

Imposició sobre el consum

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00203312



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

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Impost sobre el valor afegit	7
1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació	7
1.2. Fet imposable	8
1.3. Exempcions	15
1.4. Subjectes passius i repercutits	17
1.5. Base imposable, tipus de gravamen i deduccions	19
1.6. Devolucions	24
1.7. Règims especials	24
1.8. Gestió de l'impost	29
2. Impostos especials	31
2.1. Naturalesa i fonts normatives	31
2.2. Impostos especials de fabricació	31
2.3. Impost especial sobre determinats mitjans de transport	36
2.4. Impost especial sobre el carbó	38
2.5. Impost sobre les primes d'assegurances	38
Activitats	41
Exercicis d'autoavaluació	41
Solucionari	43
Bibliografia	45

Introducció

El quart mòdul de l'assignatura de *Dret fiscal* es dedica a la imposició sobre el consum. Són objecte d'anàlisi els dos principals impostos d'aquesta naturalesa que hi ha en el nostre sistema tributari actual: l'impost sobre el valor afegit (que grava el consum general) i els impostos especials (que graven certs consums específics).

En primer lloc, s'analitza la fiscalitat del consum general, que se centra en l'impost sobre el valor afegit. S'aborden les principals qüestions jurídiques referides a les tres modalitats del tribut: operacions interiors (lliuraments de béns i prestacions de serveis), adquisicions intracomunitàries i importacions. Mereixen una atenció especial les normes relatives als obligats tributaris (especialment, els subjectes repercutits) i les regles de quantificació del tribut (base imposable, tipus impositius i deduccions). També s'estudien les singularitats dels diversos règims especials de l'impost.

A continuació, s'analitzen els impostos especials, és a dir, la fiscalitat dels consums específics. Després d'estudiar quina és la naturalesa d'aquests tributs, es dedica una atenció especial als impostos especials de fabricació i a l'anàlisi del fet imposable, exempcions, subjectes passius i quantificació de les diverses modalitats que recauen sobre l'alcohol, el tabac i els hidrocarburs. Els mateixos elements essencials del tribut s'analitzen també en la resta d'impostos especials: el que grava determinats mitjans de transport, el del carbó i el de les primes d'assegurances.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Identificar els diversos fets imposables de l'impost sobre el valor afegit i distingir especialment les operacions que constitueixen lliuraments de béns de les que es consideren prestacions de serveis.
- 2.** Reconèixer quin és el lloc de realització del fet imposable i quina és la meritació de l'impost sobre el valor afegit en les diferents operacions que grava.
- 3.** Entendre el mecanisme d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit, especialment quant als instituts de la repercussió i la deducció del tribut.
- 4.** Comprendre quines són les obligacions i els deures formals relatius a l'impost sobre el valor afegit, especialment en relació amb la facturació.
- 5.** Situar els diversos tipus d'impostos especials en el context de la Unió Europea i conèixer quina és la normativa reguladora.
- 6.** Delimitar els diversos fets imposables gravats pels impostos especials de fabricació, la seva meritació i la seva quantificació.
- 7.** Dominar la normativa sobre els subjectes obligats a pagar els impostos especials de fabricació i de la resta d'impostos especials.

1. Impost sobre el valor afegit

1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació

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 que conté 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, i també en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de desembre) i en el 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), som 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 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 què 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 meritat o repercutit i l'impost suportat, es calcula en la quota i no en la base, amb la qual cosa s'aconsegueix una neutralitat, tant en l'ordre intern com en el de les relacions comercials internacionals entre els països de la Unió Europea. Per tant, l'IVA meritat menys l'IVA suportat pot donar un resultat d'un IVA a ingressar, un IVA a compensar o un IVA a retornar.

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

Impostos sobre el consum

Impostos sobre el consum també ho són, per exemple, l'impost sobre transmissions patrimonials i els denominats *impuestos especiales*.

⁽¹⁾Art. 35 LOFCA.

l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística, encara que no se 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 en el territori peninsular espanyol i les Illes Balears, sense perjudici dels règims de conveni i concert de Navarra i el 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), i Ceuta i Melilla (territoris exclosos de la Unió Duanera²).

⁽²⁾Art. 3 LIVA.

1.2. Fet imposable

L'IVA actual preveu tres **modalitats** dins del seu fet imposable, que són: els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, que són operacions interiors; les adquisicions intracomunitàries de béns; i les importacions de béns.

A causa de la regulació i les característiques diferents de cada modalitat, s'analitzaran separatament; així mateix, es distingiran els aspectes material, espacial i temporal de cadascuna.

1) Lliuraments de béns i prestacions de serveis

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

⁽³⁾Art. 8 LIVA.

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

⁽⁴⁾Art. 9 LIVA.

Autoconsum de béns

Concretament, respecte de l'autoconsum de béns com a operació assimilada al lliurament de béns, es pot dir que inclou, d'una banda, els 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 únicament d'altres drets que només en fan possible l'ús o el gaudi, i els drets que se cedeixen o transfereixen tampoc no recauen exclusivament sobre béns, sinó que poden tenir també per objecte certs drets o obligacions, o consistir en la pràctica de certes activitats⁵.

⁽⁵⁾Art. 11 LIVA.

Supòsits de prestacions de serveis

Caldria entendre que la denominació més genèrica de *prestacions de serveis* comprèn diversos supòsits d'arrendaments de serveis d'obres (com prestacions derivades de l'exercici independent d'una professió, art o ofici, de les cessions de drets d'autor, de les execucions d'obra, serveis d'hostaleria, informàtics, etc.), sense oblidar els arrendaments i les cessions de béns i drets (com l'arrendament de béns, els traspassos, els préstecs, els drets d'ús i gaudi, etc.).

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.

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.

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

Així mateix, és necessari que l'exercici 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'hi afegeix que tindran la condició d'empresaris o professionals els qui adquireixin béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los a l'exercici de les activitats esmentades⁷.

⁽⁷⁾Art. 5 LIVA.

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

- a) Les societats mercantils, excepte prova en contra.
- b) Els arrendadors de béns.
- c) Els qui urbanitzen terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per a dedicar-les, en tot cas, a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.
- d) Els qui realitzin ocasionalment lliuraments de mitjans de transport nous amb destinació a un altre país membre de la Unió Europea.

Les operacions gravades, segons l'article 4.1 LIVA, s'han de realitzar a títol oneros, de manera habitual i en l'exercici d'una activitat empresarial o professional.

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

- a) A títol oneros, la qual cosa significa que els qui realitzin els lliuraments de béns i les prestacions de serveis ho han de fer 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 qui pretén fer les operacions gravades, i no necessàriament les activitats dutes a terme en l'exercici efectiu de les operacions. Amb tot, aquest caràcter habitual no s'exigeix en alguns dels subjectes als quals s'atribueix legalment la condició d'empresari o professional (per exemple, els qui ocasionalment urbanitzen terrenys).
- c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer en l'exercici d'una activitat empresarial o professional, la qual cosa implica subjectar a l'impost no solament les operacions que es refereixen als béns i els serveis que integren l'objecte del seu tràfic mercantil o professional, sinó també a tots els 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).

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 públics⁸.

⁽⁸⁾Art. 7 LIVA.

Operacions realitzades per persones i entitats de naturalesa jurídica privada:

- Les transmissions *inter vivos* i *mortis causa* de tot o una part del patrimoni destinat a una activitat econòmica –empresarial o professional–, quan l'adquirent continua exercint aquesta activitat.
- Els lliuraments de béns de poc valor i amb la finalitat de promoció, i 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, i 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 fetes per ens públics:

- Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzats directament pels ens públics sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària, excepte quan aquests ens públics actuen mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes.
- 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 l'aprofitament de les aigües.

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 tots dos impostos encara que tots dos graven les mateixes situacions) amb l'impost de transmissions patrimonials oneroses, això sí, sempre que es compleixin els requisits que estableixen les normes reguladores respectives per a la subjecció a les figures impositives corresponents. A més, s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que la incompatibilitat esmentada deixi sense sotmetre a gravamen les operacions al·ludides en tots dos impostos.

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

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 l'origen en la delimitació de competències entre els diversos països membres que van induir a incloure en les directives regles precises per a harmonitzar la subjecció a l'impost en el marc de les relacions internacionals.

La definició que la LIVA dona del terme *fet imposable* en l'article 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 **criters de localització territorial** d'una operació es recullen en els articles 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.

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 figuren els lliuraments i els arrendaments de béns immobles exemptes d'IVA, i també la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi d'aquests béns.

En relació amb els **lliuraments de béns**, cal determinar quins lliuraments de béns es consideren realitzats en el territori d'aplicació de l'impost i, per tant, si estan subjectes a l'impost⁹.

⁽⁹⁾Art. 68 LIVA.

Es poden destacar, entre d'altres, els criteris de localització següents:

- a) El primer criteri general que es considera és el de la posada a disposició dels béns, de manera que els lliuraments d'aquests són gravats quan es posin a disposició en el 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, com passa 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 a les Illes Balears, i quant als lliuraments de béns que són objecte d'instal·lació o muntatge, estan subjectes a l'impost quan la instal·lació o el muntatge es realitzin en el territori d'aplicació de l'impost espanyol.
- d) Un últim criteri afecta el règim de vendes a distància, que afecta les adquisicions de particulars per catàleg des d'un altre estat membre. Aquesta operació no es considera una adquisició intracomunitària (adquireix un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits de l'article 68.3 LIVA.

Quant a la **prestació de serveis**, també cal esmentar un criteri general i uns altres d'especials¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 69 i 70 LIVA.

Criteris 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'hi aplica l'IVA espanyol amb independència del lloc on estigui situat l'empresari o professional que presta el servei; si no ho és, només s'hi aplica 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 què 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, enginyeria, advocacia, traducció, 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, i també el lloc on es troba l'immoble quan es tracta de serveis relacionats amb aquesta classe de béns.

Serveis prestats a Espanya

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

Finalment, d'acord amb el que preveu l'article 75 LIVA, distingim dos criteris en la determinació de l'**aspecte temporal**: el criteri general i els criteris especials.

Criteris en la determinació de l'aspecte temporal

- a) **Criteri general.** Quant al lliurament de béns, la meritació té lloc, amb caràcter general i de manera indistinta, en el moment en què l'adquirent té a la seva disposició els béns, o en el moment en què se'n fa efectiva l'adquisició, segons el dret substantiu regulador de la transmissió. Respecte a les prestacions de serveis, cal dir que es meriten quan es produeixi la prestació de manera efectiva. En cap dels dos casos no es considera la meritació produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, excepte si aquest cobrament és anterior; en aquest cas la meritació es produeix sense esperar 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 sigui 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).

2) Adquisicions intracomunitàries

Es tracta d'adquisicions de béns mobles (se n'exclouen, doncs, els serveis), efectuades a títol onerosos (queden, doncs, al marge, les lucratives) i en què 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'impost¹¹.

⁽¹¹⁾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 en el 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 objecte de lliurament en el règim de les vendes a distància.
- Els lliuraments de béns objecte d'impostos especials.
- Els béns el lliurament dels quals hagi estat exempt de l'impost en el país d'origen de l'expedició o transport.
- Els lliuraments de gas.

Els **subjectes** han de complir els requisits següents: 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 són adquisicions intracomunitàries les que realitzin els empresaris o professionals que es beneficiïn del règim de franquícia de l'impost en el país membre des del qual s'iniciï l'expedició o el transport dels béns.

Adquisició de mitjans de transport nous

Quan els béns adquirits són mitjans de transport nous, no es considera 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, si té aquesta condició, que 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).

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 que es pot optar per la no-subjecció i tributar en origen, o per la sujecció a l'impost en aquest concepte d'adquisició intracomunitària de béns i tributar, per tant, en la destinació¹².

⁽¹²⁾Art. 14 LIVA.

Adquisicions intracomunitàries no subjectes

a) En relació amb els subjectes adquirents, cal indicar que no es produeix la subjecció a l'impost pel concepte d'adquisició intracomunitària de béns que, per tant, queda subjecta a gravamen en el país d'origen en els casos següents: 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 els 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs. Quan se supera aquest límit quantitatiu, l'excés és objecte de gravamen en la destinació, i amb aquesta finalitat no es poden fraccionar les operacions; així, l'operació en què 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 en qualsevol moment mitjançant la declaració censal corresponent, que cobreix un període mínim de l'any en curs i dels dos anys naturals següents.

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 de ser comprès en el territori d'aplicació de l'impost. També hi ha una regla particular que determina que es consideren realitzades en el 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** a efectes de l'IVA atribuït per l'Administració espanyola (NIF), en la mesura que no hagin estat gravades en l'estat membre d'arribada de l'expedició o transport.

Tampoc no 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 es poden iniciar en el territori espanyol d'aplicació de l'impost o en un altre país, però en què el destinatari ha de comunicar al transportista un NIF atribuït per l'Administració espanyola.

En les adquisicions intracomunitàries de béns, l'impost es **merita** en el moment en què es consideren efectuats els lliuraments de béns als adquirents. Així doncs, s'hi apliquen les mateixes regles que en relació amb els lliuraments de béns (la regla general és la posada a disposició¹³).

⁽¹³⁾Art. 76 LIVA.

3) Importacions

Amb caràcter general, la subjecció es produeix amb la introducció definitiva de béns no comunitaris en el territori d'aplicació de l'impost (la Península i les Illes Balears), sigui quina sigui la condició de l'importador i la destinació del bé¹⁴.

⁽¹⁴⁾Art. 18 LIVA.

Així mateix, es consideren importacions respecte de 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.

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.

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).

La **meritació** es produeix quan s'admet en l'Administració de duanes la sol·licitud de despatx de les mercaderies¹⁵.

(15) Art. 77 LIVA.

1.3. Exempcions

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

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

a) **Exempcions en les operacions interiors**: de caràcter social i cultural (com sanitat, assistència social i educació), financeres i d'assegurances (com pòlisses i crèdits), immobiliàries (com segons i ulteriors lliuraments d'edificacions), tècniques, etc.¹⁶.

(16) Art. 20 LIVA.

L'exempció dels segons 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 subjecte a l'impost i no n'està exempt, tret que s'hagi fet una utilització prèvia de l'immoble, cas en què el tractament fiscal és diferent segons si l'adquirent coincideix o no amb el que ha usat l'immoble. Tot primer lliurament exigeix que prèviament s'acabi l'edificació o la rehabilitació. Quan un primer lliurament quedi sense efecte perquè s'ha resolt l'operació en què es basava, es torna a considerar primer lliurament el següent que es faci. Els segons i ulteriors lliuraments n'estan exempts, menys en els casos esmentats.

b) **Exempcions en les exportacions** de béns (com règim de viatgers, serveis de mediació, etc.¹⁷).

(17) Art. 21 i 22 LIVA

c) Exempcions que afecten l'**entrada de béns en les àrees exemptes** (zones i dipòsits francs i dipòsits duaners), que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en què 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 àrees¹⁸.

(18) 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 definitives¹⁹.

(19) Art. 24 LIVA.

e) Lliurament de béns destinats a un altre estat membre, és a dir, els **lliuraments intracomunitaris**²⁰.

(20) Art. 25 LIVA.

2) **Exempcions en les adquisicions intracomunitàries de béns**, com la dels béns l'entrada dels quals al territori d'aplicació hagi estat, en tot cas, no subjecta o exempta²¹.

(21) Art. 26 LIVA.

3) **Exempcions en les importacions** (com avituallament de vaixells o productes mèdics o per a la recerca²²).

(22) Art. 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 els 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.

Exemple de renúncia

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

La pràctica d'operacions exemptes

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

a) Exempció plena: la que dóna al subjecte passiu el dret a la deducció de l'IVA suportat.

Supòsits: exportacions i operacions assimilades i lliuraments comunitaris.

b) 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 part de 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 que preveuen els números 20è., 21è. i 22è. de l'apartat 1r. de l'article 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 sigui l'adquirent tingui la condició de subjecte passiu de l'impost i actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals amb dret a la deducció total de l'impost suportat.

1.4. Subjectes passius i repercutits

1) Subjectes passius

a) En els **lliuraments de béns i prestacions de serveis** els subjectes passius són els següents²³:

La inversió del subjecte passiu

Hi ha inversió del subjecte passiu sempre que realitzin les operacions, tant lliuraments de béns com prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. Al mateix temps, és subjecte passiu el destinatari de l'operació. Si el destinatari no està establert en el territori d'aplicació de l'impost i el transmissor o prestador del servei tampoc, no s'hi aplica la inversió del subjecte passiu, llevat de 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 exempts en què s'hagi renunciat a l'exempció, o bé en les execucions d'obra, amb aportació de materials o sense, com també les cessions de personal per a la seva realització, conseqüència de contractes entre el promotor i el contractista.

⁽²³⁾Art. 84 LIVA.

Ens sense personalitat jurídica

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

- Les persones físiques o jurídiques, o les entitats de l'article 35.4 LGT que tinguin la condició d'empresaris o professionals i que realitzin les operacions interiors subjectes a l'impost.
- Els empresaris o professionals per als quals es realitzin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes les duguin a terme persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'impost.
- Les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals i siguin destinatàries de determinades operacions realitzades per empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost.
- Els empresaris o professionals destinataris de lliuraments de gas i electricitat, si es compleixen determinats requisits.

Repercussió de l'impost

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

b) En les **adquisicions intracomunitàries de béns**, són subjectes passius els que les realitzin, i és dubtós que ho puguin ser en aquest cas les entitats de l'article 35.4 LGT, ja que en la Llei no es declara expressament aquesta possibilitat.

c) En les **importacions**. Qui 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, si manquen els dos anteriors, els propietaris²⁴.

⁽²⁴⁾Art. 86 LIVA.

2) Responsables tributaris

El legislador distingeix dos supòsits de responsabilitat²⁵:

⁽²⁵⁾Art. 87 LIVA.

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

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

b) Responsabilitat subsidiària. En responen de manera subsidiària els agents de duanes quan actuïn en nom o per compte dels seus poderdants (representació directa), i també els destinataris de les operacions que siguin empresaris o professionals que hagin de presumir raonablement que l'impost repercutit no hagi estat objecte de declaració i ingrés, ni ho hagi de ser.

3) Subjectes repercutits

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 meritat als adquirents dels béns o serveis²⁶.

⁽²⁶⁾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 quines siguin les estipulacions, els pactes o els acords existents entre ells.

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

- a) La forma expressa, mitjançant una factura o un 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 què consti l'import total de la contraprestació. Hi ha de figurar, a més, l'expressió *IVA inclòs*.

Quant al **moment** de la repercussió de l'impost, s'ha de fer a l'hora d'expedir o lliurar la factura o el document substitutiu.

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

- a) El destinatari de l'operació gravada amb l'IVA no té l'obligació de suportar-ne la repercussió abans del moment de la meritació de l'impost.
- b) El subjecte passiu de l'IVA perd 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 de la procedència com de la quantia de la repercussió, es consideren de naturalesa tributària a aquest efecte de les reclamacions corresponents per la via economicoadministrativa.

1.5. Base imposable, tipus de gravamen i deduccions

1) 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 subjectes²⁷.

(27) Art. 78.1 LIVA

El concepte de contraprestació

En el concepte de contraprestació, segons l'article 78.2 LIVA, s'inclouen les partides següents:

- 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 que 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.
- e) L'import dels envasos i embalatges.
- f) L'import dels deutes assumits pel destinatari de les operacions subjectes amb contraprestació total o parcial.

(28) Art. 78.3 LIVA.

S'exclouen de la **base imposable**²⁸:

- 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, etc.) i regula les causes i el procediment de modificació de la base imposable²⁹.

(29) Art. 79 i 80 LIVA.

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 serveis³⁰.

(30) 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, en l'apartat corresponent als impostos duaners. En síntesi, podem dir que al valor del bé s'han d'afegir els drets de l'aranzel duaner comú i els altres gravàmens meritats fora del territori d'aplicació de l'IVA, i també el cost de col·locar la mercaderia en el primer lloc de destinació dels béns a l'interior de la UE, que ha de figurar en la carta de transport o en un altre document³¹.

(31) Art. 83 LIVA.

2) Tipus de gravamen

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

Tipus de gravamen de l'IVA

Segons el que disposen els articles 90 i 91 LIVA, els tipus de gravamen de l'IVA són els següents:

- a) Tipus general del 21%. S'aplica sempre que no hi correspongui cap dels tipus reduït o superreduït.
- b) Tipus reduït del 10%. S'aplica, per exemple, en els casos següents:
 - Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: els aliments i les begudes, excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a alimentació o reg; els ciclomotors de menys de 50 cc; el material mèdic i sanitari, incloent-hi les ulleres graduades i les lents de contacte; els habitatges, incloent-hi els garatges (fins a un màxim de dues places per habitatge), i els annexos que es transmetin conjuntament (no tenen aquesta consideració els locals de negoci); etc.
 - Les prestacions que esmentem a continuació: transport de viatgers, serveis d'hostaleria, acampada, balneari i restaurant; els de caràcter agrícola, forestal i ramader; els de neteja de carrers, parcs i jardins públics; els de recollida d'escombraries i tractament de residus; l'entrada en biblioteques, arxius, centres de documentació, museus, galeries d'art i pinacoteques, etc.
- c) Tipus superreduït del 4%. S'aplica a operacions com, per exemple:
 - Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: el pa, les farines panificables, la llet, els formatges, els ous, les fruites, les verdures, les hortalisses, els llegums, els tubercles i els cereals; els llibres, les revistes i els diaris; els vehicles destinats a ser autotaxis o autoturismes especials per al transport de minusvàlids, 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.
 - Els habitatges protegits, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i els annexos que hi estiguin 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) Deduccions

La institució de la **deducció** constitueix un dels mecanismes essencials de l'impost, que serveix per a garantir-ne la neutralitat respecte dels 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. Quant al mecanisme de funcionament de la deducció de l'impost suportat, cal diferenciar un règim general d'una sèrie de règims especials de deducció.

a) Règim general

La deducció consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA meritades o 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 deducció³².

⁽³²⁾Art. 92 LIVA.

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

- Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver iniciat efectivament, i a més s'ha hagut de presentar una declaració expressa d'inici a l'Administració. No obstant això, les quotes suportades o satisfetes abans de l'inici de la realització habitual de lliurament de béns o prestacions de serveis corresponents a les seves activitats empresarials o professionals es poden deduir d'acord amb les regles dels articles 111 a 113 LIVA.
- El subjecte passiu que tingui la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA ha d'estar en possessió de la factura o document equivalent.

El dret a la deducció

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

- Només 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 meritat en territori espanyol.
- Només és procedent el dret a la deducció en la mesura que els béns i serveis adquirits s'utilitzin en la pràctica d'operacions que tenen el dret a la deducció.

Limitacions i exclusions del dret a deduir

Els articles 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.

El **dret a la deducció** s'origina en el mateix moment en què es meriten 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 hem dit 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 n'estiguin exemptes.

L'exempció és plena, per exemple, en les operacions d'exportació i les assimilades a aquestes que n'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 a la Península i les Illes Balears.

b) 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.

Els diversos règims especials de deducció de l'impost són els següents:

1) **La regla de prorrata.** S'aplica quan el subjecte passiu realitza operacions que donen dret a deducció i altres que no generen aquest dret, com operacions no subjectes o exemptes, de manera que les quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial³³.

Aquesta regla de prorrata presenta dues modalitats: d'una banda, la modalitat general, en què la deducció es calcula aplicant un percentatge (prorrata) sobre el total de 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'arrodoneix per excés, es calcula segons la fórmula següent: 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 a tractar d'apropar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes i perquè el subjecte passiu dedueixi exactament les quotes suportades. 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 utilitzats exclusivament en operacions que originin el dret a la deducció, o en les que no habilitin per a l'exercici del dret.

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

2) **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 de la qual també són diferents³⁴.

El legislador considera sectors diferenciats els següents: aquells en què 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 meritat l'IVA suportat que li correspongui i s'hi aplica, si escau, la prorrata general.

3) **Regularització de les deduccions per béns d'inversió.** D'acord amb aquest règim especial, hi ha la possibilitat de deduir de manera immediata les quotes suportades per adquisició o importació de béns d'inversió. 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

⁽³³⁾Art. 102 a 106 LIVA.

⁽³⁴⁾Art. 101 LIVA.

⁽³⁵⁾Art. 107 a 110 LIVA.

⁽³⁶⁾Art. 111 a 113 LIVA.

de temps concret (quatre anys per a mobles i nou per a immobles), que en motivin la regularització³⁵.

4) Deduccions anteriors al començament de les activitats. Després de l'STJCE de 21 de març de 2000, s'ha modificat la redacció dels articles 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-hi un percentatge provisional, sotmès a regularització posterior, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració. L'únic requisit que es demana per a aplicar-hi 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 cal que l'inici de l'activitat es produeixi en el termini d'un any, com establia la redacció anterior de la LIVA, i continuen quedant excloses d'aquest règim de deducció les adquisicions que el subjecte passiu vulgui emprar en les activitats sotmeses al recàrrec d'equivalència o a algun dels règims especials d'agricultura, ramaderia o pesca³⁶.

1.6. Devolucions

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 en el 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 en el mercat de destinació.

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

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, tenen dret a sol·licitar la devolució del saldo a favor seu 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 a favor seu al final de cada període de liquidació en els termes de l'article 116 LIVA, sense necessitat d'esperar a l'última autoliquidació, sempre que aquests subjectes hagin optat per aplicar un període de liquidació mensual³⁷.

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 en el 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 què aquests subjectes resideixen en un altre estat de la UE, les Canàries, Ceuta o Melilla i els que estan establerts en qualsevol altre territori³⁸.

⁽³⁷⁾Art. 115 i 116 LIVA.

⁽³⁸⁾Art. 117 a 119.bis LIVA.

1.7. Règims especials

1) Règim simplificat

El règim simplificat és un règim d'aplicació automàtica però renunciable. Els subjectes passius han de determinar amb referència a cada activitat a la qual sigui 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 Hisenda³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 122 i 123 LIVA.

El règim simplificat és aplicable 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 només 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 450.000 euros per al conjunt de les seves activitats empresarials o professionals (300.000 euros per al conjunt de les activitats agrícoles, forestals i ramaderes), o que el volum de despeses per adquisicions l'any immediatament anterior no superi els 300.000 euros anuals.
- d) Que no hagin renunciat a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva per signes, índexs o mòduls de l'IRPF per qualsevol de les seves activitats.
- e) Que no exerceixin altres activitats econòmiques que no estiguin compromeses en el règim simplificat, tret que per a aquestes activitats estiguin acollides als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

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

El règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca és un règim d'aplicació automàtica però amb possibilitat de renúncia 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 tercers⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 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 pot deduir.

Queden exclosos d'aquest règim els subjectes següents:

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

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 venuts tornen a ser gravats⁴¹.

(41) Art. 135 a 139 LIVA.

La base imposable a efectes 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), i és minorat el marge en la quota d'IVA que li correspon.

L'àmbit objectiu d'aplicació és el següent:

- a) En primer lloc, s'aplica als lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció adquirits en el territori comunitari (dins del país o en un altre país membre) pel revedor a una sèrie de subjectes, que es caracteritzen perquè no podran 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 en el 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 revenedores que hagin aplicat als seus propis lliuraments aquest règim especial.
- b) En segon lloc, hi 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 els 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 consideren **or d'inversió** els lingots o làmines d'or i les monedes d'or que compleixen els requisits recollits en la LIVA⁴².

(42) Art. 140 a 140.sextes LIVA.

Contingut del règim especial

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 es 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 en 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 es renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual s'efectua l'operació gravada.

Les quotes de l'IVA suportades no són deduïbles en la mesura que els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzin en la realització de lliuraments exempts d'or en inversió, però sí que 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 en el país membre d'origen; quan en el 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 dels 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 què es donin les circumstàncies anteriors⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 141 a 147 LIVA.

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

- a) Les vendes al públic efectuades per agències minoristes de viatges organitzats per majoristes.
- b) Les vendes dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament mitjans de transport o d'hostaleria propis.

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

El càlcul de la base pot ser d'operació per operació, o globalment per a cada període impositiu.

6) Règim especial del recàrrec d'equivalència

En aquest cas el règim és obligatori i irrenunciable. El seu àmbit d'aplicació inclou els **comerciants minoristes que siguin persones físiques** o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF els membres del qual siguin persones físiques que comercialitzin articles o productes de qualsevol naturalesa, menys els que la Llei o el Reglament exceptuen de manera expressa⁴⁴.

(44) Art. 148 a 163 LIVA.

En aquest règim especial els minoristes queden alliberats de gairebé totes les obligacions de gestió o liquidació de l'impost, ja que les exaccions corresponents a les vendes són a càrrec dels proveïdors mitjançant el recàrrec d'equivalència, que aquests últims repercuteixen sobre els minoristes juntament amb la quota de l'IVA que resulti meritada. Per tant, són 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 minoristes no poden deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat, i només tenen obligació d'expedir una factura o un document equivalent quan els destinataris tinguin la condició de subjecte passiu de l'impost. La base sobre la qual s'aplica el recàrrec és la mateixa que per a l'IVA.

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 les labors del 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) Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica

Es configura com un règim opcional que s'aplica a totes les prestacions de serveis electrònics que s'entenen efectuades en el territori de la UE i al qual es poden acollir els empresaris o professionals no establerts a la UE que presten serveis electrònics a particulars que tinguin el domicili o la residència habitual en territori comunitari⁴⁵.

(45) Art. 163 bis a 163 *quater* LIVA.

Les obligacions formals que té l'empresari o professional són les següents:

- a) Declarar per via electrònica l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compreses en aquest règim (l'Administració tributària espanyola ha de notificar llavors també per via electrònica a l'empresari o professional el seu número d'identificació).
- b) Presentar per via electrònica una autoliquidació de l'IVA per a cada trimestre, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics. Aquesta autoliquidació ha d'incloure, per a cada país membre de consum, el valor total dels serveis prestats, la quantitat global de l'IVA corresponent a cada país membre i l'import total, resultant de la suma de totes les quantitats.
- c) Ingressar l'import declarat en euros en el compte bancari designat per l'Administració tributària.
- d) Mantenir durant un període de deu anys un registre de les operacions incloses en aquest règim especial, que ha d'estar a disposició de les administracions tributàries de tots els països membres.
- e) Expedir i lliurar una factura o un document substitutiu.

Els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tenen dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportades o satisfetes en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'han d'entendre realitzades en el territori d'aplicació de l'impost, aplicant-hi el procediment de devolució que preveu l'article 119 bis LIVA i sense necessitat de nomenar un representant.

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'IS⁴⁶

⁽⁴⁶⁾Art. 163 *quinquies* a 163 *nonies* LIVA.

Contingut bàsic del règim especial

Es caracteritza perquè preveu dues modalitats de determinació de la base imposable. En la primera, la base imposable de les operacions intragrup és el cost dels béns i serveis utilitzats directament o indirectament, totalment o parcialment, en la seva realització i per les quals s'ha satisfet l'impost. En la segona, les operacions intragrup constitueixen un sector diferenciat de l'activitat al qual s'entenen afectes els béns i serveis utilitzats en aquestes operacions i pels quals s'ha satisfet l'impost.

Totes les entitats del grup tenen les obligacions generals de l'article 164 LIVA, excepte el pagament del deute o la sol·licitud de compensació o devolució, que correspon a l'entitat dominant.

Finalment, s'afegeix la responsabilitat solidària del pagament del deute per a totes les entitats del grup.

1.8. Gestió de 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 per part del subjecte passiu. En les importacions, són les administracions de duanes les encarregades de liquidar el deute.

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 especials⁴⁷:

⁽⁴⁷⁾Art. 164 LIVA.

1) 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.

2) Juntament amb aquestes declaracions, hi ha 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 presentació de la declaració relativa a l'últim trimestre.

3) A més de les autoliquidacions i de la declaració resum, n'hi ha una de caràcter informatiu i recapitulatiu per als qui realitzen **lliuraments i adquisicions intracomunitàries** de béns, i prestacions i adquisicions intracomunitàries de serveis, i autoliquidacions no periòdiques per als qui realitzen operacions de transcendència tributària escassa.

Altres **obligacions formals** que han de complir els subjectes passius d'aquest impost són les següents⁴⁸:

⁽⁴⁸⁾Art. 165 i 166 LIVA.

1) Obligacions de caràcter censal, relatives a la comunicació de l'inici, la modificació i el cessament de l'activitat.

2) Obligacions de facturació (lliurar, conservar i expedir factures).

3) Obligacions de caràcter comptable (llibres registre de factures emeses i rebudes, i de béns d'inversió).

2. Impostos especials

2.1. Naturalesa i fonts normatives

En la majoria dels sistemes tributaris europeus, i especialment al nostre país, hi ha hagut determinats impostos que graven de manera indirecta el **consum específic** d'una sèrie de productes (tabac, alcohol, petroli, electricitat i carbó). Avui dia, aquests impostos són una font d'ingressos important per al país, si bé la seva justificació es basa en l'efecte nociu del seu consum, o bé per a la salut, o bé per al medi ambient.

Harmonització de les disposicions comunitàries

Amb motiu de la integració d'Espanya a la UE, la regulació d'aquestes figures impositives s'ha tractat d'harmonitzar amb les disposicions comunitàries vigents, tal com indica l'exposició de motius de l'actual Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials), modificada per la Llei 66/1997 de 30 de desembre, per la qual es crea l'impost sobre l'electricitat, i per la Llei 22/2005, de 18 de novembre, que introdueix l'impost sobre el carbó. Aquesta Llei està desplegada per l'RD 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el reglament dels impostos especials. La normativa comunitària d'harmonització es troba en les directives següents: 92/79, 80, 81, 82, 83 i 84/CEE, del Consell, de 19 d'octubre de 1992; 95/59 i 60/CEE, del Consell, de 27 de novembre de 1995; 2003/96/CE, del Consell, de 27 d'octubre del 2003, i 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre del 2008.

Seguint la regulació d'aquestes figures impositives, és possible diferenciar cinc grups: els impostos especials sobre la fabricació, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, l'impost especial sobre el carbó, l'impost sobre les primes d'assegurances i l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs.

2.2. Impostos especials de fabricació

Tenen la consideració d'impostos especials de fabricació, en primer lloc, els impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, que comprenen les figures següents: l'impost sobre la cervesa, l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, l'impost sobre productes intermedis i l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades. En segon lloc, l'impost sobre hidrocarburs. En tercer lloc, l'impost sobre les labors del tabac. I, finalment, l'impost sobre l'electricitat.

1) Naturalesa i àmbit d'aplicació

Els impostos especials de fabricació es configuren com a tributs de naturalesa **indirecta**, l'objecte de gravamen dels quals és el consum específic dels productes anteriorment esmentats, que són definits per uns codis o partides aranzelàries de nomenclatura combinada, i de **manera monofàsica**, és a dir, subjectant una sola de les fases del cicle de producció, com la fabricació, la importació o, si escau, la introducció en l'àmbit territorial intern dels béns subjectes a gravamen.

Accises

Els impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes són coneguts en la terminologia comunitària com a *accises*.

A més, aquests impostos es caracteritzen pel fet que són **reals, objectius i instantanis**, i se **superposen a l'IVA**, ja que són compatibles amb la imposició general sobre el consum.

Finalment, des de l'any 2002, els impostos especials de fabricació són impostos **cedits** a les comunitats autònomes. En general, la cessió és parcial (58%), excepte en el cas de l'impost sobre l'electricitat, que és cedit totalment (100%), i en tots els casos la cessió és només del rendiment obtingut en cada comunitat, calculat en funció del consum realitzat (alcohol, electricitat), dels lliuraments efectuats (hidrocarburs) o de les vendes produïdes (tabac), sense incloure-hi en cap cas la cessió de competències normatives ni de gestió.

Respecte de l'**àmbit d'aplicació** dels impostos especials, cal dir que no és únic; en aquest sentit, el legislador distingeix l'àmbit territorial intern del comunitari, per a satisfer les exigències harmonitzadores i l'existència de territoris en què no s'apliquen les disposicions comunitàries. L'àmbit territorial intern dels impostos especials inclou només la Península i les Illes Balears, i, per tant, en queden fora les Illes Canàries, Ceuta i Melilla, encara que hi ha excepcions a aquesta exclusió general. Finalment, cal indicar que gaudeixen d'un règim especial per raó del territori Navarra i el País Basc.

2) Fet imposable i exempcions

La **subjecció** als impostos especials es produeix en termes generals quan tenen lloc algunes de les operacions o situacions (com la fabricació, la importació i la introducció en l'àmbit territorial intern) dels productes objecte d'aquests impostos, amb la finalitat d'incorporar-los al tràfic mercantil.

Per tant, som davant un fet imposable complex del qual es poden extreure almenys tres **pressupòsits** de fet diferents.

Fabricació, importació i introducció de productes

a) Cal entendre per fabricació de productes gravats tant l'extracció o l'obtenció d'aquests productes com qualsevol altre procés de transformació de productes objecte d'imposició en altres de diferents, que també hi estiguin subjectes⁴⁹.

b) Quant a la importació de productes gravats, es produeix quan aquests entren en l'àmbit territorial comunitari procedents de tercers països per a incorporar-se al mercat de manera definitiva, tant si entren per les fronteres comunitàries com si s'incorporen, per exemple, des de zones o dipòsits francs, o si estaven sotmesos a un règim duaner suspensiu.

c) Finalment, la introducció dels productes gravats en l'àmbit territorial intern s'origina quan aquests productes procedeixen d'un altre país comunitari i la seva destinació és el tràfic comercial i no merament particular. Aquesta operació té, amb tot, una excepció quan el producte gravat és l'energia elèctrica (impost especial sobre l'electricitat, en vigor des de l'1 de gener de 1998), ja que en aquest cas ha rebut la denominació expressa d'*adquisició intracomunitària* i es remet per a la seva determinació concreta a la LIVA⁵⁰.

Excepcions

Excepcions a l'exclusió general són, per exemple, els casos següents.

A les Canàries s'apliquen els impostos especials sobre la cervesa, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes derivades i sobre l'electricitat.

A Ceuta i Melilla s'aplica l'impost especial sobre l'electricitat.

⁽⁴⁹⁾Art. 15 LIE.

⁽⁵⁰⁾Art. 64 *sexties* LIE.

Aquestes tres operacions defineixen positivament el fet imposable des de la seva configuració material, però no cal oblidar la finalitat de donar sortida definitiva al producte o d'**incorporar-lo al tràfic comercial**, de manera que fins que no es dugui a terme aquesta incorporació, el producte es troba en un règim suspensiu, que acabarà amb la realització dels supòsits que originen la meritació de l'impost, com veurem en examinar-ne l'aspecte temporal⁵¹.

⁽⁵¹⁾Art. 4.20 LIE.

Aquesta mateixa finalitat, donar sortida comercial al producte gravat, es posa de manifest quan s'examinen els supòsits legals de no-subjecció.* D'aquesta manera, no se sotmeten a gravamen les pèrdues o minvaments dels productes objecte d'imposició produïts durant el règim suspensiu, incloent-hi la destrucció total o pèrdua irremeiable.

Quant a l'**aspecte espacial**, el tema ja ha estat tractat en parlar de l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, que no és únic perquè el legislador distingeix un àmbit territorial intern (format per la Península i les Illes Balears) d'un de comunitari, en què operen les normes sobre circulació intracomunitària de productes gravats, amb un paper important respecte dels règims suspensius⁵².

⁽⁵²⁾Art. 6 i 7.10 LIE.

En relació amb l'**aspecte temporal**, el fet imposable dels impostos especials de fabricació és complex, i això s'observa en examinar el moment de la meritació, en la mesura que el legislador en concreta el perfeccionament considerant no solament la fabricació, la importació i la introducció de determinats productes, sinó també una sèrie de circumstàncies que es produeixen durant un període de temps més o menys dilatat, amb la finalitat d'introduir o d'incorporar els béns gravats en els circuits comercials. Ara bé, no per això l'impost deixa de ser instantani⁵³.

⁽⁵³⁾Art. 7 LIE.

Considerant les situacions o operacions descrites relatives a l'aspecte material, es pot parlar amb caràcter general de tres moments de la **meritació**: en els supòsits de **fabricació**, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior; en els supòsits d'importació, en el moment en què s'origina el deute duaner d'importació, i en els supòsits d'introducció, quan es produeix el lliurament.

Sense perjudici de les **exempcions** recollides per la Llei per a cadascun dels impostos especials de fabricació (art. 21, 42, 51, 61 i 64 *quinquies* LIE), el legislador en l'article 9 preveu una sèrie d'exempcions comunes a tots els impostos de fabricació en el marc general de les relacions internacionals, exempcions que s'efectuen mitjançant la devolució de l'import prèviament pagat.

Operacions exemptes en la LIE

Per exemple, n'estan exemptes en la LIE les operacions de fabricació i importació de productes objecte d'aquests supòsits quan la seva destinació siguin les organitzacions internacionals, les representacions diplomàtiques o consulars, les forces armades de l'OTAN, l'avitallament de vaixells i aeronaus que facin navegació internacional, etc. El fonament d'aquestes últimes exempcions és que els consums que s'efectuen fora de l'àmbit territorial comunitari no suportin cap gravamen.

Hi ha altres exempcions en relació amb cadascun dels impostos especials de fabricació, unes de caràcter general, com la del gasoil destinat a l'agricultura, altres d'objectives, com la relativa a la producció de vinagre, i altres de subjectives, com les transmissions petites entre particulars dins de certs límits.

3) Subjectes passius

La LIE estableix, en l'article 8, dues modalitats de subjectes passius: com a contribuent i com a substitut del contribuent.

a) Modalitat de **contribuent**. Tenen aquesta condició en els supòsits de fabricació els dipositaris autoritzats en l'àmbit dels quals es produeix la sortida del bé de la fàbrica o el dipòsit; en els supòsits d'importació, l'obligat a pagar el deute duaner, i en els casos d'introducció del bé, els destinataris registrats i els receptors i dipositaris autoritzats que reben la mercaderia.

b) Modalitat del **substitut** del contribuent. Pel que fa al substitut del contribuent, que es preveu per als supòsits de circulació intracomunitària de béns, cal indicar que tenen aquesta condició, per a garantir el pagament de l'impost, el representant fiscal del dipositari autoritzat o l'empresari domiciliat en un altre país comunitari que envia productes a l'àmbit territorial intern⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 8.3 LIE.

Els subjectes passius estan obligats a **repercutir** les quotes meritades sobre els adquirents dels productes que són objecte d'impostos especials, els quals tenen l'obligació de suportar-les, atès que no es pot oblidar que la finalitat última d'aquests impostos consisteix a gravar el consum d'aquests productes. La quota repercutida, en general, s'ha de consignar en la factura de manera separada i indicar-hi el tipus impositiu aplicat. Amb tot, la Llei exclou la possibilitat de repercutir les quotes que siguin resultat de liquidacions d'actes de la Inspecció i d'estimació indirecta de bases, les quals les han de suportar directament els subjectes passius.

Finalment, el legislador preveu, juntament amb els subjectes passius, uns supòsits de **responsabilitat solidària** per als casos d'importacions i irregularitats en la circulació intracomunitària⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 8.5 i 6 LIE.

4) Quantificació i gestió

En les disposicions legals comunes a tots els impostos especials de fabricació, el legislador es limita a indicar que per a determinar la base imposable s'ha de tenir en compte amb caràcter general el règim d'estimació directa, menys en els supòsits en què sigui pertinent aplicar-hi l'estimació indirecta, d'acord amb l'article 53 LGT. Sobre aquesta base imposable s'aplica el tipus de gravamen vigent en el moment de la meritació.

Així mateix, les normes que regulen cadascuna de les figures impositives de fabricació especifiquen quins seran la base i el tipus aplicables sobre els productes gravats. A manera d'exemple, n'esmentem alguns:

a) **L'impost sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques** inclou quatre modalitats impositives diverses. En totes, la base imposable és constituïda pel volum de producte expressat en hectolitres a una temperatura de 20 graus centígrads, si bé els productes que són objecte de gravamen varien⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Art. 25, 33 i 38 LIE.

Productes intermedis i alcohol i begudes derivades

S'entén per productes intermedis els que són diferents del vi, les begudes fermentades i la cervesa, amb una graduació superior a l'1,2% i inferior al 22%. Les diferències s'observen en el tipus de gravamen, que per al vi i les begudes fermentades és del zero per cent, i per a la resta varia en funció de la quantitat d'hectolitres i del grau alcohòlic.

b) En **l'impost sobre hidrocarburs**, la base imposable es mesura en funció d'unitats de volum o energia i el tipus de gravamen s'expressa en quantitats fixes d'euros per unitats de mesura o energia, que són molt variables, segons la naturalesa del producte⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Art. 48, 50 i 50 bis LIE.

Exemple de benefici fiscal en l'impost sobre hidrocarburs

Per exemple, a partir del 2003 s'aplica un tipus impositiu zero als biocarburants com l'alcohol etílic i metílic i altres productes, i a partir del 2006 també s'aplica el tipus zero al gas natural utilitzat com a combustible o carburant, en tots dos casos amb una clara finalitat mediambiental.

c) En **l'impost sobre les labors del tabac**, la base imposable de vegades està constituïda per la xifra d'unitats i de vegades pel valor del producte. El tipus de gravamen, en el primer cas, és específic, és a dir, una quantitat fixa per unitat, i en el segon cas és un tipus *advalorem* (alíquotes) dels diferents productes⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art. 58 i 60 LIE.

d) I en **l'impost sobre l'electricitat**, la base imposable resulta d'aplicar un coeficient a l'import determinat com a base imposable de l'IVA, excloent la quota d'aquest impost. Sobre aquesta base imposable, s'aplica un tipus proporcional. Les quotes resultants, no obstant això, no poden ser inferiors a una sèrie de quanties establertes en la norma⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 64 ter i 64 quater LIE.

Finalment, quant a la **gestió** dels impostos especials de fabricació, cal assenyalar que es liquiden amb caràcter general mitjançant una autoliquidació que comprèn les quotes meritades dins de cada mes natural, a excepció de les importacions, que segueixen el mateix règim que els impostos duaners.

Així mateix, no cal oblidar que els diversos operadors dels béns gravats, atesa la seva singularitat (hidrocarburs, alcohol, tabac), estan sotmesos a un control estricte i s'estableixen nombrosos deures formals i específics **controls administratius** que afecten tant la localització com la fabricació, transformació, emmagatzematge i distribució o venda dels productes.

2.3. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Aquest tribut és un impost cedit a les comunitats autònomes des de l'any 2002. En concret, se cedeix el 100% del rendiment obtingut per les primeres matriculacions de vehicles que hagin tingut lloc en el territori de la comunitat autònoma, tenint en compte que la primera matriculació definitiva s'ha de fer en la província on el subjecte passiu tingui el domicili fiscal. La cessió també inclou les competències de gestió de l'impost i algunes competències normatives, en els termes que veurem a continuació⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 65 a 74 LIE.

1) Fet imposable i exempcions

La subjecció a l'impost és determinada per la **primera matriculació definitiva** a Espanya o per la utilització de determinats mitjans de transport nous o usats, com els vehicles automòbils de motor, les embarcacions i els vaixells de més de set metres i mig d'eslora i les aeronaus de motor.

La subjecció per la utilització o l'ús d'aquests mitjans es produeix quan no se sol·licita la matriculació corresponent passats trenta dies des que es van començar a usar.

Són nombrosos els **supòsits de no-subjecció** en cadascun dels mitjans de transport gravats. La majoria tenen en compte la destinació que es doni als automòbils, les embarcacions i les aeronaus (per exemple, ús sanitari, agrícola, comercial o industrial, d'esplai, de transport de viatgers, etc.), o la classe de vehicle (autobusos, cotxes de minusvàlids, els de dues o tres rodes, les aeronaus amb un pes inferior a 1.550 kg, etc.).

En relació amb l'**aspecte espacial**, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport s'exigeix en tot el territori espanyol, sense perjudici de les particularitats del País Basc i Navarra.

La **meritació** de l'impost es produeix amb caràcter general en el moment en què se sol·licita la primera matriculació definitiva. Ara bé, considerant els altres possibles supòsits de subjecció, l'impost es merita quan s'utilitzi el mitjà de transport durant més de 30 dies sense sol·licitar-ne la matriculació, o quan en un termini de quatre anys es modifiquin les circumstàncies en què se'n va determinar la no-subjecció o la possible exempció.

Les **exempcions** també són nombroses i de vegades se n'exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració. La major part es concedeix en funció de l'ús o la finalitat que es doni a cada mitjà de transport (els de lloguer, els

utilitzats en autoescoles, els taxis, etc.) o en funció del titular (els que porten placa diplomàtica, els matriculats a nom de l'Estat, comunitats autònomes o corporacions locals, etc.).

2) Subjectes passius, quantificació i gestió

Com a regla general, són **subjectes passius** les persones o entitats en nom de les quals s'efectua la primera matriculació del mitjà de transport. I, com a excepció, qui l'utilitza una vegada transcorregut el termini de 30 dies esmentat en relació amb el fet imposable.

La **base imposable** d'aquest impost varia en funció del caràcter nou o usat del mitjà de transport. Així, quan es tracta d'un mitjà nou, la base coincideix amb la de l'IVA o impost equivalent, i si no, amb l'import total de la contraprestació, mentre que si es tracta d'un mitjà usat, la base es fixa segons el valor de mercat. Es preveu un únic supòsit de reducció del 30% a la base imposable de l'impost a favor de les caravanes i vehicles condicionats com a habitatge.

Quant al **tipus de gravamen**, que és el vigent en el moment de la meritació, el fixa la comunitat autònoma respectiva, dins els límits que estableix l'article 51 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, i varia en funció de la classe de mitjà de transport i del territori on s'apliqui. Si la comunitat autònoma no aprova els tipus, els aplicables són els previstos subsidiàriament en l'article 70 LIE.

Tipus de gravamen

El tipus de gravamen varia segons la classe de mitjà de transport i l'emissió de CO₂:

- 0% per a vehicles amb emissions no superiors a 120 g/km o 100 g/km per a motocicletes;
- 4,75% per a vehicles amb emissions entre 120 i 160 g/km, o entre 100 i 120 g/km per a motocicletes (3,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla);
- 9,75% per a vehicles amb emissions entre 160 i 200 g/km o entre 120 i 140 g/km per a motocicletes (8,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla);
- 14,75% per a vehicles amb emissions superiors a 200 g/km o superiors a 140 g/km per a motocicletes (13,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla);
- 12% per a altres mitjans de transport com embarcacions i avionetes (11% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla).

Finalment, quant a la **gestió** de l'impost, cal destacar que el subjecte passiu autoliquida i ingressa el deute segons un procediment que varia en funció que es tracti d'un vehicle nou o usat. En tot cas, s'ha de tenir en compte que, d'acord amb la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, la comunitat autònoma s'ha de fer càrrec, per delegació de l'Estat, de la gestió, liquidació, recaptació i revisió d'aquest impost.

2.4. Impost especial sobre el carbó

La Llei 22/2005, de 18 de novembre, ha introduït un impost especial sobre el carbó, que s'aplica a la Península i les Balears⁶¹.

⁽⁶¹⁾Art. 75 a 81 LIE.

El **fet imposable** d'aquest impost és la primera venda o lliurament de carbó i també l'autoconsum d'aquest bé.

Com a **supòsits de no-subjecció**, s'esmenta la destinació del carbó fora de la UE i l'autoconsum per part de subjectes situats fora de la UE.

Així mateix, es declaren **exemptes** la revenda del carbó i determinades destinacions d'aquest producte (producció elèctrica, combustible domèstic, etc.).

Els **subjectes passius** de l'impost són els productors, extractors, importadors o adquirents intracomunitaris de carbó i la LIE preveu la repercussió de la quota als adquirents d'aquest bé.

Aquesta **quota** s'obté a partir d'una base imposable que té en compte el poder energètic del carbó en gigajoules, a la qual s'aplica un tipus de 0,15 euros per gigajoule.

I quant a la **gestió** de l'impost, es basa en un règim d'autoliquidació trimestral, al qual s'afegeix l'obligació de presentar una declaració resum anual.

2.5. Impost sobre les primes d'assegurances

L'article 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, ha creat i ha regulat aquest impost, aplicable a partir de 1997 en tot el territori espanyol. El legislador ha preferit establir el règim d'aquest impost sobre les primes d'assegurances en una seu independent i fora de la LIE, quan per les característiques d'aquesta figura impositiva (grava un consum específic) s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests últims.

És un impost indirecte i no cedit a les comunitats autònomes que grava la realització de les operacions d'assegurança i capitalització que es detallen en l'article 3 de la Llei 30/1995, de 8 de novembre, d'ordenació i supervisió de les assegurances privades.

1) Fet imposable i exempcions

La **subjecció** a l'impost s'entén produïda quan aquestes operacions s'entenguin realitzades en territori espanyol, segons diferents punts de connexió (lloc de localització del risc o del compromís i, si no, lloc de localització de la seu econòmica, establiment permanent o domicili del contractant quan aquest sigui un empresari o professional dedicat a aquesta activitat asseguradora), i, a més, quan siguin concertades per entitats asseguradores que operin

a Espanya. Com a supòsit de no-subjecció en queden excloses les operacions derivades dels concerts que aquestes entitats estableixin amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social.

Cal tenir en compte, a més, que la Llei preveu una llista amb supòsits d'exempció: assegurances socials obligatòries i assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius en els plans i fons de pensions, assegurances de vida, operacions de capitalització, operacions de reassegurances, operacions d'assegurança de caució, operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, etc.

L'impost es **merita** en el moment en què se satisfan les primes i, en cas de fraccionament d'aquestes, en el moment en què es realitzi cadascun dels pagaments fraccionats.

2) Subjectes passius, quantificació i gestió

Són **subjectes passius** les entitats asseguradores i, en qualitat de substitut, els representants fiscals de les entitats domiciliades en un altre estat de la UE que operin a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. No obstant això, els empresaris o professionals contractants establerts a Espanya que realitzin operacions amb aquestes últimes entitats són responsables solidaris del deute. En qualsevol dels casos, l'impost ha de ser **repercutit** íntegrament a les persones que contractin les assegurances.

La **base imposable** està constituïda per l'import total de la prima, i la quota a pagar s'obté aplicant-hi el **tipus** de 6%.

Finalment, quant a la **gestió** de l'impost, els subjectes passius estan obligats a presentar i ingressar mensualment l'autoliquidació i a presentar una declaració resum anual.

Activitats

Casos pràctics

1. L'entitat Promocions Immobiliàries, SA (PISA), dedicada a l'arrendament d'oficines i habitatges, ha tingut en el present exercici les despeses següents: moblar oficines (30.000 euros); moblar habitatges (25.000 euros); reformar dos dels habitatges (24.000 euros); administració de finques (2.000 euros); electricitat (1.500 euros); telèfon (1.200 euros); sou d'empleats (60.000 euros).

D'altra banda, en l'exercici de la seva activitat empresarial, l'entitat ha realitzat conjuntament les operacions següents: arrendament de locals (60.000 euros) i arrendament d'habitatges (40.000 euros). Les quantitats que s'hi indiquen no inclouen l'IVA.

Calculeu l'import del deute de l'IVA aplicant-hi, si escau, la regla de prorrata.

2. Indiqueu quina és la tributació en l'impost especial sobre determinats mitjans de transport de la primera matriculació definitiva a Barcelona dels vehicles nous següents:

- a) Una motocicleta de 225 cm³, comprada per un preu de 5.000 euros, amb una emissió de CO₂ de 100 g/km.
- b) Un vaixell d'esbarjo amb deu metres d'eslora, amb un preu de 70.000 euros i una emissió de CO₂ de 300 g/km.
- c) Una motocicleta de 800 cm³, que ha costat 25.000 euros i que té certificada una emissió de CO₂ de 150 g/km.
- d) Un vehicle tipus quad, amb un preu de 15.000 euros i una emissió de CO₂ de 150 g/km.
- e) Una avioneta d'esbarjo amb un pes de 2.000 kg, un preu de 100.000 euros i unes emissions de CO₂ de 400 g/km.
- f) Una ambulància que compra una empresa per un preu de 35.000 euros, amb una emissió de CO₂ de 150 g/km.
- g) Un turisme amb un preu de 60.000 euros i una emissió de CO₂ de 250 g/km.

Exercicis d'autoavaluació

1. Una associació d'aficionats al jazz de Vigo no percep quotes dels seus membres i es finança mitjançant l'organització de concerts musicals. A efectes de l'IVA...

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

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

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

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

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

4. Una empresa està sotmesa al règim de prorrata general i l'any següent opta per a aplicar-hi el règim de prorrata especial. A efectes de l'IVA...

- a) l'empresa pot optar per la prorrata especial en qualsevol moment presentant una autoliquidació aplicant-la.
- b) l'empresa ha de sol·licitar l'aplicació de la prorrata especial durant el mes de desembre de l'any anterior de la seva aplicació.
- c) Totes dues respostes anteriors són incorrectes.

5. Un empresari es dedica a la fabricació de diferents vins. A efectes dels impostos especials de fabricació...

- a) s'aplica el tipus de gravamen de 0 euros per hectolitre en tots els casos.
- b) s'aplica el tipus de gravamen de 0 euros per hectolitre en alguns casos.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

6. La senyora Duran treballa en una empresa de telecomunicacions de la qual rep la seva principal font d'ingressos. A més, és propietària d'un apartament que té llogat al senyor Pérez. La senyora Duran, té la condició d'empresària o professional a efectes de l'IVA?

- a) No, perquè la seva activitat principal no és l'arrendament d'immobles.
- b) No, perquè no està donada d'alta com a empresària o professional, ja que treballa per compte d'altri per a una empresa.
- c) Sí.

7. La senyora Leal ha comprat un pis a una entitat financera procedent d'un embargament. El lliurament de l'habitatge...

- a) és exempt de l'IVA i tributa en la modalitat de TPO de l'ITPAJD.
- b) tributa en l'IVA al 10%.
- c) tributa en l'IVA al 4% si es tracta d'un habitatge protegit.

8. A efectes de l'IVA, es consideren prestacions de serveis...

- a) els arrendaments de béns.
- b) els traspassos de locals de negoci.
- c) Totes les anteriors.

9. A efectes de l'IVA, els serveis d'assistència que presta una fundació a persones de la tercera edat...

- a) n'estan exempts si la fundació té la condició d'entitat de caràcter social.
- b) n'estan exempts pel fet que els presta una fundació.
- c) no n'estan exempts perquè no es consideren serveis d'assistència social.

10. El senyor Fernández ha adquirit 100 litres de vi i 150 litres de cervesa. Es considera que el senyor Fernández destinarà aquests productes a finalitats comercials?

- a) No, ja que no superen les quantitats previstes en la legislació d'impostos especials.
- b) Sí, tret que demostrï el contrari.
- c) No, ja que aquests productes no estan subjectes a impostos especials de fabricació.

Solucionari

Casos pràctics

1. Per calcular l'autoliquidació de l'IVA, hem de conèixer l'import de l'IVA repercutit i de l'IVA suportat. A més, hem de calcular quin és l'import de l'IVA suportat que és deduïble en aquest cas. Per a això, cal aplicar-hi la regla de prorrata, ja que l'entitat PISA realitza conjuntament operacions que originen el dret a deduir i altres de naturalesa anàloga que no habiliten per a l'exercici del dret esmentat (art. 102 LIVA).

En relació amb l'IVA repercutit, hem d'assenyalar que PISA només hauria de repercutir l'IVA per les operacions d'arrendament de locals, ja que l'arrendament d'habitatges n'és exempt. Totes dues operacions tenen la consideració de prestacions de serveis subjectes a l'IVA (art. 11.2.2n. LIVA), però aquesta última n'és exempta (art. 20.1.23è.b LIVA). L'import de l'IVA repercutit per l'arrendament de locals seria de 12.600 euros ($60.000 \times 0,21$), ja que aquestes operacions tributen al tipus general del 21% (art. 90.1 LIVA).

Quant a l'IVA suportat, hem de tenir en compte que totes les operacions per les quals l'empresa suporta l'IVA tributen al tipus general del 21% (art. 90.1 LIVA). Per la seva banda, el sou dels empleats no està subjecte a l'IVA (art. 7.5è. LIVA). Per tant, l'IVA suportat seria de 17.577 euros ($30.000 + 25.000 + 24.000 + 2.000 + 1.500 + 1.200 = 83.700 \times 0,21$). Com que l'empresa hi ha d'aplicar la regla de prorrata, hem de calcular tant la prorrata general com l'especial, per a conèixer quin hi seria aplicable.

La prorrata general es determina d'acord amb el que disposa l'article 104 LIVA. En el numerador s'inclou l'import total de les operacions que originen dret a deducció, en el nostre cas, l'arrendament de locals (60.000 euros) i, en el denominador, l'import total de totes les operacions, tant les que originen el dret a deduir com les que no l'originen, és a dir, 100.000 euros (60.000 de locals i 40.000 d'habitatges). El resultat d'aquesta fracció es multiplica per 100: $60.000 / 100.000 = 0,6 \times 100 = 60\%$. Aquest percentatge és el que hem d'aplicar sobre l'IVA suportat per a determinar l'IVA deduïble per aplicació de la prorrata general: $17.577 \times 0,60 = 10.546,20$ euros. Es tracta de la quantitat que es podria deduir PISA si correspon aplicar-hi la prorrata general.

La prorrata especial es determina segons les regles previstes en l'article 106 LIVA. En primer lloc, l'IVA suportat per béns o serveis utilitzats exclusivament per a l'arrendament de locals es pot deduir íntegrament, en el nostre cas, seria l'IVA suportat per a moblar oficines (30.000 euros $\times 0,21 = 6.300$ euros). En segon lloc, l'IVA suportat per béns o serveis utilitzats exclusivament per a l'arrendament d'habitatges no pot ser objecte de deducció. Per tant, l'empresa no es pot deduir l'IVA suportat per a moblar i reformar els habitatges. En tercer lloc, l'IVA suportat per béns o serveis utilitzats només en part en l'arrendament de locals es pot deduir aplicant-hi el percentatge de la prorrata general. En aquest cas, tindriem l'IVA suportat per administració de finques, electricitat i telèfon ($2.000 + 1.500 + 1.200$) $\times 0,21 = 987 \times 0,60 = 592,20$ euros. Així doncs, aplicant-hi la regla de prorrata especial l'empresa es podria deduir $6.300 + 592,20 = 6.892,20$ euros.

Una vegada que hem calculat la prorrata general (10.546,20 euros) i l'especial (6.892,20 euros), hem d'indicar quina hi és aplicable (art. 103 LIVA). D'acord amb aquest precepte, la prorrata especial s'hi aplica quan la suma total de l'IVA deduïble per aplicació de la prorrata general excedeix un 20% del que resultaria per aplicació de l'especial. En aquest cas excedeix aquest percentatge i, per tant, l'empresa hi hauria d'aplicar la prorrata especial. D'aquesta manera, només es podria deduir la quantitat de 6.892,20 euros. Finalment, la quota de l'IVA seria l'IVA repercutit (12.600) – IVA suportat deduïble (6.892,20) = 5.707,80 euros.

2. La tributació per l'impost especial sobre determinats mitjans de transport és la següent:

a) Es tracta d'una operació no subjecta (art. 65.1.a.5è. LIE).

b) Els vaixells d'esbarjo de més de vuit metres d'eslora estan subjectes a l'impost (art. 65.1.b LIE). Només els que compleixen els requisits de les lletres f i g de l'article 66.1 LIE (afectació exclusiva a activitat de lloguer, vaixells impulsats a rem o pala, velers) gaudeixen d'exempció. Aquest vaixell d'esbarjo tributa al tipus de gravamen del 12% si la matriculació es fa a la península (art. 70.2.b LIE), que és el que correspon a l'epígraf 5è. de l'article 70.1 LIE. La quota que s'ha de pagar és: $70.000 \times 12\% = 8.400$ euros.

c) Aquestes motocicletes, que són les definides en l'epígraf 9è. de l'article 70.1 LIE, tributen al tipus subsidiari del 14,75% si la matriculació es fa a la península (art. 70.2.b LIE). En aquest cas, la normativa catalana ha modificat el tipus impositiu aplicable als mitjans de transport d'aquest epígraf 9è. i l'ha incrementat fins al 16% (art. 6 del Decret llei 3/2010, de 29 de maig). Per tant, la quota és: $25.000 \times 16\% = 4.000$ euros.

d) Els vehicles de tipus quad, que són els definits en l'epígraf 4t., lletra d, de l'article 70.1 LIE, tributen al tipus subsidiari del 14,75% si la matriculació es fa a la península (art. 70.2.b LIE). En aquest cas, la normativa catalana ha modificat el tipus impositiu aplicable als mitjans de transport d'aquest epígraf 4t. i l'ha incrementat fins al 16% (art. 6 del Decret llei 3/2010, de 29 de maig). Per tant, la quota és: $15.000 \times 16\% = 2.400$ euros.

e) La primera matriculació d'aquest mitjà de transport està subjecta (art. 65.1.c LIE) i no exempta, perquè no es tracta d'una aeronau matriculada per un ens públic ni a nom d'una escola d'educació i formació aeronàutica ni a nom d'una empresa de navegació aèria ni serà cedida en arrendament exclusivament a empreses de navegació aèria (lletres h, i, j i k de l'article 66.1 LIE). El tipus de gravamen aplicable és del 12% (epígraf 5è. de l'article 70.1 LIE). Per tant, la quota que s'ha de pagar és: $100.000 \times 12\% = 12.000$ euros.

f) La matriculació d'aquest tipus de vehicle no està subjecta a l'impost (art. 65.1.a.10è. LIE).

g) Aquest turisme s'inclou en l'epígraf 4t., lletra a, de l'article 70.1 LIE, que preveu un tipus de gravamen subsidiari del 14,75% si la matriculació es fa a la península (art. 70.2.b LIE). En aquest cas, la normativa catalana ha modificat el tipus impositiu aplicable als mitjans de transport d'aquest epígraf 4t. i l'ha incrementat fins al 16% (art. 6 del Decret llei 3/2010, de 29 de maig). Per tant, la quota és: $60.000 \times 16\% = 9.600$ euros.

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. a

3. b

4. b

5. a

6. c

7. a

8. c

9. a

10. b

Bibliografia

Álvarez Arroyo, R. (2007). "El Impuesto especial sobre el carbón". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 268).

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

Carbajo Vasco, D. (2009). "Un tributo olvidado: el impuesto sobre las primas de seguro". *Gaceta Fiscal* (núm. 209).

Carrasco Parrilla, P. J. (2008). "Cláusulas antielusión en los impuestos especiales". A: Diversos autores. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.

Cayón Galiardo, A. (2009). "La incompatibilidad IVA-ITPO. Aspectos procedimentales". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 84).

Checa González, C. (2006). "El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo". *Impuestos* (núm. 18).

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

Miguel Canuto, E. (2007). *El impuesto sobre la electricidad*. Pamplona: Aranzadi.

