes passius per a la seva distribució gratuïta". Atès que se'ns indica que el **valor comercial és de 150 euros**, en principi també seriem davant un supòsit de no subjecció, sense perjudici que, si units a altres objectes similars lliurats el mateix any natural excedissin el límit dels 200 euros, es produirà la subjecció del lliurament.

b) En principi, les **prestacions de serveis** realitzades per persones físiques estan sotmeses a l'IVA (art. 4 LIVA) sempre que tinguin la condició d'empresaris o professionals (art. 5 LIVA). En consonància amb això, la definició de les prestacions de serveis que realitza l'art. 11 LIVA, deixa clara la necessitat que el prestador de serveis ho faci en l'exercici d'una activitat de naturalesa empresarial, fet que exclou tot tipus de relacions laborals de l'àmbit de prestació de serveis subjecte a l'IVA. Es per això que l'art. 7.6 LIVA considera un **supòsit de no subjecció** el "dels serveis prestats a les cooperatives de treball associat pels socis de les mateixes i els prestats a les altres cooperatives pels seus socis de treball", de manera que en el cas que ens ocupa ens trobem davant un supòsit de no subjecció a l'impost.

c) De nou, som davant una operació de lliurament **de béns** (lliurament del poder de disposició) realitzada entre dues persones jurídiques, per la qual cosa en virtut dels arts. 4, 5 i 8 LIVA, sembla evident que ens trobem davant una operació subjecta a l'impost, sense que procedeixi considerar cap dels supòsits de no subjecció contemplats en l'art. 7 LIVA. Així, doncs, el lliurament del terreny estaria subjecta a l'impost. Tot i això, com que és un terreny rústic en el moment de la meritació de l'impost, hem de tenir en compte l'art. 20.Un.20è LIVA, conforme al qual estaran **exempts** "els lliuraments de terrenys rústics i altres que no tinguin la condició d'edificables, incloses les construccions de qualsevol naturalesa en ells enclavada, que siguin indispensables per al desenvolupament d'una explotació agrària, i els destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies vials d'ús públic". Això és, atès que el terreny transmès és rústic, tot i que existia una previsió de possible requalificació del mateix, serem davant un supòsit de transmissió exempta en l'IVA.

Tot i això, l'art. 20.Dos LIVA indica que "les exempcions relatives als números 20 i 22 de l'apartat anterior podran ser **objecte de renúncia** pel subjecte passiu, en la manera i amb els requisits que es determinin reglamentàriament, quan l'adquirent sigui un subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals, i se li atribueixi el dret a efectuar la deducció total o parcial de l'impost suportat en realitzar l'adquisició o, quan no es compleixi l'exposat anteriorment, en funció del seu destí previsible, els béns adquirits siguin utilitzats, totalment o parcialment, en la realització d'operacions que originin el dret a la deducció". En conseqüència, com que l'adquirent és una entitat presumiblement mercantil,

es procedirà a la renúncia de l'exempció en els termes indicats en l'art. 8 RIVA i es procedirà a subjectar a l'impost la transmissió que ens ocupa.

d) Es tracta en primer lloc de la **transmissió de dos habitatges** nous (sobre plànol) amb les seves places d'aparcament, realitzada per una entitat mercantil que té la condició de promotora immobiliària a particulars. En principi, es compleixen tots els requisits per qualificar l'operació com un lliurament de béns (art. 4 i 8 LIVA). El fet que s'incloguin els aparcaments pot tenir transcendència per a la seva qualificació com a annexos a l'habitatge per l'aplicació del tipus reduït de l'impost (cfr. art. 91.Un.1.7è LIVA, que aplica el tipus reduït als lliuraments "d'edificis o parts dels mateixos aptes per a la seva utilització com a habitatges, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos situats en ells que es transmetin conjuntament"). Per la resta, com que és un lliurament realitzat pel mateix promotor, aquest té la **consideració de primer lliurament** (art. 20.Un.22è LIVA: "es considerarà primer lliurament el realitzat pel promotor que tingui per objecte una edificació la construcció o la rehabilitació de la qual estigui acabada"). Així doncs, atès que el precepte citat en últim lloc estableix l'exempció dels segons i ulteriors lliuraments, no ens trobarem davant un supòsit exempt i, en conseqüència, **estarà plenament subjecte** a l'impost.

En relació amb la transmissió realitzada al Sr. Agapito, l'adquisició es realitza **després d'haver viscut tres anys a l'habitatge** en règim de lloguer. En relació amb aquest tipus d'operacions, l'art. 20.Un.22è LIVA, en regular l'exempció de les segones i ulteriors transmissions d'immobles, estableix que "no tindrà la consideració de primer lliurament el realitzat pel promotor després de la utilització ininterrompuda de l'immoble per un termini igual o superior a dos anys pel seu propietari o per titulars de drets reals d'ús o gaudi o en virtut de contractes d'arrendament sense opció de compra". Així, doncs, sembla que no seriem davant un primer lliurament i podria considerar-se aplicable l'exempció. No obstant això, aquest règim contempla una exempció que és la relativa als casos en què "l'adquirent sigui qui ha utilitzat l'edificació durant el període en qüestió". En el supòsit plantejat, es deixa clar que el Sr. Agapito ha estat qui ha utilitzat l'habitatge els tres anys transcorreguts des de la seva finalització fins a la venda, i ho ha fet en virtut d'un contracte d'arrendament sense opció de compra, per la qual cosa, a efectes del precepte senyalat, el lliurament tindria la consideració de primer lliurament d'habitatge i, en conseqüència, **no procediria aplicar l'exempció** comentada, de manera que es trobaria plenament subjecte a l'impost.

e) D'acord amb l'art. 5.Un LIVA, "als efectes d'allò disposat en aquesta Llei, es reputaran empresaris o professionals", apartat d) "els que efectuïn la urbanització de terrenys o la promoció, la construcció o la rehabilitació d'edificacions destinades, en tots els casos, a la seva venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment". Així doncs, el fet que la promoció realitzada per Àlvaro ho sigui de manera ocasional no és obstacle perquè siguem, als efectes de l'IVA, davant **una activitat que li atorga la consideració d'empresari**, per la qual cosa en realitzar l'entrega de béns derivada de la promoció, en la seva condició empresarial, estarà subjecta a l'IVA. A més, com hem indicat en l'apartat anterior, com que són primers lliuraments d'edificacions estaran **plenament subjectes** a l'impost.

Una altra qüestió és la que constituirà el seu habitatge habitual, ja que en aquest cas no es donaria el requisit que la promoció es realitzi per a la "seva venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol", que exigeix l'art. 5 LIVA, per la qual cosa, per aquest habitatge no adquiriria la condició d'empresari i no estaria sotmès a l'IVA. Així, com ha senyalat la DGT (Resolució de 27 de desembre de 2012, V2583-12), "és important assenyalar que la condició d'empresari o professional està íntimament lligada a la intenció de venda, cessió o adjudicació per qualsevol títol dels terrenys que s'urbanitzen. Si falta aquest ànim, la consideració d'empresari o professional farà fallida i les operacions es realitzaran al marge de l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit" (en aquest sentit, Resolució de 10 de març de 2016, V0949-16).

f) Segons l'art. 8.Un LIVA, "es considerarà lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot si s'efectua mitjançant cessió de títols representatius d'aquests béns. A aquests efectes, tindran la condició de béns corporals el gas, la calor, el fred, l'energia elèctrica i les altres modalitats d'energia". Així, doncs, la qualificació del subministrament d'aigua com a **lliurament de béns** resulta cara.

Una qüestió diferent és que es tracti d'una operació realitzada per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat, com exigeix l'art. 4.Un LIVA en la definició del seu fet imposable ("Estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional").

Precisament per això, l'art. 7.8è.A) LIVA considera que són **operacions no subjectes** a l'impost "els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzades directament per les administracions públiques, així com les entitats a què es refereixen els apartats C) y D) d'aquest número, sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària", tot incloent en el concepte d'administracions públiques, com no podia ser de cap altra manera, l'Administració local (art. 7.8è.B)a) LIVA). Així, en una primera aproximació es podria pensar

en la no subjecció a l'IVA del servei prestat per l'ens local, però el mateix art. 7.8è.E LIVA disposa que **“en tot cas, estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i les prestacions de serveis que les administracions, els ens, els organismes i les entitats del sector públic realitzin en l'exercici de les activitats que a continuació es relacionen”,** anomenant en la seva lletra b') la **“distribució d'aigua, de gas, de calor, de fred, d'energia elèctrica i altres modalitats d'energia”,** per la qual cosa finalment s'haurà de concloure que es tracta d'una operació subjecta a l'IVA.

g) Tots els serveis ressenyats encaixen en el concepte de **prestació de serveis** tal com es defineix en l'art. 11 LIVA, ja que en cap cas no es produeix la posada a disposició de béns corporals, requisit que qualificarà l'operació com a lliurament de béns. Així doncs, en virtut de la clàusula de tancament (**“s'entendrà com a prestació de serveis tota operació subjecta al citat tribut que, d'acord amb aquesta llei, no tingui la consideració de lliurament, adquisició intracomunitària o importació de béns”**), s'han de qualificar totes les operacions com a prestacions de serveis. De fet, pel que fa al tren i el taxi, de manera expressa estan contemplats els transports com prestacions de serveis (art. 11.Dos.8è LIVA).

En principi, no tenim dades que ens puguin ajudar a entendre que en algun dels supòsits existeixi algun cas de no subjecció, però la presumpció ha d'operar en el sentit que tots els serveis són prestats per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat, i per tant estan subjectes a l'IVA.

Entre tots ells, només en un cas es contempla l'exempció. Estem parlant de la norma reflectida en l'art. 20.Un.1r LIVA, conforme al qual estan **exemptes “les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a ells que constitueixin el servei postal universal** sempre que siguin realitzats per l'operador o els operadors que es comprometin a prestar tot o part del mateix”. El servei postal universal pot definir-se com **“el conjunt de serveis postals de qualitat determinada en la llei i els seus reglaments de desenvolupament, prestats en règim ordinari i permanent en tot el territori nacional i a preu assequible per a tots els usuaris”** (art. 20 de la **Llei 43/2010, de 30 de desembre, del servei postal universal, dels drets dels usuaris i del mercat postal**). Segons l'art. 21 de la mateixa llei, **“s'inclouen en l'àmbit del servei postal universal les activitats de recollida, admissió, classificació, transport, distribució i lliurament d'enviaments postals nacionals i transfronterers en règim ordinari de: a) cartes i targetes postals que continguin comunicacions escrites en qualsevol tipus de suport de fins a dos kilograms de pes; b) paquets postals, amb o sense valor comercial, de fins a vint kilograms de pes. El servei postal universal inclourà, igualment, la prestació dels serveis de certificat i valor declarat, accessoris”** d'aquells enviaments, essent la Societat Estatal de Correus i Telègrafs, Societat Anònima l'operador designat per l'Estat per prestar el servei postal universal (DA 1r de la mateixa llei) fins al 2026.

En conseqüència, l'enviament de correu ordinari i certificat estarà emparat per l'exempció contemplada. Tots els altres serveis estaran subjectes plenament a l'IVA.

2. a) El servei d'assessorament s'entén com a realitzat a Espanya en ser, el destinatari, un empresari establert en el territori d'aplicació de l'impost. Segons l'art. 69.1.1r LIVA, les prestacions de serveis s'entendran realitzades en el territori d'aplicació de l'impost **“quan el destinatari sigui un empresari o un professional que actuï com a tal, i que radiqui en l'esmentat territori la seu de la seva activitat econòmica, o tingui en el mateix un establiment permanent o, en el seu defecte, el lloc del seu domicili o de residència habitual, sempre que siguin serveis que tinguin com a destinataris l'esmentada seu, l'establiment permanent, el domicili o la residència habitual, amb independència d'on es trobi establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti”**.

La base imposable de l'operació serà l'import pactat. I el subjecte passiu serà el destinatari del servei (empresa espanyola) per inversió del subjecte passiu. Per tant, procedirà a fer l'autorepercussió de l'IVA, tot ingressant i deduint al mateix temps en la corresponent autoliquidació de l'impost.

En efecte, disposa l'art. 84.1.2n.a LIVA que **“seran subjectes passius de l'impost els empresaris o els professionals per als quals es realitzin les operacions subjectes a l'impost en els supòsits que s'indiquen a continuació: a) quan les mateixes s'efectuïn per persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'impost”**.

b) S'ha de tenir en compte que la realització d'un projecte per a la construcció d'una edificació per part d'un arquitecte no establert en el territori d'aplicació de l'impost, es localitza en aquest territori. En efecte, disposa l'art. 70.1.1r LIVA que s'entendran prestats en el territori d'aplicació de l'impost els següents serveis: **“1r. Els relacionats amb béns immobles que radiquin en l'esmentat territori. Es consideraran relacionats amb béns immobles, entre d'altres, els següents serveis: c) Els de caràcter tècnic relatiu a les citades execucions d'obra, inclosos els prestats per arquitectes, arquitectes tècnics i enginyers”**.

En el primer cas que ens ocupa, el projecte per a la construcció d'una edificació a Sevilla per a una empresa espanyola, el subjecte passiu serà l'empresa espanyola, per inversió del subjecte passiu. Estableix l'art. 84.1.2n.a LIVA, com ja s'ha comentat, que "seran subjectes passius de l'impost els empresaris o professionals per als quals es realitzin les operacions subjectes a l'impost en els supòsits que s'indiquen a continuació: a) Quan les mateixes s'efectuïn per persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'impost".

En canvi, en el segon cas, el subjecte passiu serà l'arquitecte suís (art. 84.1.1r LIVA). Aquest precepte disposa que seran subjectes passius de l'impost les persones físiques o jurídiques que tinguin la condició d'empresaris o professionals, i realitzin els lliuraments de béns o prestin els serveis subjectes a l'impost.

c) Es tracta d'una adquisició intracomunitària de béns localitzada a Espanya, lloc d'arribada dels béns, realitzada per un empresari identificat a efectes de l'IVA en un altre Estat membre (Holanda) i en el qual els béns es transporten des de l'Estat del venedor al de l'adquirent.

Totes aquestes circumstàncies determinen que es troba exempta l'esmentada adquisició intracomunitària de béns (art. 26.3 LIVA), essent subjecte passiu de la posterior entrega l'adquirent (la Universitat Autònoma de Barcelona). Es produeix la regla d'inversió del subjecte passiu, essent aquest la Universitat.

Efectivament, assenyalava l'art. 26.3 LIVA que estaran exemptes de l'impost "les adquisicions intracomunitàries de béns en les quals es donin els següents requisits:

- Que es realitzin per un empresari o professional que: a) no estigui establert ni identificat a efecte de l'impost sobre el valor afegit en el territori d'aplicació de l'impost, i b) que estigui identificat a efecte de l'impost sobre el valor afegit en un altre Estat membre de la Comunitat.
- Que s'efectuïn per a l'execució d'una entrega subsegüent dels béns adquirits, realitzada a l'interior del territori d'aplicació de l'impost pel propi adquirent.
- Que els béns adquirits s'expedeixin o transportin directament a partir d'un Estat membre diferent d'aquell en el qual es trobi identificat a efecte de l'impost sobre el valor afegit l'adquirent, i amb destí a la persona per la qual s'efectuï l'entrega subsegüent.
- Que el destinatari de la posterior entrega sigui un empresari o professional, o una persona jurídica que no actuï com a tal, a qui no afecti la no subjecció establerta en l'article 14 d'aquesta Llei i que tinguin atribuït un número d'identificació a efectes de l'impost sobre el valor afegit subministrat per l'Administració espanyola".

3. a) L'article 102.Un de la LIVA disposa que la regla de prorrateig serà d'aplicació quan el subjecte passiu, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, efectuï conjuntament lliuraments de béns o prestacions de serveis que originin el dret a la deducció i altres operacions d'anàloga naturalesa que no habilitin per a l'exercici del citat dret.

En el cas que ens ocupa, l'empresa realitza dues activitats:

- L'arrendament de locals comercials, operació subjecta i no exempta de l'impost, que origina el dret a la deducció.
- L'arrendament d'habitatges a particulars, operació subjecta i exempta de l'impost, de conformitat amb l'establert en l'article 20.Un 23è de la LIVA, que no habilita per a l'exercici del dret a la deducció.

En conseqüència, resulta aplicable la regla de prorrateig que, de conformitat amb l'establert en l'article de la LIVA, tindrà dues modalitats d'aplicació: general i especial.

L'article de la LIVA regula la prorrata general, establint que només serà deduïble l'impost suportat en cada període de liquidació en un percentatge, que es determinarà multiplicant pel resultat d'una fracció en la qual figurin, en el numerador, l'import total, determinat per cada any natural, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis que originin el dret a la deducció, i en el denominador, l'import total, determinat per al mateix període de temps, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades pel subjecte passiu en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, incloses aquelles que no originin el dret a deduir.

L'article 105 de la LIVA regula el procediment de la prorrata general tot assenyalant que el percentatge de deducció provisionalment aplicable cada any natural serà el fixat com a definitiu per a l'any precedent.

El càlcul del percentatge de prorrata general (definitiu per al 2017, i aplicable provisionalment durant el 2018) és el següent:

$$\% = (1.000 \times 12) + (500 \times 12) = 18.000 = 75\%$$

$$(1.000 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) = 24.000$$

En conseqüència, aplicant la prorrata general, només serà deduïble el 75% de les quotes de l'IVA suportades durant els tres primers trimestres del 2018, és a dir, el 75% de 1.000 euros: això dona de resultat 750 euros d'IVA suportat deduïble per a cada trimestre.

Per tant, l'IVA repercutit i l'IVA suportat deduïble en cadascun dels tres primers trimestres del 2018 ascendeix a les següents quantitats:

$$\text{IVA repercutit: } ((1.000 \times 3) + (500 \times 3)) \times 0,21 = 4.500 \times 0,21 = 945 \text{ €}$$

$$\text{IVA suportat: } (4000/4) \times 0,75 = 1000 \times 75\% = 750 \text{ €}$$

b) El càlcul del percentatge de prorrata general definitiu per al 2018 és el següent:

$$\% = (1.000 \times 12) + (500 \times 12) = 18.000 = 60\%$$

$$(1.000 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) + (500 \times 12) = 30.000$$

En conseqüència, aplicant la prorrata general, només seria deduïble el 60% de les quotes d'IVA suportades durant el 2018, és a dir, el 60% de 4.000 euros, fet que dona de resultat 2.400 euros d'IVA suportat deduïble.

D'altra banda, l'article 103 de la LIVA regula la regla de prorrata especial i disposa que serà aplicable en els següents supòsits:

- Quan els subjectes passius optin per l'aplicació d'aquesta regla, en els terminis i les maneres que es determinen reglamentàriament.
- Quan l'import total de les quotes deduïbles en un any natural per aplicació de la regla de prorrata general excedeixi un 10 per cent o més del que resultaria per aplicació de la regla de prorrata especial.

Atès que l'enunciat indica que els senyor Gómez mai no ha optat per l'aplicació de la prorrata especial, hem de veure si resulta obligatòria la seva aplicació, és a dir, si l'import total de les quotes deduïbles l'any 2018 per aplicació de la regla de prorrata general excedeix un 10 per cent o més del que resultaria per aplicació de la regla de prorrata especial.

L'article 106.Un de la LIVA disposa que l'exercici del dret a deduir en la prorrata especial s'ajustarà a les següents regles:

- Les quotes impositives suportades en la liquidació o la importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en la realització d'operacions que originen el dret a la deducció podran deduir-se íntegrament.
- Les quotes impositives suportades en l'adquisició o la importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en la realització d'operacions que no originen el dret a deduir no podran ser objecte de deducció.
- Les quotes impositives suportades en l'adquisició o la importació de béns o serveis utilitzats només en part en la realització d'operacions que originin el dret a la deducció podran ser deduïdes en la proporció que resulta d'aplicar, a l'import global de les mateixes, el percentatge a què es refereix l'article 104, apartat dos i següents de la LIVA.

Per tant, si apliquem la prorrata especial:

- Serà deduïble l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats només en l'arrendament del local, atès que és una operació que origina el dret a la deducció (800 euros).
- Serà deduïble l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats només en l'arrendament de l'entresol, atès que és una operació que origina el dret a la deducció (700 euros).
- No serà deduïble l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats només en l'arrendament dels habitatges, atès que és una operació que no origina el dret a la deducció (0 euros).
- Les quotes impositives suportades en l'adquisició de béns o serveis utilitzats només en part en la realització d'operacions que originen el dret a la deducció (utilització mixta) podran ser deduïdes en la proporció que resulta d'aplicar a l'import global de les mateixes el percentatge de la prorrata general, que va resultar ser el 60% (60% x 500 euros = 300 euros).

En conseqüència, si apliquem la prorrata especial, l'IVA suportat deduïble durant el 2018 va ascendir a 1.800 euros (1.500 euros corresponents a l'IVA suportat en l'activitat d'arrendament de locals comercial i 300 euros corresponents a l'IVA suportat en ambdues activitats, la d'arrendaments de locals comercials i la d'arrendaments d'habitatges).

Si fem una comparativa entre ambdues modalitats de prorrata, podem apreciar que l'IVA suportat deduïble durant el 2018, si apliquem la modalitat de prorrata general (2.400 €), és superior en més d'un 10% del que resultaria deduïble si apliquem la modalitat de prorrata especial (1.800 €), fet pel qual, obligatòriament, resulta d'aplicació la regla de prorrata especial.

c) Atès que resulta obligatòria l'aplicació de la regla de prorrata especial per al 2018, l'IVA suportat deduïble el 2018 ascendeix a 1.800 euros.

D'altra banda, el Sr. Gómez s'ha deduït, durant quatre trimestres del 2018, la quantitat de 3.000 euros (750 € per a cadascun dels trimestres), aplicant el percentatge de prorrata general definitiu de 2017, que era del 75%.

Com que la quantia de l'IVA suportat que resulta deduïble d'acord amb la regla de prorrata especial ascendeix a 1.800 euros per al 2018 (450 euros per trimestre), en l'autoliquidació del quart trimestre de 2018 procedeix efectuar un ajustament positiu, per import de 1.200 euros, atès que el Sr. Gómez s'ha deduït durant el 2018 un import (3.000 euros) superior a la quantia de l'IVA suportat que resulta deduïble si apliquem la regla de prorrata especial (1.800 euros).

En conseqüència, el resultat de l'autoliquidació del quart trimestre de 2018 és el següent:

IVA repercutit: $((1.000 \times 3) + (500 \times 3)) \times 0,21 = 4.500 \times 0,21 = 945 \text{ €}$

-IVA suportat: $(1.000 \times 75 \%) = -750 \text{ €}$

+Ajustament regularització IVA 2018 = +1.200 €

Resultat autoliquidació 4T/2018: 1.395 €

Exercicis d'autoavaluació

1. c
2. b
3. b
4. c
5. c
6. a
7. b
8. b
9. a
10. c

