

La imposició sobre el consum

Ana María Delgado García
Alejandro Menéndez Moreno
Rafael Oliver Cuello
Esteban Quintana Ferrer

PID_00162474



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. L'impost sobre el valor afegit	9
1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació	9
1.2. El fet imposable	10
1.2.1. Lliurament de béns i prestació de serveis	11
1.2.2. Adquisicions intracomunitàries	17
1.2.3. Importacions	20
1.3. Exempcions	20
1.3.1. Característiques i efectes propis de les exempcions en matèria d'IVA	21
1.4. Subjectes obligats	22
1.4.1. Subjectes passius	22
1.4.2. Responsables de l'impost	23
1.4.3. Repercussió de l'impost	24
1.5. Quantificació	25
1.5.1. Base imposable	25
1.5.2. Tipus de gravamen	26
1.5.3. Deduccions	27
1.6. Devolucions	30
1.7. Règims especials	31
1.7.1. Règim simplificat	31
1.7.2. Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca	32
1.7.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció	33
1.7.4. Règim especial de l'or d'inversió	35
1.7.5. Règim especial de les agències de viatges	36
1.7.6. Règim especial del recàrrec d'equivalència	37
1.7.7. Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica	37
1.7.8. Règim especial del grup d'entitats	38
1.8. Gestió de l'IVA	39
2. Els impostos especials	41
2.1. Consideracions generals	41
2.2. Els impostos especials de fabricació	41
2.2.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació	42
2.2.2. El fet imposable	42

2.2.3.	Exempcions	45
2.2.4.	Subjectes passius	45
2.2.5.	Quantificació del deute tributari	46
2.3.	Impost especial sobre determinats mitjans de transport	47
2.3.1.	El fet imposable	47
2.3.2.	Exempcions	48
2.3.3.	Subjectes passius	48
2.3.4.	Quantificació del deute tributari	48
2.4.	Impost especial sobre el carbó	49
2.5.	Gestió dels impostos especials	49
2.6.	Impost sobre les primes d'assegurances	50
2.6.1.	Naturalesa, fet imposable, exempcions i meritament ...	50
2.6.2.	Subjectes passius i repercussió	51
2.6.3.	Quantificació	51
2.6.4.	Gestió	51
2.7.	Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs	51
2.7.1.	Naturalesa i àmbit objectiu	51
2.7.2.	Fet imposable, meritament, no subjecció i exempcions	52
2.7.3.	Subjectes passius i repercussió	52
2.7.4.	Quantificació	53
2.7.5.	Gestió	53
3.	Els impostos duaners.....	54
3.1.	Introducció	54
3.2.	Naturalesa i classes	54
3.3.	El fet imposable	55
3.3.1.	Aspecte material	55
3.3.2.	Aspecte temporal	56
3.3.3.	Aspecte espacial	57
3.4.	Exempcions	57
3.5.	Subjectes passius	58
3.6.	Quantificació	58
3.7.	Gestió	60
	Activitats.....	61
	Exercicis d'autoavaluació.....	61
	Solucionari.....	64
	Glossari.....	66
	Bibliografia.....	69

Introducció

En aquest mòdul estudiem els tributs que graven el comerç interior i exterior de béns i serveis. L'objecte d'anàlisi és, doncs, la fiscalitat de la circulació de béns i serveis de caràcter empresarial. O, dit d'una altra manera, el consum.

Concretament estudiem els **tributs** següents:

a) Impost sobre el valor afegit (IVA), que és un impost general sobre el volum de vendes.

b) Impostos especials (IE), un conjunt d'impostos específics sobre productes determinats.

c) Impostos duaners (ID), un conjunt de gravàmens que incideixen sobre la importació i l'exportació de productes dins i fora del territori de la Unió Europea.

Aquests impostos constitueixen el nucli essencial de la imposició indirecta. També s'anomenen *impostos sobre el consum*, perquè és el consumidor qui, en definitiva, els haurà de pagar, sia com a subjecte passiu (IE), sia com a destinatari de la repercussió (IVA). Entre aquests impostos destaca, per la seva importància i caràcter general, l'IVA.

L'IVA és un impost general sobre el consum, que grava la totalitat de les vendes, sigui quina sigui la fase del procés de producció i el tipus de mercaderia o servei. Això explica el qualificatiu d'impost plurifàsic que s'afegeix a l'aspecte d'impost general.

Per contra, els impostos especials són impostos monofàsics i específics, ja que solament graven determinades mercaderies i en un sol moment del cicle productiu.

D'altra banda, els impostos duaners, si bé incideixen sobre quasi totes les mercaderies, ho fan en un sol moment, el de l'entrada o la sortida del territori de la Unió Europea.

A més de la seva naturalesa indirecta i del caràcter empresarial, els impostos que incideixen sobre el tràfic es caracteritzen també pel fet que són impostos de normativa predominantment comunitària. Amb un grau d'intensitat diferent, tots aquests impostos són objecte de regulació comunitària, bé mitjançant directives d'harmonització (IVA i IE), bé de manera completa, mitjançant reglaments (ID), la qual cosa és ben lògica si es considera l'objecte d'aquests impostos, que és el tràfic empresarial o, dit d'una altra manera, el

Nota

Al glossari trobareu el significat de les sigles i abreviacions emprades en aquest mòdul didàctic.

comerç, o la circulació de mercaderies i serveis, i si es té en compte que el primer objectiu de la Unió Europea és precisament la creació d'un espai de lliure comerç.

La circulació lliure de mercaderies i serveis dins la Comunitat exigeix un tractament fiscal unitari o com més harmonitzat millor, que no distorsioni el tràfic patrimonial i que eviti la discriminació fiscal entre els països membres pel fet de gravar de manera diferent les mercaderies segons el país d'origen.

Així mateix, cal no oblidar que l'IVA és una font important d'ingressos comunitaris, la qual cosa exigeix un alt grau d'harmonització de l'impost –concretament de la base imposable, que és l'element de càlcul del recurs comunitari–, per tal de garantir la igualtat en l'aportació dels països membres al finançament comunitari mitjançant aquest recurs.

Per tant, la funció de la normativa comunitària sobre impostos indirectes, tal com es desprèn dels mateixos tractats constitutius, podem dir que es dirigeix a aconseguir els **objectius** següents:

- a) Evitar l'existència de barreres fiscals entre els països membres.
- b) Unificar la fiscalitat del tràfic exterior de la Comunitat.
- c) Harmonitzar la fiscalitat de la circulació de béns i serveis de manera que es faciliti l'intercanvi intracomunitari i s'eviti la distorsió del tràfic.
- d) Assegurar la paritat de l'IVA dels països membres amb vista al càlcul del recurs comunitari sobre la base imposable d'aquest impost, o base imposable comuna.

Totes aquestes característiques dels impostos indirectes sobre el tràfic justifiquen que la cessió parcial a les comunitats autònomes de l'IVA (50%) i els impostos especials de fabricació (58%), no inclogui cap atribució de capacitat normativa als parlaments autonòmics, per evitar la disparitat de regulacions a nivell intern.

Finalment, convé remarcar que la importància d'aquesta normativa comunitària obliga a tenir en compte com a font de dret de manera molt especial la jurisprudència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, el paper del qual és primordial en la formació del dret comunitari, considerant les característiques d'aquest dret. D'altra banda, també cal destacar que, fins ara, la immensa majoria de les decisions jurisprudencials d'aquest organisme es refereixen precisament a assumptes de fiscalitat.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els continguts i les eines procedimentals indispensables per a assolir els objectius següents:

1. Saber diferenciar 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. Conèixer els conceptes d'*empresari* i de *professional* amb vista a estudiar l'impost sobre el valor afegit.
3. Delimitar quin és el lloc de compliment del fet imposable i quina meritació té l'impost sobre el valor afegit en les diferents operacions que grava.
4. Comprendre el mecanisme d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit, especialment quant als instituts de la repercussió i la deducció del tribut.
5. Assimilar quines són les obligacions i els deures formals relatius a l'impost sobre el valor afegit, en concret amb relació a la facturació i als llibres registre que els subjectes passius d'aquest tribut tenen l'obligació de portar.
6. Discernir les especificitats en la tributació dels règims especials de l'impost sobre el valor afegit.
7. Situar els impostos especials i els impostos duaners en el context de la Unió Europea.
8. Identificar els diversos fets imposables gravats pels impostos especials de fabricació, i també la seva meritació.
9. Saber quins són els Subjectes obligats al pagament dels impostos especials de 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 vendes minoristes de determinats hidrocarburs.
10. Determinar quins són els diferents gravàmens que componen el conjunt d'impostos duaners vigents a la Unió Europea, la seva meritació i els subjectes que tenen l'obligació de pagar-los.

1. L'impost sobre el valor afegit

1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació

L'impost sobre el valor afegit (IVA) actual és regulat bàsicament per la Llei 37/1992, de 28 de desembre, que va incorporar al nostre ordenament la normativa comunitària (fonamentalment la continguda en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de maig, coneguda com a *sisena directiva de l'IVA*, que ha estat refosa en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembre, així com també en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de desembre), i pel Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual se n'aprova el Reglament.

El legislador es refereix a la naturalesa de l'impost dient que és de caràcter indirecte i que recau sobre el consum, cosa que no deixa de ser, en certa manera, una redundància, ja que la característica més rellevant dels impostos indirectes és precisament el fet que recauen sobre el consum. No és l'únic impost sobre el consum que existeix en el nostre sistema tributari, però sí que és l'únic impost general sobre el consum, la qual cosa el fa compatible amb els fins essencials de la Unió Europea.

Impostos sobre el consum

També ho són, per exemple, l'impost sobre transmissions patrimonials i els anomenats *impostos especials*.

A més de la seva naturalesa indirecta, ens trobem davant un impost de caràcter real, objectiu i instantani. Fins i tot convé esmentar les notes indicades pel Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees amb relació a la imposició general sobre el volum de negocis. Aquestes **notes** són les següents:

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

b) La **proporcionalitat**, que es manifesta en la seva relació amb el preu de béns i serveis.

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

- Impostos plurifàsics en cascada, en els quals el gravamen sobre cada una de les fases és independent del gravamen que s'estableix sobre les altres.
- Impostos sobre el valor afegit, caracteritzats pel contrari, és a dir, pel fet que el gravamen de cada una de les fases té en compte el de les anteriors, de manera que solament es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten a l'adquirent o 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 se n'aconsegueix la neutralitat, tant en l'ordre intern com en el de les relacions comercials internacionals entre els països de la Unió Europea.

IVA meritat – IVA suportat =	IVA per ingressar IVA per compensar IVA per retornar
------------------------------	--

Des de l'any 2002, l'IVA és també un impost cedit parcialment a les comunitats autònomes. En concret se cedeix el 50% del rendiment de l'impost que correspongui al consum en el territori de cada comunitat, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística¹, tot i que no se cedeixen competències normatives ni de gestió, que continuen exclusivament en mans de l'Estat.

⁽¹⁾Article 35 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

Quant a l'àmbit d'aplicació, cal indicar que l'IVA s'aplica al territori peninsular espanyol i a les illes Balears, sens 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. Per tant, d'acord amb la *sisena directiva de l'IVA* de 1977, queden fora d'aquest àmbit d'aplicació les illes Canàries (territori exclòs de l'harmonització dels impostos sobre el volum de negocis), com també Ceuta i Melilla (territoris exclosos de la Unió Duanera).

1.2. El fet imposable

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

- a) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, que són operacions interiors.
- b) Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- c) Les importacions de béns.

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

1.2.1. Lliurament de béns i prestació de serveis

Aspecte material

Una configuració adequada de l'aspecte material requereix precisar les qüestions següents: quines són les operacions gravades, a càrrec de qui han de ser, com s'han de fer aquestes operacions i, finalment, quines operacions no estan subjectes a l'impost.

1) Operacions gravades

Es considera **lliurament de béns** subjecte a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició –equivalent al del propietari 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 béns.

Aquesta descripció general es completa amb una enumeració exemplificativa feta pel legislador d'una sèrie d'operacions assimilades als lliuraments de béns que puguin ser difícils de qualificar o que puguin plantejar dubtes sobre la seva subjecció.

Autoconsum de béns

Concretament, amb relació a l'autoconsum de béns com a operació assimilada als lliuraments de béns, es pot dir que s'hi inclouen:

- a) D'una banda, aquells supòsits que es denominen *transferències* en la mateixa Llei, caracteritzades perquè no es produeix cap canvi subjectiu en la titularitat dels béns, sinó un canvi de destí.
- b) 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 tan sols d'altres drets que solament en fan possible l'ús o el gaudi, i aquests drets que se cedeixen o es 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 activitats.

Supòsits de prestacions de serveis

Caldria entendre que la denominació més genèrica de *prestacions de serveis* comprèn diversos supòsits d'arrendaments de serveis o d'obres (com, per exemple, 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'hoteleria, informàtics, etc.), sense oblidar els arrendaments i les cessions de béns i drets (com, per exemple, l'arrendament de béns, els traspassos, els préstecs, els drets d'ús i gaudi, etc.).

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

2) Subjectes que fan les operacions gravades

Consideració d'una operació econòmica

La consideració d'una operació com a lliurament de béns o prestació de serveis és especialment rellevant amb relació a les regles que determinen el lloc de realització del fet imposable i les que estableixen la meritació.

Transmissió lucrativa

La transmissió lucrativa, com ara l'autoconsum de béns, també es considera a vegades lliurament de béns.

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

Així mateix, cal que el desenvolupament d'aquestes activitats transcendeixi l'àmbit de les seves necessitats o de les del seu medi 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.

A partir de l'any 2001, s'afegeix que tindran la condició d'empresaris o professionals els que facin l'adquisició de béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los al desenvolupament de les activitats mencionades.

Alhora, juntament amb els qui exerceixen aquestes activitats, es consideren sempre empresaris o professionals a l'efecte de l'IVA:

- a) Les societats mercantils, llevat de prova en contrari.
- b) Els arrendadors de béns.
- c) Els qui urbanitzen terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per dedicar-les, en tots els casos, a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, ni que sigui ocasionalment.
- d) Els qui fan ocasionalment lliuraments de mitjans de transport nous amb destí a un altre estat membre de la Unió Europea.

3) Com s'han de fer les operacions gravades

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

- a) **A títol oneros²**, la qual cosa significa que aquells que facin 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 puguin fer en casos concrets de manera gratuïta.
- b) **De manera habitual³**, com a requisit intencional que afecta qui pretengui 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.

Ordenació per compte propi

Ordenació per compte propi significa que l'empresari o el professional té la disponibilitat econòmica dels factors de producció que (a més de la seva pròpia feina, és a dir, de l'activitat d'ordenació) calguin per a l'exercici d'aquestes activitats.



Els qui urbanitzen terrenys es consideren empresaris o professionals a l'efecte de l'IVA.

⁽²⁾Per exemple, l'autoconsum.

⁽³⁾Per exemple, els qui ocasionalment urbanitzen terrenys.

c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer **en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional**⁴, la qual cosa suposa 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 tots aquells que són destinats al seu patrimoni empresarial o professional.

⁽⁴⁾Per exemple, el lliurament de l'embotelladora que forma part del patrimoni empresarial d'un cellerer a un altre cellerer.

4) Operacions no subjectes

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

a) Operacions fetes 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 finalitat de promoció, com també les prestacions de serveis, els lliuraments d'impresos o objectes publicitaris amb la mateixa finalitat.
- Els serveis prestats per persones físiques en règim de dependència laboral o administrativa.
- Els serveis prestats a les cooperatives de treball associat pels seus socis i a les altres cooperatives pels seus socis laborals.
- Les operacions d'autoconsum de béns i serveis quan el subjecte passiu no hagi pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció, com també les prestacions de serveis gratuïts que siguin obligatoris per als subjectes passius en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.
- Els lliuraments de diners a títol de contraprestació o pagament.

Supòsit d'autoconsum

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

b) Operacions fetes per ens públics:

- Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis fets directament pels ens públics sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària, excepte quan aquests ens públics actuïn mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes.

Supòsits d'operacions subjectes

En tot cas, hi estan subjectes els lliuraments de béns i les prestacions de serveis relacionats amb alguna de les activitats següents: telecomunicacions, distribució d'aigua i energia, transport de persones i béns, serveis portuaris i aeroportuaris; obtenció, fabricació o transformació de productes per a ser transmesos posteriorment; intervenció en productes agropecuaris dirigida a la regulació del mercat; explotació de fires i exposicions de caràcter comercial; emmagatzemament i dipòsit; les d'oficines comercials de publicitat, explotació de cantines i menjadors d'empreses, econòmats, cooperatives i establiments semblants; les d'agències de viatges, les comercials o mercantils dels ens públics de ràdio i televisió, incloses les relatives a l'ús de les seves instal·lacions; i les d'escorxador.

- Les concessions i les autoritzacions administratives, excepte les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports o aeroports.
- Les operacions realitzades per les comunitats de regants per a l'ordenació i l'aprofitament de les aigües.

5) Delimitació entre l'IVA i altres impostos

Abans de deixar de banda l'aspecte material d'aquest fet imposable –lliurament de béns i prestació de serveis–, resulta oportú referir-se, ni que sigui breument, a la posició d'aquest fet imposable en el conjunt del sistema impositiu espanyol.

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

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

D'altra banda, no s'ha d'oblidar que la subjecció a l'IVA és compatible amb la subjecció als denominats *impostos especials*.

Aspecte espacial

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



Les operacions portuàries estan subjectes a l'impost.

Operacions subjectes a IVA exemptes de l'impost

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

Normes de localització del fet imposable

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

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

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

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

1) Amb relació al **lliurament de béns**, cal determinar quins lliuraments de béns es consideren fets en el territori d'aplicació de l'impost i, consegüentment, si hi estan subjectes. Es poden destacar, entre d'altres, els **criteris d'aplicació** 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 seran gravats quan es posin a disposició en el territori d'aplicació de l'impost (Península i illes Balears).

La posada a disposició dels béns

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

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

b) Un segon criteri d'aplicació, 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 es comencen o es fan els lliuraments de béns, com s'esdevé en els supòsits de transport de viatgers per l'interior del territori comunitari. Així, se subjecta a l'IVA espanyol el transport que comença en aquest territori peninsular o a les illes Balears, i pel que fa als lliuraments de béns que són objecte d'instal·lació o muntatge estaran subjectes a l'impost quan la instal·lació o el muntatge es facin 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 adquisició intracomunitària (adquireix un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits de l'article 68.3 LIVA.

2) Quant a les **prestacions de serveis**, també cal esmentar un criteri general i uns altres d'especials:

a) La regla general distingeix si el destinatari és empresari o professional o no ho és: 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, llevat d'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...).

b) Les regles especials de subjecció tenen en compte els llocs següents:

- El de prestació del servei.
- El del destinatari del servei i el lloc on es troba l'immoble quan es tracta de serveis relacionats amb aquesta classe de béns.

Serveis prestats a Espanya

Hi ha una sèrie de serveis que es consideren prestats a Espanya quan es presten materialment aquí, com per exemple, culturals, esportius, jocs d'atzar, etc.

Aspecte temporal

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

1) Criteri general

a) Quant als **lliuraments 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.

b) Respecte de les **prestacions de serveis**, s'ha de dir que es meritaren quan se'n produeixi de manera efectiva la prestació.

En cap dels dos casos, la meritació no es considera produïda en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, tret que aquest cobrament sigui anterior; en aquest cas la meritació es produirà sense esperar que es dugui a terme el lliurament dels béns o la prestació dels serveis.

2) **Criteris especials.** Juntament amb el criteri general hi ha una sèrie d'especificacions per a supòsits molt concrets com, per exemple, les comissions de venda –quan es fa el lliurament–, les operacions de caràcter successiu

com els arrendaments –quan resulti exigible la part del preu que compregui cada percepció–, o els pagaments anticipats –el moment del cobrament total o parcial del preu, pels imports cobrats efectivament.

Supòsits específics de determinació de l'aspecte temporal

Lliurament d'un habitatge per una promotora immobiliària, que ha pactat les condicions de pagament següents: 60.101,21 euros en signar el contracte privat (1 de gener de l'any X), 30.050,61 euros en signar l'escriptura pública (1 de març de l'any X) i 30.050,61 euros en el termini de 3 mesos (1 de juny de l'any X).

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

En els arrendaments amb opció de compra (lísing), mentre l'arrendatari no s'ha compromès a exercir aquesta opció, l'operació té la naturalesa de prestació de servei. L'exercici de l'opció de compra determina un lliurament per la part de preu l'exigibilitat del qual sigui posterior a aquest moment, i com que l'arrendatari posseeix la cosa, el moment de l'exercici de l'opció de compra dóna lloc a la meritació corresponent al lliurament.

1.2.2. Adquisicions intracomunitàries

Aspecte material

En la descripció legal de les adquisicions intracomunitàries es preveuen una sèrie de requisits que han de concórrer per a considerar produït el fet imposable, requisits que se sistematitzaran en distingir els que es refereixen al seu objecte dels subjectes que hi intervenen. Tot seguit us en donem una explicació:

1) Objecte

Es tracta d'adquisicions de béns mobles (se n'exclouen, doncs, els serveis), efectuades a títol onerosos (en queden al marge, així, les lucratives), i en què els béns són transportats d'un estat membre de la Unió Europea –si s'inicia en aquest territori l'expedició o transport–, al territori d'aplicació de l'impost.

Supòsits d'exclusió expressa

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

- Els béns el lliurament dels quals hagi tributat a l'estat membre on se n'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 al punt de destí.
- Els béns objecte de lliuraments 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 a l'estat d'origen de l'expedició o transport.

- Els lliuraments de gas.

2) Subjectes

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

- Els **adquirents**⁵ han de ser empresaris, professionals, o persones jurídiques en general encara que no actuïn com a empresaris o professionals.
- Els **transmitents** han de ser empresaris o professionals.

⁽⁵⁾Per exemple, una comunitat autònoma.

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

Adquisició de mitjans de transport nous

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

Mitjans de transport nous

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

3) Supòsits de no-subjecció

Els supòsits de no-subjecció a l'impost 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 per aquest concepte d'adquisició intracomunitària de béns i tributar, per tant, al destí:

a) Amb relació als **subjectes adquirents**, cal indicar que no es produirà la sujecció a l'impost pel concepte *adquisició intracomunitària de béns*, que, per tant, queda subjecta a gravamen al 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);
- quan els adquirents siguin persones jurídiques⁶ que no actuïn com a empresaris o professionals.

⁽⁶⁾Per exemple, un ajuntament.

b) Quant a l'**import de les adquisicions**, no pot excedir de 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs.

Quan se supera aquest límit quantitatiu, l'excés serà objecte de gravamen al destí, i amb aquesta finalitat no es podran fraccionar les operacions; així, l'operació en què se superi l'import abans esmentat serà gravada íntegrament.

Per acabar, cal remarcar 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 del país de destí 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.

Aspecte espacial

La regla general de sujecció de les adquisicions intracomunitàries té en compte el lloc d'arribada material dels béns amb destí 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 i quan l'adquirent hagi comunicat al venedor el número d'identificació 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, les quals es poden iniciar en el territori espanyol d'aplicació de l'impost o en un altre estat, però en què el destinatari ha de comunicar al transportista un NIF atribuït per l'Administració espanyola.

Aspecte temporal

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 disposició).

Vegeu també

Pel que fa a les regles aplicables en relació amb els lliuraments de béns, vegeu el subapartat 1.2.1 d'aquest mateix mòdul.

1.2.3. Importacions

Aspecte material

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

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

Els supòsits de no-subjecció coincideixen quasi 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.

Vegeu també

Pel que fa al deute duaner, vegeu l'apartat 3 d'aquest mateix mòdul didàctic, relatiu als impostos duaners.

Aspecte espacial

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

Aspecte temporal

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

1.3. Exempcions

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

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

a) Exempcions en les operacions interiors: de caràcter social i cultural⁷, financeres i d'assegurances⁸, immobiliàries⁹, tècniques, etc.

⁽⁷⁾Per exemple, sanitat i assistència social.

⁽⁸⁾Per exemple, pòlisses i crèdits.

⁽⁹⁾Per exemple, segons i ulteriors lliuraments d'edificacions.

L'exempció dels segons i els ulteriors lliuraments d'edificacions

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

- L'IVA subjecta totes les operacions fetes durant la construcció o la rehabilitació d'edificacions.
- El primer lliurament també 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 qui hagi fet servir l'immoble.
- Tot primer lliurament exigeix l'acabament previ de 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 els ulteriors lliuraments n'estan exempts, menys en els casos esmentats.

b) Exempcions en les exportacions de béns¹⁰.

⁽¹⁰⁾Règim de viatgers, serveis de mediació, etc.

c) Exempcions que afecten l'entrada de béns a les àrees exemptes¹¹, que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en els quals poden introduir-se mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció a drets d'exportació o importació. Aquestes exempcions es condicionen a la no utilització ni consum a l'interior de les àrees.

⁽¹¹⁾Zones i dipòsits francs, i dipòsits duaners.

d) Exempcions relatives als règims duaners suspensius. Es donen tres situacions diferents: importació en trànsit, importació temporal i tràfic de perfeccionament actiu.

Règims duaners suspensius

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 definitives.

e) Lliurament de béns destinats a un altre Estat membre.

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

⁽¹²⁾Avituallament de vaixells, productes mèdics o per a la investigació, etc.

3) Exempcions en les importacions¹².

1.3.1. Característiques i efectes propis de les exempcions en matèria d'IVA

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.

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:** aquella que dóna al subjecte passiu el dret a la deducció de l'IVA suportat. Supòsits: exportacions i operacions assimilades i lliuraments intracomunitaris.

b) **Exempció limitada:** aquella 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 cal un reconeixement previ per l'Administració.

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

L'opció a renunciar a l'exempció

La raó de l'existència de l'opció a renunciar a l'exempció està en el fet que s'evita la ruptura de la cadena de les deduccions produïdes per les exempcions. L'àmbit objectiu de la renúncia són les exempcions previstes en els números 20è, 21è i 22è de l'apartat 1r de l'article 20 de la 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 els ulteriors lliuraments d'edificacions, un cop se n'ha acabat la construcció o la 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 obligats

1.4.1. Subjectes passius

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

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

b) Els empresaris o professionals per als quals es facin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes les facin persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'impost.

La inversió del subjecte passiu

Hi ha inversió del subjecte passiu sempre que facin les operacions, tant lliuraments de béns com prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. Aleshores, serà 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.

Exemple de renúncia

L'empresa El Pino Verde, SA ven la nau industrial en la qual té instal·lada la seva fàbrica a una altra empresa del mateix sector econòmic. Aquesta venda constitueix una operació exempta de l'IVA, en virtut del que estableix l'apartat 1r, número 22è de l'article 20 de la LIVA. El subjecte passiu és l'empresa El Pino Verde, SA i l'adquirent, que és subjecte passiu de l'impost, té dret a la deducció total de l'IVA suportat.

Consegüentment, l'empresa El Pino Verde, SA pot, en aquest cas, renunciar a l'exempció, complint els requisits que estableix el reglament de l'IVA, i ocasionar que l'operació tributi per l'IVA.

Article 35.4 de l'LGT

"[...] las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición."

c) 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.

d) Els empresaris o professionals destinataris de lliuraments de gas i electricitat, si es compleixen determinats requisits.

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

3) En les importacions. Qui faci 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, a falta dels dos anteriors, els propietaris.

Repercussió de l'impost

El subjecte passiu que faci adquisicions s'haurà de repercutir l'impost, i se'l podrà deduir suportat a partir de la data de la meritació de l'operació, d'acord amb les normes generals que regulen la deducció de l'impost.

1.4.2. Responsables de l'impost

El legislador distingeix dos supòsits de responsabilitat:

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

a) Els destinataris de les operacions que, mitjançant acció o omissió culposa o dolosa, eludeixin la correcta repercussió de l'impost.

b) Els destinataris dels serveis de telecomunicació que hagin admès les factures o documents substitutius relatius als serveis, quan no hi aparegui repercutit l'impost de la manera establerta reglamentàriament i sempre que el prestador no estigui establert a la Comunitat Europea.

En les importacions de béns respondran també solidàriament del pagament de l'impost:

a) Les associacions garants en els casos determinats en els convenis internacionals.

b) La RENFE, quan actuï en nom de tercers en virtut de convenis internacionals.

c) Les persones o entitats que actuïn en nom propi i per compte dels importadors.

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

1.4.3. Repercussió de l'impost

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

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

La repercussió de l'impost haurà de complir una sèrie de **formalitats**, com ara les següents:

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

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

La repercussió de l'impost s'ha de fer a l'hora d'expedir i lliurar la factura o document substitutiu. Això no obstant, és important assenyalar que cal fer 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 perdrà el dret a la repercussió al cap d'un any a partir de la data de la meritació.



El destinatari de la repercussió té dret a exigir la factura.

Finalment, cal remarcar que les controvèrsies que es puguin produir amb relació a la repercussió de l'impost, tant respecte de la procedència com de la quantia de la repercussió, es consideraran de naturalesa tributària a l'efecte de les reclamacions corresponents per la via economicoadministrativa.

1.5. Quantificació

1.5.1. Base imposable

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

En el concepte de *contraprestació* s'inclouen en termes generals 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 faci 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'impost¹³.

⁽¹³⁾Per exemple, les arres lliurades.

e) L'import dels envasos i els embalatges.

f) L'import dels deutes assumits pel destinatari de les operacions subjectes com a contraprestació total o parcial.

S'exclouen de la base imposable:

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 al meritament.

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

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 serveis.

Finalment, la base imposable en les **importacions** de béns amb caràcter general és constituïda pel valor a la duana, el qual s'ha de determinar d'acord amb mètodes específics, els quals s'examinen més endavant, en l'apartat corresponent als impostos duaners. En síntesi, podem dir que al valor del bé cal afegir els drets de l'aranzel duaner comú i els altres gravàmens meritats fora del territori d'aplicació de l'IVA, com també el cost de col·locar la mercaderia en el primer lloc de destí dels béns a l'interior de la Comunitat, que figurarà en la carta de port o en un altre document.

1.5.2. Tipus de gravamen

El tipus de gravamen aplicable a cada operació subjecta a l'IVA serà el vigent en el moment de la meritació. Es diferencien els tres tipus de gravamen en l'IVA següents:

1) **Tipus general del 18%**. S'aplica sempre que no correspongui cap dels tipus reduïts.

2) **Tipus reduït del 8%**. S'aplica, per exemple, en els casos següents:

a) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: els aliments i les begudes excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a l'alimentació o el regatge; 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 tindran aquesta consideració els locals de negoci); les flors, etc.

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

c) Les importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

Vegeu també

Pel que fa als impostos duaners, vegeu l'apartat 3 d'aquest mateix mòdul didàctic.



En la neteja de carrers s'aplica un tipus de gravamen reduït del 7% en l'IVA.

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

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

b) 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 de protecció oficial, 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.

1.5.3. 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.

Com funciona aquest mecanisme? Per a respondre cal diferenciar un règim general d'una sèrie de règims especials de deducció.

1) Règim general

La deducció consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes d'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 originin el dret a la deducció.

S'han de complir, a més, els **requisits** següents:

a) Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver iniciat efectivament, i a més s'ha hagut de presentar declaració expressa de l'inici a l'Administració. Això no obstant, les quotes suportades o satisfetes amb ante-

rioritat a l'inici de la realització habitual de lliurament de béns o prestacions de serveis corresponents a les seves activitats empresarials o professionals es podran deduir d'acord amb les regles dels articles 111, 112 i 113 de la LIVA.

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

El dret a la deducció

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

- Solament tenen dret a deducció els subjectes passius de l'impost.
- Són deduïbles les quotes suportades en les adquisicions o importacions de béns o serveis que s'hagin meritat en territori espanyol.
- Solament 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.

El dret a la deducció s'origina en el mateix moment en què es meriten les quotes tributàries que són objecte de deducció.

En definitiva, de les quotes de l'IVA repercutit pel subjecte passiu als seus clients es dedueixen o resten les quotes que ha hagut de suportar en l'exercici de l'activitat, i la diferència, si és positiva, s'ingressa a Hisenda, i si és negativa es pot optar a la devolució.

En parlar de les exempcions dèiem que en certs supòsits l'exempció és plena o absoluta, és a dir, que es poden deduir les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes a imposició o que 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 exemptes relacionades 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 deducció, si han tingut lloc a la Península i les illes Balears.

2) Règims especials de deducció

Podem distingir quatre règims especials:

a) **La regla de prorrata.** S'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i d'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 podran deduir del tot, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial.

Vegeu també

Pel que fa a la devolució, vegeu el subapartat 1.6 d'aquest mòdul didàctic.

Limitacions i exclusions del dret a deduir

En tots aquests casos, el mateix precepte estableix una sèrie d'excepcions. En efecte, els articles 95 i 96 de la LIVA estableixen que no són deduïbles, entre altres, les quotes suportades referents a l'adquisició de vehicles (aquells que, en general, no siguin destinats a l'activitat empresarial o professional), els viatges, els aliments, hoteleria i espectacles, i les joies.

Vegeu també

Pel que fa a les exempcions, vegeu el subapartat 1.3 d'aquest mòdul didàctic.

Aquesta regla de prorrata presenta dues **modalitats**:

- **General.** En la modalitat general 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'arrodonirà per excés, es calcula d'acord amb la fórmula següent:

% de prorrata =	Import totals d'operacions deduïbles	· 100
	Import anual d'operacions	

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. Un cop acabat l'any es calcula el percentatge definitiu a partir de les operacions dutes a terme realment, i es regularitzen les deduccions provisionals practicades.

- **Especial.** La prorrata especial es preveu per mirar d'acostar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes, i perquè el subjecte passiu dedueixi exactament les quotes suportades.

Supòsits d'aplicació de la prorrata especial

La prorrata especial s'aplica en els dos supòsits següents:

- a) quan el subjecte opti per utilitzar-la en els terminis i la forma previstos reglamentàriament;
- b) obligatòriament, quan l'import total de les quotes deduïbles en un any natural, per aplicació de la prorrata general, excedeixi el 20% del que resultaria aplicant la prorrata especial.

La seva aplicació concreta no és més que una especificació de la prorrata general, sempre que es puguin individualitzar els béns i els 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 serà possible deduir íntegrament les quotes de l'IVA suportat, mentre que en el segon cas no resultarà possible deduir cap quota. Finalment, quan els béns o serveis s'utilitzin per a fer conjuntament les dues classes d'operacions –amb dret a deducció i sense–, es recorre a les regles de la prorrata general.

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

El legislador considera **sectors diferenciats** els següents:

- Aquells en què les activitats exercides i els règims de deducció són diferents¹⁴.
- Les activitats acollides al règim especial simplificat, al d'agricultura, al de les operacions amb or d'inversió o al del recàrrec d'equivalència.
- Les operacions d'arrendament financer.

⁽¹⁴⁾ Els règims de deducció són diferents quan les seves prorrates difereixen en més de 50 punts percentuals.

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'aplica, si s'escau, la prorrata general.

c) 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 de temps concret¹⁵, que motivin la regularització.

⁽¹⁵⁾ Quatre anys per a mobles i nou per a immobles.

d) Deduccions anteriors al començament de les activitats empresarials o professionals. Després de l'STJCE de 21 de març de 2000 (sentència Gabalfrisa), s'ha modificat la redacció dels articles 111, 112 i 113 de la LIVA. D'acord amb aquests preceptes, es permeten deduir, en general, les quotes suportades abans del començament d'una activitat aplicant un percentatge provisional, sotmès a posterior regularització, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració.

L'únic requisit que es demana per aplicar la deducció és que els subjectes adquireixin la condició d'empresaris o professionals per efectuar adquisicions o importacions de béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los a la realització d'activitats d'aquesta naturalesa.

Per tant, ja no cal que l'inici de l'activitat tingui lloc en el termini d'un any, com demanava 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 pesca.

1.6. Devolucions

Els empresaris i professionals tenen dret a deduir de les quotes tributàries que s'hagin meritat per les operacions que facin, les quotes suportades en les adquisicions de béns i serveis que utilitzin en l'activitat econòmica.

Vegeu també

Pel que fa al dret a deduir, vegeu el subapartat 1.5.3 d'aquest mòdul didàctic.

En aquests supòsits 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.

Pel que fa a aquest tema, es pot parlar d'uns supòsits generals de devolució i d'altres que atenen majoritàriament el fi últim 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 surtin sense suportar cap tribut i competeixin en les mateixes condicions que les fabricades al mercat de destí. Així, doncs, hi distingim:

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 meritades, tindran dret a sol·licitar la devolució del saldo a favor seu existent el 31 de desembre de cada any. La sol·licitud s'ha de formular en la declaració-liquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any. A partir de 2009 es dona la possibilitat a tots els subjectes passius de l'impost, amb independència del seu volum d'operacions, de sol·licitar la devolució del saldo al seu favor existent al final de cada període de liquidació en els termes de l'art. 116 de la LIVA, sense necessitat d'esperar l'última declaració-liquidació, sempre que aquests subjectes hagin optat per aplicar un període de liquidació mensual.

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 un cop 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 Unió Europea, 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 Unió Europea, les Canàries, Ceuta o Melilla i els que estan establerts en qualsevol altre territori.

1.7. Règims especials

1.7.1. Règim simplificat

El règim simplificat és un règim d'aplicació automàtica però renunciable, que resulta de l'aplicació als subjectes passius que compleixin els **requisits** següents:

a) Que siguin persones físiques o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF, integrades solament per persones físiques.

b) Que facin habitualment activitats incloses en l'àmbit objectiu d'aquest règim simplificat, i dins els límits fixats per a cadascuna d'aquestes activitats.

c) Que el volum d'ingressos l'any immediat anterior no superi 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 immediat anterior no superi 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 acollits als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

Els subjectes passius determinaran amb referència a cada activitat a què resulti aplicable aquest règim simplificat l'import de les quotes que cal ingressar en concepte d'IVA mitjançant els signes, índexs i mòduls que determini el Ministeri d'Hisenda.

1.7.2. 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 tercers.

L'àmbit d'exclusió

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 (article 43 del 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 hagin superat 300.000 euros.



Piscifactoria del parc natural de Cazorla, Jaén.

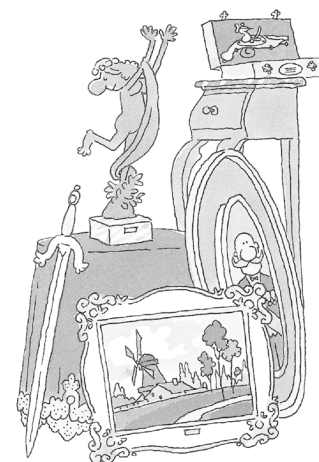
Pel que fa a l'àmbit objectiu d'aplicació, aquest règim no es pot estendre a les activitats següents:

- a) La transformació, elaboració i manufactura dels productes naturals obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial per al seu lliurament a tercers.
- b) La comercialització d'una sèrie de productes (per exemple, els obtinguts en les explotacions acollides a aquest règim especial, els naturals, etc.).
- c) Les explotacions cinegètiques de caràcter recreatiu o esportiu.
- d) La pesca marítima.
- e) La ramaderia independent.
- f) Les prestacions de serveis accessoris no inclosos en aquest règim especial.

Els subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca no estan sotmesos, per a les activitats incloses en aquest règim, a les obligacions de liquidació, repercussió o pagament de l'impost, ni a la presentació de les declaracions-liquidacions corresponents. Així mateix, reben una compensació a preu fet per l'IVA que suporten del 8,5% o 10% del preu de venda dels productes, abonada per l'adquirent, el qual després la podrà deduir.

1.7.3. Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

El règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció és d'aplicació voluntària. S'aplica als lliuraments que facin els subjectes passius revedors (que és el subjecte empresari que fa habitualment aquests lliuraments) de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, en l'adquisició dels quals es donin 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 un cop revenuts tornen a ser gravats.



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 –a l'interior del país o en un altre estat membre– pel revededor a una sèrie de subjectes, que es caracteritzen perquè no van poder deduir l'IVA en el moment de la compra del bé, i més 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 a l'estat membre d'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 eximit de l'impost.
- A revededors que hagin aplicat als seus propis lliuraments aquest règim especial.

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

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 (7%).

Amb tot, queden exclosos d'aquest règim especial els lliuraments intracomunitaris de mitjans de transport nous que estan exempts i tributen al país de destí.

La consideració de **béns usats** obeeix al compliment d'una sèrie de característiques, com ara que es tracti de béns mobles corporals, que tinguin un ús durador i que, havent estat utilitzats prèviament per un tercer, siguin susceptibles d'una altra utilització per als seus fins específics.

Pel que fa als subjectes passius revededors, en principi han d'aplicar el règim especial, però com que aquest és optatiu, podran aplicar a qualssevol de les operacions descrites el règim general de l'impost si ho decideixen.

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

Béns usats

El qualificatiu de béns usats no es pot atribuir, entre altres, als béns següents: els utilitzats, renovats o transformats pel subjecte passiu transmissor o per compte seu; els materials de recuperació, embalatges, envasos, l'or, el platí i les pedres precioses. El legislador també indica que s'entén per obra d'art, objecte de col·lecció i antiguitat (objectes de més de cent anys).

La particularitat principal d'aquest règim afecta la determinació de la base imposable, en la mesura que els revedadors podran optar per determinar per a cada operació la base imposable mitjançant el marge de benefici, o per al conjunt d'operacions d'un període de liquidació; és a dir, la base imposable coincideix amb el marge de benefici global del període minorat en la quota de l'impost corresponent a aquest marge.

1.7.4. Règim especial de l'or d'inversió

Aquest règim, introduït per l'article 6.14 de la Llei 55/1999, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social, es regula als articles 140, 140 bis, 140 ter, 140 quart i 140 cinquè de la LIVA, i les seves principals característiques són les següents:

1) Es considera or d'inversió els lingots o làmines d'or i les monedes d'or que compleixen els requisits recollits a l'article 140 de la LIVA.

2) Estan exemptes de l'IVA dues operacions:

a) 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 en l'estat 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 per a qui s'efectua l'operació gravada.

b) Els serveis de mediació en les operacions mencionades 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 per a qui s'efectua l'operació gravada.

Determinació de la base imposable

La determinació de la base imposable per al conjunt d'operacions d'un període de liquidació sols és aplicable a segells, efectes timbrats, bitllets i monedes d'interès filatèlic o numismàtic; discos, cintes magnètiques i altres suports sonors o d'imatge; llibres, revistes i altres publicacions. Per a aplicar-la a altres béns, es requereix la sol·licitud de l'interessat i l'autorització expressa de l'Administració tributària.

3) Les quotes de l'IVA suportades no són deduïbles en la mesura que els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzen en la realització de lliuraments exempts d'or d'inversió, però sí que són deduïbles en quatre casos:

a) 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 l'estat membre d'origen.

b) Quan en el moment de l'adquisició o importació l'or no reuneixi els requisits per a ser considerat com a or d'inversió.

c) Quan es tracti de serveis que consisteixen en el canvi de forma, de pes o de llei d'aquest or.

d) 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 realitzen la posterior entrega exempta d'aquest or.

1.7.5. 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 fetes 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 fetes per organitzadors de circuits turístics en què es donin les circumstàncies anteriors.

Hi ha una sèrie d'**operacions excloses** d'aquest règim especial, com ara les següents:

a) Les vendes al públic efectuades per agències minoristes de viatges organitzats per majoristes.

b) Les operacions dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament mitjans de transport o d'hoteleria propis.

La base imposable de les operacions sotmeses a aquest règim és 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 (exclòs l'IVA) i l'import efectiu, impostos inclosos, 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'hi inclouen les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera, ni les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlogues efectuades per l'agència). El càlcul de la base pot ser d'operació per operació, o globalment per a cada període impositiu.

1.7.6. 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 de les quals siguin persones físiques, que comercialitzin articles o productes de qualsevol naturalesa, menys els que la llei o el reglament exceptuen de manera expressa.

Productes de qualsevol naturalesa

Productes de qualsevol naturalesa són, a títol d'exemple, els següents: vehicles i els seus remolcs, embarcacions, aeronaus, accessoris i peces de recanvi, joies, peces confeccionades amb pells de caràcter sumptuari, objectes d'art, antiguitats, objectes de col·lecció, béns usats, aparells d'avicultura i apicultura, productes petrolífers subjectes a impostos especials, maquinària d'ús industrial, materials i articles per a la construcció, etc.

En aquest règim especial els minoristes queden alliberats de quasi 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 d'IVA que resulti meritada. Per tant, seran els proveïdors els encarregats de liquidar i ingressar aquest recàrrec; d'aquí li ve el nom (equival a l'IVA en la fase minorista).

D'altra banda, els minoristes no podran deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat, i solament tenen obligació d'expedir una factura o document equivalent quan els seus destinataris tinguin la condició de subjecte passiu de l'impost.

La base imposable sobre la qual s'aplica el recàrrec serà la mateixa que per a l'IVA, i els **tipus de recàrrec** són els següents:

- El 4% amb caràcter general.
- L'1,75% per als lliuraments de béns objecte de l'impost especial sobre les labors de tabac, des de l'1 de gener de 1997.
- L'1% per als lliuraments de béns a què sigui aplicable el tipus de gravamen del 8%.
- El 0,5% per als lliuraments de béns a què sigui aplicable el tipus del 4%.

1.7.7. Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica

Aquest règim ha estat introduït per la Llei 53/2002, de 30 de desembre, i el contenen els articles 163 bis, 163 ter i 163 quater de la LIVA, sens perjudici de les disposicions de desenvolupament i aplicació dictades pel ministre d'Hisenda per delegació expressa.

Es configura com un règim opcional que s'aplica a totes les prestacions de serveis electrònics que, d'acord amb l'article 70 LIVA, s'entenen efectuades en territori de la Unió Europea, i al qual es poden acollir els empresaris o profes-

sionals no establerts a la Unió que presten serveis electrònics a persones que no tenen la condició d'empresari o professional i que, a més, estan establertes o tenen el domicili o residència habitual en territori comunitari.

Després d'establir uns conceptes i definicions aplicables al règim i les causes d'exclusió d'aquest (art. 163 bis LIVA), l'article 163 ter de la LIVA indica les obligacions formals que té l'empresari o professional en cas que aquest subjecte triï Espanya com a estat d'identificació:

a) Declarar per via electrònica l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compreses en aquest règim (l'Administració tributària espanyola notificarà llavors també per via electrònica a l'empresari o professional el seu número d'identificació).

b) Presentar per via electrònica una declaració-liquidació de l'IVA per cada trimestre, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics.

Aquesta declaració-liquidació haurà d'incloure, per a cada estat membre de consum, el valor total dels serveis prestats, la quantitat global de l'IVA corresponent a cada estat membre i l'import total, resultant de la suma de totes les quantitats, que ha de ser ingressat a Espanya.

c) Ingressar l'import declarat en euros al 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 estarà a disposició de les administracions tributàries de tots els estats membres.

e) Expedir i lliurar factura o document substitutiu.

Finalment, sense perjudici de les devolucions a determinats empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost previstes en l'article 119.dos 2n de la LIVA, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tindran 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 el procediment de devolució previst en l'article 119 bis LIVA i sense necessitat de nomenar representant.

1.7.8. Règim especial del grup d'entitats

La Llei 36/2006, de 29 de novembre, ha afegit els art. 163 *quinquies* a 163 *nonies* a la LIVA, per tal d'introduir, amb efectes a partir de l'1 de gener de 2008, el règim especial del grup d'entitats. Aquest règim 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'IS.

Aquest règim es caracteritza per preveure 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 afectats els béns i serveis utilitzats en aquestes operacions i per les quals s'ha satisfet l'impost.

Totes les entitats del grup tenen les obligacions generals de l'art. 164 LIVA, llevat del 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'IVA

Amb caràcter general, i menys per al fet imposable *importacions*, la determinació del deute tributari es fa mitjançant el procediment d'autoliquidació i ingrés posterior pel subjecte passiu. En les importacions són les administracions de duanes les encarregades de liquidar el deute.

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

a) 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.

b) 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.

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

Per acabar, cal fer una breu referència a algunes de les **obligacions formals** que han de complir els subjectes passius d'aquest impost, i que es poden agrupar en les següents:

- a) Obligacions de caràcter censal, relatives al començament, la modificació i el cessament de l'activitat.
- b) Obligacions de facturació (lliurar, conservar i expedir factures).
- c) Obligacions de caràcter comptable (llibres de registre de factures, de béns d'inversió).
- d) Declaracions d'informació.

2. Els impostos especials

2.1. Consideracions generals

En la majoria dels sistemes tributaris europeus, i al nostre país en particular, han existit 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 important d'ingressos per a l'estat, si bé la justificació d'aquests es basa en l'efecte nociu del seu consum, per exemple, per a la salut o el medi ambient.

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.

Harmonització de les disposicions comunitàries

Amb motiu de la integració d'Espanya a la Unió Europea, 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 (LIE), 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 desenvolupada pel Reial Decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels impostos especials (RIE). 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 de 2003; i 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre de 2008.

Seguint la regulació d'aquestes figures impositives, és possible diferenciar tres grups: els impostos especials sobre la fabricació, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i l'impost especial sobre el carbó, a l'estudi particular dels quals es dediquen les pàgines següents.

2.2. Els impostos especials de fabricació

Tenen la consideració d'impostos especials de fabricació els següents:

1) Els impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, que comprenen les figures següents:

- a) l'impost sobre la cervesa,
- b) l'impost sobre el vi i les begudes fermentades,
- c) l'impost sobre productes intermedis,
- d) l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades.

2) L'impost sobre hidrocarburs.



3) L'impost sobre les labors del tabac.

4) L'impost sobre l'electricitat.

2.2.1. 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 abans 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 per exemple la fabricació, la importació o, si s'escau, la introducció en l'àmbit territorial intern dels béns subjectes a gravamen.

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 a cada comunitat, calculat en funció del consum realitzat (alcohol, electricitat), dels lliuraments efectuats (hidrocarburs), o de les vendes produïdes (tabac), sense incloure 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 de l'àmbit territorial comunitari, per tal de satisfer les exigències harmonitzadores i l'existència de territoris en els quals no s'apliquen les disposicions comunitàries.

L'àmbit territorial intern dels impostos especials inclou solament la Península i les illes Balears; en queden fora, per tant, 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.

2.2.2. El fet imposable

Aspecte material

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 el fi d'incorporar-los al tràfic mercantil.

Exepcions

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.

Estem, per tant, davant un fet imposable complex del qual es poden extreure almenys tres **pressupòsits** de fet diferents, que delimitem a continuació, i que ens serviran per a comprendre millor els altres aspectes que configuren el fet imposable i, més concretament, l'aspecte temporal:

a) Cal entendre per **fabricació**¹⁶ 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 estan subjectes.

(16) Article 15 de la LIE.

b) Quant a la **importació** de productes gravats, es produeix quan aquests entren en l'àmbit territorial comunitari procedents de països tercers per a incorporar-se de manera definitiva al mercat, tant si hi entren per les fronteres comunitàries com si s'hi 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 el seu destí final és el tràfic comercial i no el 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 LIVA¹⁷.

(17) Article 64 sexties de la LIE

Aquestes tres operacions defineixen positivament el fet imposable des de la seva configuració material, però no s'ha d'oblidar la finalitat de donar sortida definitiva al producte o d'incorporar-lo al tràfic comercial, de manera que fins que no es porti a terme aquesta incorporació el producte es troba en règim suspensiu¹⁸, el qual acabarà amb la realització dels supòsits que originen la meritació de l'impost, com veurem en examinar-ne l'aspecte temporal. Aquesta mateixa finalitat –donar sortida comercial al producte gravat– es posa de manifest quan s'examinen els supòsits legals de no-subjecció¹⁹. D'aquesta manera no se sotmeten a gravamen les pèrdues o minves dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu, incloent-hi la seva destrucció total o pèrdua irremeiable.

(18) Apartat 20è de l'article 4 de la LIE.

(19) Articles 6 i 7.10 de la LIE.

Classes de pèrdues

Les pèrdues dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu poden ser de tres classes:

- Les inherents a la naturalesa dels productes mateixos, sempre que no superin uns marges que han estat fixats reglamentàriament i que es compleixin les condicions establertes.
- Les que són degudes a un cas fortuït o de força major, sempre que tampoc no superin uns marges fixats reglamentàriament, o que fins i tot superant-los se'n pugui provar l'existència d'acord amb el dret.

- La no-recepció dels productes pel destinatari un cop hagin sortit de la fàbrica o dipòsit, per causes no imputables al destinatari.

Aspecte espacial

Aquest 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 àmbit territorial comunitari, on operen les normes sobre circulació intracomunitària de productes gravats, amb un important paper respecte als règims suspensius.

Vegeu també

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, vegeu el subapartat 2.2.1 d'aquest mòdul didàctic.

Aspecte temporal

El fet imposable dels impostos especials de fabricació²⁰ és complex, i aquesta característica s'observa en examinar el moment de la seva meritació, en la mesura que el legislador en concreta el perfeccionament considerant no solament la fabricació, la importació i la introducció de determinats productors, sinó també una sèrie de circumstàncies que es produeixen durant un període de temps més o menys dilatat, amb la finalitat d'introduir o incorporar els béns gravats als circuits comercials. Ara bé, no per això l'impost deixa de ser instantani.

⁽²⁰⁾ Article 7 de la LIE.

Considerant les situacions o operacions descrites relatives a l'aspecte material, es pot parlar amb caràcter general de tres **moments de la meritació**:

- a) En els **supòsits de fabricació**, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destí al mercat interior.
- b) En els **supòsits d'importació**, en el moment que s'origina el deute duaner d'importació.
- c) En els **supòsits d'introducció**, quan es produeix el lliurament.

2.2.3. Exempcions

Sens perjudici de les exempcions recollides per la Llei per a cadascun dels impostos especials de fabricació (art. 21, 42, 51, 61 i 64 cinquè de la 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 pagat prèviament.

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

2.2.4. Subjectes passius

La Llei d'impostos especials estableix, en l'article 8, dues **modalitats** de subjectes passius: com a contribuent i com a substitut del contribuent.

a) Modalitat de contribuent. La condició de contribuent és donada més que pel compliment del pressupòsit de fet en si (fabricació, importació i introducció), pel perfeccionament d'aquest mitjançant la meritació, de manera que tindran aquesta condició:

- En els supòsits de fabricació, els depositaris autoritzats en l'àmbit dels quals es produeixi la sortida del bé de la fàbrica o el dipòsit.
- En els supòsits d'importació, l'obligat al pagament del deute duaner.
- En els casos d'introducció del bé, els destinataris registrats i els receptors i depositaris autoritzats que reben la mercaderia.

b) Modalitat de substitut del contribuent²¹. Pel que fa al substitut del contribuent, que es preveu per als supòsits de circulació intracomunitària de béns com, per exemple, les vendes a distància, cal indicar que tenen aquesta condició, per tal de garantir el pagament de l'impost, el representant fiscal del depositari autoritzat o l'empresari domiciliat en un altre país comunitari que envii productes a l'àmbit territorial intern.

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-la, atès que cal no oblidar que el fi últim d'aquests impostos és el de gravar el consum d'aquests productes. La quota repercutida en general s'haurà 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 el resultat de liquidacions d'actes de la Inspecció i d'estimació indirecta de bases, les quals hauran de ser suportades directament pels subjectes passius.

Operacions exemptes de la LIE

Estan exemptes de la LIE les operacions de fabricació i importació de productes objecte d'aquests impostos quan el seu destí 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.

⁽²¹⁾Article 8.3 de la LIE.

Finalment, el legislador preveu, juntament amb els subjectes passius, uns supòsits de responsabilitat solidària per als casos d'importacions i irregularitats en la circulació intracomunitària²².

⁽²²⁾Articles 8.5 i 6 de la LIE.

2.2.5. Quantificació del deute tributari

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

Així mateix, les normes que regulen cadascuna de les figures impositives de fabricació especifiquen quina serà la base i el tipus aplicables sobre els productes gravats. A títol d'exemple, n'esmentarem alguns:

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

Productes intermedis i alcohol i begudes derivades

S'entén per *productes intermedis* aquells diferents del vi, les begudes fermentades i la cervesa, amb una graduació superior a l'1,2% i inferior al 22%, i per *alcohol i begudes derivades* aquelles amb una graduació superior 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 del nombre d'hectolitres i del grau alcohòlic.

2) 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 variats, en depenent de la naturalesa del producte (així, per exemple, a partir de l'any 2003 s'aplica un tipus impositiu zero als biocarburants com l'alcohol etílic i metílic i altres productes, i a partir de 2006 també s'aplica el tipus zero al gas natural utilitzat com a combustible o carburant, en ambdós casos amb una clara finalitat mediambiental).

3) En l'**impost sobre les labors del tabac**, la base imposable de vegades és constituïda pel nombre 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 són tipus *ad valorem* –alíquotes– dels diferents productes.

4) Finalment, en l'**impost sobre l'electricitat**, la base imposable resulta d'aplicar un coeficient per l'import determinat com a base imposable de l'IVA, excloent-ne la quota d'aquest impost.

2.3. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Aquest impost 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, tenint en compte que la primera matriculació definitiva s'ha de fer a la província en què el subjecte passiu tingui el seu domicili fiscal. La cessió també inclou les competències de gestió de l'impost i algunes competències normatives, en els termes que veurem a continuació.

2.3.1. El fet imposable

Aspecte material

La subjecció a l'impost és donada 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 d'esbarjo de més de set metres i mig d'eslora i les aeronaus de motor.

La **subjecció** de la utilització o de l'ús d'aquests mitjans es produeix quan no se sol·licita la matriculació corresponent passats 30 dies des que es comencen a utilitzar.

Són nombrosos els supòsits de **no-subjecció** en cadascun dels mitjans de transport gravats. La major part tenen en compte el destí que es doni als automòbils, les embarcacions i les aeronaus (per exemple, ús sanitari, agrícola, comercial o industrial, d'esbarjo, de transport de viatgers, etc.), o a 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.).

Aspecte espacial

L'impost especial sobre determinats mitjans de transport s'exigeix en tot el territori espanyol, sens perjudici de les particularitats del País Basc i Navarra.

Aspecte temporal

La meritació de l'impost es produeix amb caràcter general en el moment que 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, i quan en un termini de quatre anys es modifiquin les circumstàncies que en van determinar la no-subjecció o la possible exempció.

2.3.2. Exempcions

Les exempcions també són nombroses i de vegades se n'exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració. La major part es concedeixen 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.).

2.3.3. Subjectes passius

Com a regla general, són subjectes passius les persones o entitats a nom de les quals s'efectuï la primera matriculació del mitjà de transport. I, com a excepció, qui l'utilitzi un cop transcorregut el termini de trenta dies esmentat en parlar del fet imposable.

2.3.4. Quantificació del deute tributari

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 serà fixada pel valor de mercat. Es preveu un únic supòsit de reducció del 30% a la base imposable a 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, és fixat per la respectiva comunitat autònoma, dintre dels límits fixats en l'article 51 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs, i varia depenent de la classe de mitjà de transport i del territori nacional on s'apliqui. Si la comunitat no aprova els tipus, els aplicables són els previstos subsidiàriament en l'art. 70 de la LIE.

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 Balears.

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, es menciona la destinació del carbó fora de la UE i l'autoconsum per subjectes situats fora de la UE.

Tanmateix, es declaren exempts la revenda del carbó i determinades destinacions d'aquest producte (producció elèctrica, combustible domèstic...).

Els subjectes passius de l'impost són els productors, extractors, importadors o adquirents intracomunitaris de carbó, i la llei 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.

2.5. Gestió dels impostos especials

Quant als impostos especials podem distingir:

1) Els **impostos especials de fabricació**, que es liquiden amb caràcter general mitjançant una declaració-liquidació que comprèn les quotes meritades dins cada mes natural, amb l'excepció de les importacions, que segueixen el mateix règim que els impostos duaners.

Així mateix, cal dir que els diversos operadors dels béns gravats estan sotmesos a un control estricte, i que s'estableixen una sèrie de deures i controls administratius que afecten tant la localització dels productes com la seva fabricació, transformació, emmagatzematge i distribució o venda. L'incompliment d'aquests deures és sancionat fortament.

2) L'**impost especial sobre determinats mitjans de transport**, en el qual el subjecte passiu autoliquida i ingressa el deute segons un procediment que varia segons si es tracta d'un vehicle nou o usat. En qualsevol cas, s'ha de tenir

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 grams/quilòmetre o 100 grams/quilòmetre per a motocicletes; 4,75% per a vehicles amb emissions entre 120 i 160 grams/quilòmetre, o entre 100 i 120 grams/quilòmetre 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 grams/quilòmetre o entre 120 i 140 grams/quilòmetre per a motocicletes (8,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla); 14,75% per a vehicles amb emissions superiors a 200 grams/quilòmetre o superiors a 140 grams/quilòmetre per a motocicletes (13,75% a Canàries i 0% a Ceuta i Melilla), i 12% per a altres mitjans de transport com ara embarcacions i avionetes (11% a Canàries i 0% a Ceuta i Melilla).

en compte que, d'acord amb la Llei de cessió de tributs, la comunitat autònoma es farà càrrec, per delegació de l'Estat, de la gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió d'aquest impost.

3) L'impost especial sobre el carbó, que es basa en un règim d'autoliquidació trimestral, a la qual s'afegeix l'obligació de presentar una declaració resum anual.

2.6. Impost sobre les primes d'assegurances

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

2.6.1. Naturalesa, fet imposable, exempcions i meritament

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

La subjecció a l'impost s'entén produïda quan aquestes operacions s'entenguin fetes en territori espanyol, segon diferents punts de connexió (lloc de localització del risc o del compromís i, si de cas hi manca, 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, queden excloses les operacions derivades dels concerts que aquestes entitats estableixin amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social.

S'ha de tenir en compte, a més, que la llei recull una llista amb supòsits d'exempció: assegurances socials obligatòries i assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius als plans i fons de pensió, assegurances de vida, operacions de capitalització, operacions de reassegurament, operacions d'assegurança de caució, operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, etc.

Per acabar, l'impost es merita en el moment en què se satisfacin les primes i, en cas fraccionar-les, en el moment en què es facin cadascun dels pagaments fraccionats.

2.6.2. Subjectes passius i repercussió

Són subjectes passius les entitats asseguradores i, en qualitat de substitut, els representants fiscals de les entitats domiciliades en un altre estat de la Unió Europea que operin a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. Tanmateix, els empresaris o professionals contractants establerts a Espanya que facin operacions amb aquestes darreres entitats són responsables solidaris del deute.

En qualsevol dels casos, l'impost ha de ser repercutit o transferit íntegrament a les persones que contractin les assegurances.

2.6.3. Quantificació

La base imposable està constituïda per l'import total de la prima, i la quota que s'ha de pagar s'obté aplicant el tipus del 6%.

2.6.4. Gestió

Els subjectes passius estan obligats a presentar i ingressar mensualment l'autoliquidació i a presentar una declaració resum anual.

2.7. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs

L'article 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, ha creat i regulat aquest impost d'una manera independent, aplicable a partir de l'any 2002 en tot el territori espanyol, amb excepció de Canàries, Ceuta i Melilla.

Formalment, aquest impost no s'inclou en el grup dels impostos especials, tot i que per les seves característiques, principalment perquè recau sobre un consum específic, s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests impostos.

2.7.1. Naturalesa i àmbit objectiu

És un impost indirecte que recau sobre el consum de determinats hidrocarburs: gasolines, gasoil, fuel i querosè no utilitzat com a combustible de calefacció, i també la resta d'hidrocarburs líquids que s'utilitzin com a combustible de calefacció o com a carburant. Aquest impost grava en fase única les vendes minoristes d'aquests productes, és a dir, les vendes destinades al consum directe d'aquests per part dels adquirents o les operacions de l'importador o de l'adquirent intracomunitari en un establiment de consum propi.

És, a més, un impost cedit totalment (100%) a les comunitats autònomes, i es considera produït en el territori autonòmic el rendiment que correspongui a les vendes minoristes efectuades en els establiments de venda al públic situats a la comunitat (excepte quan els consumidors finals disposin d'instal·lacions necessàries per a rebre el producte i consumir-lo en una altra comunitat), i

⁽²³⁾Articles 44 i 52 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs de l'Estat.

també a les importacions i adquisicions intracomunitàries dels productes gravats quan es destinin directament al consum de l'importador o de l'adquirent en un establiment de consum propi situat a la comunitat. El règim de la cessió d'aquest impost²³ es completa amb la previsió de la cessió de competències normatives sobre el tipus de gravamen autonòmic i sobre els aspectes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció, aspectes que també seran exercits per la comunitat autònoma per delegació de l'Estat.

Per acabar, es preveu que les comunitats autònomes dediquin els rendiments de l'impost a finançar despeses de naturalesa sanitària, tot i que la part dels recursos derivats dels tipus de gravamen autonòmics es podrà dedicar a finançar actuacions mediambientals.

2.7.2. Fet imposable, meritament, no subjecció i exempcions

L'impost grava les vendes minoristes dels hidrocarburs mencionats i les operacions que impliquin l'autoconsum d'aquests, i merita en el moment de la posada a disposició a favor dels adquirents dels productes o, si escau, en el moment del seu autoconsum. Es presumeix el fet imposable quan els subjectes passius no acreditin que les quotes de l'impost corresponents han estat satisfetes.

Com a supòsit de no subjecció, es consideren els lliuraments dels hidrocarburs que representin la restitució o substitució per altres iguals a l'adquirent, quan prèviament hagin estat retornats per aquest al venedor després d'haver-lo rebut per una venda subjecta a l'impost.

Per acabar, aprofitant el procediment d'exempció i, si escau, de devolució, previst a la LIE, l'article 9.6 de la Llei 24/2001 té en compte algunes exempcions subjectives (relacions diplomàtiques o consulars, organitzacions internacionals, forces armades), i unes altres objectives: avituallament a embarcacions o aeronaus, transport per ferrocarril i exempcions depenent del destí donat per l'adquirent als productes (producció d'electricitat, construcció o manteniment d'aeronaus i embarcacions, operacions de dragatge en vies navegables i ports, injecció en alts forns...). La Llei de pressupostos generals de l'Estat pot modificar les exempcions de l'impost.

2.7.3. Subjectes passius i repercussió

Són subjectes passius els propietaris dels productes gravats que facin les operacions subjectes a l'impost i els titulars dels establiments de consum propi. En el primer dels casos, els subjectes passius han de repercutir l'import de les quotes de l'impost sobre els adquirents dels productes, mitjançant factura.

2.7.4. Quantificació

La base imposable s'expressa en volum de producte, és a dir, en milers de litres d'hidrocarburs, excepte el fuel, que es quantifica en tones mètriques.

Sobre aquesta base imposable s'apliquen dos tipus de gravamen: l'estatal, que consisteix en un nombre determinat d'euros per litres o tones de producte, modificable per mitjà de la Llei de pressupostos generals de l'Estat; i l'autonòmic, aprovat, si escau, pel parlament autonòmic, d'acord amb els límits previstos en l'article 52 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre. En cas que en una comunitat no s'aprovi cap tipus autonòmic, només s'aplica en aquest territori el tipus estatal.

2.7.5. Gestió

L'impost es recapta mitjançant el sistema d'autoliquidació que ha de presentar el subjecte passiu, i el Ministeri d'Hisenda ha d'establir el procediment liquidatori de l'impost.

3. Els impostos duaners

3.1. Introducció

De tots els tributs harmonitzats en l'àmbit comunitari, els impostos duaners són, sens dubte, els que han assolit un grau d'harmonització més alt en tots els sentits. De fet, es tracta d'impostos regulats directament per les comunitats europees, la recaptació dels quals enriqueix les arques comunitàries per a finançar l'execució dels pressupostos comunitaris, és a dir, constitueixen un recurs comunitari propi.

Després que les Comunitats Europees, a partir del 1993, aconseguissin l'establiment d'un mercat interior únic, i la consegüent unió duanera, aquesta imposició tingué per objecte regular el tràfic comercial de mercaderies existent entre el territori duaner comunitari, que comprèn tots els estats membres de la Unió Europea, amb algunes excepcions, i tercers països.

Aquests impostos no solament són regulats per la normativa comunitària, sinó que també formen part del sistema d'ingressos de les Comunitats Europees. La raó d'estudiar-los juntament amb la resta dels impostos estatals obeeix al fet que les tasques de gestió en sentit ampli es continuen fent en cadascun dels estats membres, ja que no hi ha una Administració tributària comunitària.

Normativa reguladora

La regulació duanera és encapçalada pel Codi duaner comunitari (Codi duaner modernitzat), aprovat pel Reglament (CEE) 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i el Consell, i l'Aranzel duaner comú, regulat en el Reglament 2658/1987, del Consell, de 23 de juliol, que conté els tipus de gravamen dels impostos duaners.

Tots dos reglaments comunitaris han estat objecte de contínues modificacions posteriors amb el fi d'adequar-los a una realitat canviant. Dins la regulació espanyola cal tenir en compte el que disposa l'RD 511/1977, de 18 de febrer, pel qual s'aprova el text refós dels impostos integrants de la renda de duanes, i l'RDLeg 1299/1986, de 28 de juny, pel qual es modifica el text refós dels impostos integrants de la renda de duanes.

L'aplicació efectiva d'aquestes normes nacionals és condicionada al fet que no contradiguin allò que dicta la normativa comunitària, que, en aquest cas, té un efecte directe sobre la nacional.

3.2. Naturalesa i classes

Els impostos duaners són impostos comunitaris, indirectes, reals, objectius i amb una doble finalitat: d'una banda, recaptadora i, d'altra banda, proteccionista de les mercaderies fabricades o produïdes al territori duaner comunitari.

Pel que fa a les diferents classes d'impostos duaners, en podem enumerar les següents:

a) Els drets d'importació, que són els més importants i estan constituïts pels drets i exaccions següents:

- Els drets de l'aranzel duaner comú i les exaccions d'efecte equivalent establerts per a la importació de les mercaderies.
- Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a la importació establerts en el marc de la política agrícola comuna (PAC).

b) Els drets d'exportació, formats per aquests drets i exaccions:

- Els drets de duana i les exaccions d'efecte equivalent establerts per a l'exportació de les mercaderies.
- Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a l'exportació establerts en el marc de la PAC.

3.3. El fet imposable

3.3.1. Aspecte material

Els impostos duaners considerats globalment tenen un pressupòsit de fet múltiple, en el sentit que agrupen dins la seva regulació normativa una sèrie de **supòsits** en els quals es tracta de sotmetre a gravamen la importació i l'exportació de mercaderies que són objecte d'un tràfic comercial. Us ho expliquem tot seguit:

1) Importació

Amb caràcter general, consisteix en la introducció d'una mercaderia en el territori subjecte a gravamen.

Supòsits d'importació

A més, comprèn tota una sèrie de supòsits que van des de l'entrada legal d'una mercaderia en el territori duaner comunitari per a incorporar-la al mercat interior (coneguda també com *despatx a lliure pràctica* i destí duaner per excel·lència) fins a la inclusió d'una mercaderia en règim d'importació temporal amb exempció parcial dels drets d'importació, passant pels supòsits d'entrades irregulars de mercaderies, l'evitació de la vigilància duanera i l'incompliment d'una sèrie de formalitats i condicions indicades per la normativa duanera, per als casos en què les mercaderies tinguin un règim duaner suspensiu, com poden ser, entre d'altres, el dipòsit duaner i el trànsit extern.

Entrada irregular de mercaderia

Un supòsit d'entrada irregular de mercaderia és, per exemple, l'entrada d'una mercaderia sense declarar-la.

Entre els supòsits de **no-subjecció** es pot parlar, per exemple, de l'entrada de mercaderies d'un altre país membre o de la introducció de mercaderies amb destí a àrees no subjectes a gravamen, com els dipòsits duaners i les zones i dipòsits francs, sempre que no s'incorporin de manera definitiva al mercat interior.

2) Exportació

Es configura com la sortida d'una mercaderia comunitària, amb declaració o no a la duana, fora del territori duaner comunitari, com també l'incompliment de les condicions que hagin permès aquesta sortida amb exempció total o parcial dels drets d'exportació.

El fet de gravar l'exportació és una cosa raríssima. Amb tot, pot tenir una transcendència especial, ja que determinades mesures adoptades, per exemple en el marc de la PAC (restitucions agrícoles a l'exportació), es compleixen si efectivament les mercaderies s'exporten.

3.3.2. Aspecte temporal

Els impostos duaners tenen un fet imposable complex, i aquest solament es perfecciona amb la meritació. Per a conèixer millor aquest moment cal fer una breu referència a les diverses etapes per les quals passen les mercaderies.

Etales per què passen les mercaderies

Hi distingim les etapes següents:

- 1) En primer lloc és necessari que se'n verifiqui l'entrada a la duana designada.
- 2) En segon lloc, es presenta una declaració sumària de les mercaderies introduïdes que en sol·licita la importació o l'exportació (sol·licitud de destí duaner) i el seu reconeixement per part de l'Administració de duanes.
- 3) En tercer lloc, es procedeix a la liquidació i el pagament del deute duaner a la importació o a l'exportació i, finalment, s'atorga a la mercaderia l'estatut comunitari i se n'autoritza l'aixecament. Ara bé, perquè es converteixi en despatx a consum s'han de satisfer la resta d'impostos indirectes d'aplicació, com l'IVA i, si s'escau, els impostos especials.

Doncs bé, la meritació dels **drets d'importació** amb caràcter general es produeix quan s'admet la declaració a la duana de despatx a lliure pràctica, i en els altres pressupòsits de fet (importació temporal, introducció il·legal, evitació de la vigilància, incompliment de les condicions, etc.) quan es produeixin les situacions que els donen lloc²⁴.

(24) Per exemple, en la sostracció d'una mercaderia vigilada quan se'n faci la declaració.

Quan es tracta de **drets d'exportació**, la meritació tindrà lloc en el moment en què es du a terme l'admissió de la declaració a la duana de la mercaderia subjecta a l'exportació, o bé en el moment de la sortida efectiva de la mercaderia que no ha estat declarada.

3.3.3. Aspecte espacial

Com ja hem apuntat, els impostos duaners graven el tràfic de mercaderies entre el territori duaner comunitari i tercers països, i en el cas d'Espanya aquest territori exclou Ceuta i Melilla, que no són considerats, com altres territoris europeus de característiques especials, espai duaner comú. Ara bé, en tot moment cal tenir en compte el destí duaner assignat a les mercaderies²⁵, ja que aquestes es poden haver inclòs en un dels règims econòmics i de suspensió de drets, i d'aquesta manera poden circular per l'espai duaner o emmagatzemar-se en un dipòsit duaner sense que es consideri que s'han meritat drets a la importació fins que no s'acabi el trànsit o surtin del dipòsit per al despatx lliure, l'exportació, etc.

⁽²⁵⁾Per exemple, el trànsit extern, el dipòsit duaner, la importació temporal, etc.

S'esdevé el mateix quan les mercaderies no comunitàries entren en un dipòsit o zona franca (parts del territori duaner blocades respecte de la resta). Ara bé, la sortida de mercaderies comunitàries d'aquestes instal·lacions s'equipara a l'exportació, i se sotmet, si s'escau, al gravamen corresponent.

3.4. Exempcions

Les exempcions no s'han de confondre amb els règims suspensius i econòmics (trànsit extern, importació temporal, etc.), ja que en aquests últims no s'arriba a perfeccionar el fet imposable.

Vegeu també

Pel que fa als règims suspensius i econòmics, vegeu el subapartat 2.2.2 d'aquest mòdul didàctic.

En aquest cas, les exempcions fan referència a una sèrie de situacions en les quals es produeixen tots els elements integrants del fet imposable –introducció de mercaderies en el territori duaner–, però aquest s'eximeix de gravamen i no es liquiden els impostos duaners corresponents. Amb tot, de vegades no és fàcil diferenciar uns supòsits dels altres.

Entre les **situacions** que originen clarament una exempció podem diferenciar-ne les següents:

1) Les **franquícies** dels drets d'importació i exportació quan es compleixin determinades condicions; poden ser:

- a) De caràcter objectiu²⁶.
- b) De caràcter subjectiu²⁷.

2) Els **contingents aranzelaris**, que és la quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets a la importació, per a evitar així un encariment dels productes o que sorgeixin problemes de submi-

⁽²⁶⁾Per exemple, productes de caràcter educatiu, científic o cultural, béns de valor escàs, material d'estudi, etc.

⁽²⁷⁾Per exemple, els béns personals quan es traslladi una persona física d'un tercer país a la Unió Europea, els importats amb motiu del matrimoni, els béns destinats a l'ús de caps d'estat, etc.

nistrament d'aquests al territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat. Superada la quantitat que constitueix el contingent, l'importador haurà d'abonar els drets d'importació que es meritin.

3) Els destins especials. De vegades, segons el destí que tinguin les mercaderies que entren en l'espai duaner, se'ls concedeix una suspensió o reducció dels gravàmens meritats. Aquesta suspensió pot afectar alguns productes industrials, tèxtils o no, agropecuaris, etc. La concessió d'aquesta classe d'exempcions és sotmesa a controls importants per a evitar el frau.

3.5. Subjectes passius

El legislador comunitari, en el **supòsit general de despatx a lliure pràctica** d'una mercaderia o d'importació temporal, situa com a subjecte passiu la persona que fa la declaració a la duana, és a dir, el declarant.

Actuació mitjançant un representant

Quan l'importador actua mitjançant un representant o agent de duanes, com s'esdevé en la majoria dels supòsits, cal veure si aquest té una representació directa o indirecta:

a) Si és directa, és a dir, si l'agent actua en nom i per compte d'altri, el subjecte passiu serà la persona a nom de la qual s'hagi fet la declaració (el titular de la mercaderia o poderdant).

b) Per contra, quan és indirecta, és a dir, quan es presenta en nom propi i per compte d'altri, l'agent de duanes té la condició de subjecte passiu, i l'amo de la mercaderia n'és el responsable solidari.

Juntament amb aquest supòsit general, cal tenir en compte una altra sèrie de situacions que originen la importació, com la introducció irregular de la mercaderia, l'evitació de la vigilància o l'incompliment d'un règim suspensiu. En termes generals, es pot dir que en aquesta situació serà subjecte passiu qui porti a terme aquestes actuacions (qui hagi introduït la mercaderia de manera il·legal, l'hagi sostret, etc.).

En l'**exportació** també és subjecte passiu el declarant i, en cas que no hagi existit cap declaració, la persona que hagi participat en la sortida irregular de la mercaderia.

Així mateix, el legislador recull una sèrie de supòsits de responsabilitat que qualifica expressament de solidària.

3.6. Quantificació

La base imposable dels drets d'importació pot ser de dues classes:

a) **Monetària**, que és la més utilitzada, és constituïda pels drets *ad valorem* o valor a la duana de la mercaderia.

b) **No monetària**, pels drets específics, calculats pel nombre de tones, pes, unitats, etc.

Quant a la base imposable, el problema principal que s'ha plantejat és el relatiu a què s'entén per valor a la duana. El Codi duaner recull les directrius fixades pel GATT (Acord general d'aranzels i comerç), i indica diversos **critèris** i **mètodes** per a determinar aquest valor, com els següents:

- a) El valor de transacció.
- b) El valor de transacció de mercaderies idèntiques.
- c) El valor de transacció de mercaderies semblants.
- d) El mètode sostractiu.
- e) El mètode basat en el cost de producció.

Quan no es pugui determinar la base per cap dels mètodes anteriors, s'aplicaran criteris raonables de valoració compatibles amb els principis i les disposicions generals del GATT; així mateix, caldrà observar una sèrie de limitacions com, per exemple, que el preu de venda no sigui idèntic a l'indicat en el mercat del país d'exportació.

Pel que fa al tipus de gravamen aplicable a la base imposable, en el supòsit de drets d'importació és contingut en l'Aranzel de duanes comunitari, que recull sistemàticament els diversos tipus impositius que graven les diferents mercaderies en el comerç exterior que són objecte d'importació o, si s'escau, d'exportació.

Tipus de gravamen

En la mesura que hi ha dues modalitats de base imposable, el tipus de gravamen és diferent per a l'una i l'altra. Així, quan la base és el valor a la duana (drets *ad valorem*), el tipus és una alíquota o tant per cent, mentre que si es tracta d'una base no monetària (drets específics, com unitats, tones, etc.), el tipus serà una quantitat per unitat no monetària –tipus de gravamen en sentit estricte–. També hi ha tipus que conjuguen totes dues modalitats.

En el supòsit dels productes agrícoles i en el marc de la PAC, s'han establert determinats gravàmens que recauen en importacions i exportacions, com ara els imports compensatoris i suplementaris, els drets addicionals sobre el sucre, etc.

Pel que fa a les exportacions, s'ha de dir que s'apliquen els tipus impositius solament en circumstàncies molt concretes, per a evitar situacions d'escassetat de certs productes a l'interior de l'espai duaner.

L'aplicació dels mètodes

L'aplicació dels mètodes no és aleatòria, sinó que s'ha de seguir l'ordre indicat; per això, la valoració de les mercaderies és el més utilitzat i consisteix en el pagament total que el comprador hagi de fer al venedor per les mercaderies, sempre que es compleixin una sèrie de condicions i un cop sumades una sèrie de despeses (envasos i embalatges, transports, manipulació, etc.) i restats, quan calgui, els costos originats després de la importació o l'exportació.

Per acabar, és necessari tenir en compte la importància especial que té la **classificació aranzelària de les mercaderies**, no tan sols a l'efecte fiscal, sinó també comercial. Per tal de facilitar aquesta tasca i atorgar informació als operadors econòmics davant la diversitat d'acords comercials i polítiques aranzelàries que existeixen entre la Comunitat i tercers països, els països membres es remeten al document conegut com a *Aranzel duaner comunitari integrat* (en terminologia comunitària, TARIC). S'hi relacionen totes les mesures, fiscals o no, de caràcter comunitari que incideixen en el tràfic exterior de mercaderies.

3.7. Gestió

El procediment de gestió dels impostos duaners es caracteritza per la legislació aplicable, llarga i canviant, com també pels nombrosos tràmits existents i els controls als quals s'han de sotmetre les mercaderies. No s'ha d'oblidar tampoc la regulació nacional vigent, que adquireix un cert protagonisme precisament en aquest tema, la qual cosa no impedeix que el Codi duaner també dediqui una part del seu text a aquesta matèria.

Com ja s'ha indicat en parlar de la meritació, la introducció d'una mercaderia requereix, en primer lloc, la presentació davant les autoritats nacionals d'una declaració sumària de les mercaderies, i després la sol·licitud a l'Administració de l'assignació d'un destí duaner. A partir d'aquesta declaració i després de reconèixer la mercaderia, es practica la liquidació i la notificació corresponents del deute duaner, el qual, un cop pagat o, si és el cas, garantit, determina l'autorització per a l'aixecament o la sortida de la mercaderia.

Admesa a la duana la declaració, aquesta pot ser objecte de comprovació per les autoritats duaneres, que poden dur a terme diversos controls (documental, físic de les mercaderies o *a posteriori*).

En el cas que no se satisfaci el deute en els terminis de pagament indicats, la recaptació forçosa del deute es farà d'acord amb la regulació nacional de cada estat membre.

Per acabar, cal dir que els ordenaments nacionals dels diversos estats membres han de preveure, en compliment del que estableix el Codi duaner, la possibilitat que els administrats puguin impugnar jurisdiccionalment els actes de l'Administració duanera.

Vegeu també

Pel que fa a la introducció de la mercaderia, vegeu el subapartat 2.2.2. d'aquest mòdul didàctic. Quant al dret a efectuar declaracions a la duana en nom propi o per mitjà d'un representant duaner, vegeu el Reial decret 335/2010, de 19 de març.

Activitats

1. Quin és el lloc de realització del fet imposable en l'IVA?
2. Qui té la condició de subjecte passiu en l'IVA? I de responsable?
3. En quins casos té lloc la devolució de l'IVA?
4. En què consisteixen els règims especials del comerç minorista en l'IVA?
5. Quins són els deures formals que han de complir els subjectes passius en l'IVA?
6. Quin és l'àmbit material del fet imposable dels impostos especials de fabricació?
7. Com es quantifiquen els impostos duaners?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'IVA és un impost...
 - a) objectiu, instantani i personal.
 - b) indirecte, objectiu i periòdic.
 - c) real, indirecte i de caràcter plurifàsic.
2. L'IVA s'aplica en...
 - a) el territori espanyol.
 - b) la Península i les Balears.
 - c) la Península i Ceuta i Melilla.
3. Els lliuraments, els arrendaments, la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi, referits a béns immobles...
 - a) se subjecten a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses quan estan exempts de l'IVA.
 - b) se subjecten a l'IVA quan estan exempts de l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses.
 - c) se subjecten sempre a l'IVA.
4. Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis...
 - a) se sotmeten en tot cas a l'IVA.
 - b) se sotmeten a l'IVA si constitueixen una activitat empresarial o professional.
 - c) se sotmeten a l'IVA únicament si tenen caràcter oneros i es fan de manera habitual.
5. Els serveis professionals d'advocacia, a l'efecte de l'IVA, es consideren prestats...
 - a) al lloc on hi hagi la seu de l'activitat econòmica de qui els presti.
 - b) al lloc on tingui fixat el domicili el subjecte passiu.
 - c) al lloc on hi hagi la seu del destinatari dels serveis, tret que aquest estigui domiciliat en un estat de la Unió Europea i no sigui un subjecte passiu de l'impost.
6. Les adquisicions intracomunitàries en l'IVA es graven en...
 - a) el lloc d'origen dels productes.
 - b) la duana.
 - c) el lloc de destí dels productes.
7. El fet imposable de la importació en l'IVA...
 - a) es refereix tant a béns com a serveis.
 - b) requereix que l'importador tingui la condició d'empresari o professional.
 - c) es produeix per la introducció definitiva de béns no comunitaris en el territori d'aplicació de l'impost.
8. Les exempcions en l'IVA...
 - a) suposen la inexistència de gravamen i, per tant, no es produeix la repercussió a l'adquirent del bé o destinatari dels serveis.
 - b) originen en tot cas la pèrdua del dret a deduir les quotes suportades en l'exercici de l'activitat exempta.
 - c) s'apliquen sempre de manera automàtica i no en cal el reconeixement per l'Administració, a petició dels interessats.

9. Els empresaris o professionals per als quals s'efectuïn les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes siguin fetes per persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'IVA...

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

10. Els interessos per l'ajornament del pagament, quan el venciment es produeixi després d'esdevenir el fet imposable de l'IVA;...

- a) s'inclouen en l'import de la contraprestació, que constitueix la base imposable.
- b) no s'inclouen en l'import de la contraprestació, que constitueix la base imposable.
- c) no estan subjectes a l'impost.

11. La repercussió en l'IVA...

- a) pot ser alterada per pactes, convenis i estipulacions entre els que intervenen en les operacions subjectes.
- b) és un dret renunciable del subjecte passiu.
- c) es configura com un dret/deure del subjecte passiu.

12. Les controvèrsies que es puguin crear al voltant de la repercussió de l'IVA, en especial les que fan referència tant a la procedència de la repercussió com a la seva quantia,...

- a) no tenen naturalesa tributària i, per tant, s'han de substanciar en la via civil.
- b) tenen naturalesa tributària i, per tant, s'han de resoldre per la via economicoadministrativa.
- c) es plantegen directament davant els òrgans jurisdiccionals de la via contenciosa administrativa.

13. És possible la deducció de l'IVA...

- a) quan es tracta d'operacions exemptes.
- b) quan es tracta d'operacions subjectes i no exemptes que originin el dret a la deducció.
- c) quan no s'ha pogut practicar la repercussió.

14. El règim simplificat de l'IVA és d'aplicació...

- a) obligatòria.
- b) voluntària.
- c) automàtica, però renunciable.

15. En quin moment es produeix la meritació dels impostos especials en els supòsits de fabricació?

- a) Quan es fabrica el producte.
- b) Quan té lloc la sortida de la fàbrica del producte.
- c) En el moment del lliurament del bé a l'adquirent.

16. La condició de contribuent en els impostos especials de fabricació és donada per...

- a) la realització del pressupòsit de fet (fabricació, importació o introducció).
- b) el perfeccionament del pressupòsit de fet mitjançant la meritació.
- c) la presentació de la declaració-liquidació del tribut.

17. El fet imposable de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport consisteix en...

- a) la primera matriculació definitiva a Espanya de determinats mitjans de transport.
- b) l'adquisició de determinats mitjans de transport.
- c) la posada en circulació de determinats mitjans de transport.

18. Es meriten els impostos duaners, amb caràcter general,...

- a) en el moment que arriben els béns a la duana.
- b) quan s'admet la declaració a la duana.
- c) quan s'autoritza l'aixecament dels béns de la duana.

19. El subjecte passiu dels impostos duaners és...

- a) l'adquirent dels béns exportats.
- b) l'adquirent dels béns importats.
- c) el subjecte que fa la declaració a la duana.

20. La recaptació executiva dels impostos duaners es practica...

- a) d'acord amb la normativa comunitària, continguda en el Codi duaner comunitari.
- b) d'acord amb les disposicions nacionals.
- c) per l'Administració tributària comunitària.

Casos pràctics

1. Determineu la subjecció a l'IVA de les operacions que s'indiquen a continuació i la qualificació procedent de *lliurament de béns o prestació de serveis* que correspongui.

- a) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, es dedica, durant un cap de setmana, a pintar l'apartament d'un amic que és a punt de casar-se, de manera gratuïta i emprant el material de l'empresa Pintures Industrials, SA.
- b) L'empresa Produccions Metàl·liques, SA es troba en procés d'informatització de les seves activitats comercials. Amb aquest propòsit, compra en uns grans magatzems un paquet de programes estàndard per al processament de textos, fulls de càlcul i bases de dades. També compra a una empresa de programari, Innovació Tecnològica, SA, un programa de comptabilitat fet a mida de les característiques pròpies de la seva activitat empresarial.
- c) L'empresa Casamaca, SA es dedica a la construcció. Comença la construcció d'uns habitatges, però abans d'acabar-la, per motius de falta de liquiditat, es veu obligada a vendre l'obra a una altra empresa promotora, l'empresa Palau d'Or, SA. Aquesta empresa promotora acaba la construcció dels habitatges i els ven a una altra empresa immobiliària, La Llar Segura, SA, la qual, al seu torn, els ven a diversos particulars i empreses.
- d) El senyor Pérez participa en el capital de la societat El Roure, SA. Arran de la dissolució d'aquesta empresa, s'adjudiquen al senyor Pérez 18.030,36 euros i material d'oficina valorat en 6.010,12 euros.
- e) L'empresa Aplicacions Informàtiques, SA compra uns ordinadors mitjançant un contracte de lising, i satisfà 14 quotes mensuals. Així mateix, exerceix l'opció de compra, després del pagament de l'última quota.
- f) L'empresa Ter Associats, SL es dedica a la prestació de serveis de neteja a grans superfícies. Amb motiu de la renovació del material emprat per l'empresa, decideix vendre a un particular, el senyor Mateu, un aspirador industrial, que formava part del seu actiu fix material.
- g) El senyor Ramírez és propietari de dos pisos a Madrid. L'un el fa servir com a habitatge habitual i l'altre el té llogat a uns estudiants de dret, que li paguen les quotes mensuals corresponents. A més, té un local a la mateixa ciutat, que també té arrendat, a uns mecànics que hi han instal·lat un taller de reparació d'automòbils.

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

- a) Una parella de promesos compra una rentadora en uns grans magatzems per un import de 540,91 euros el dia 15 de maig de l'any X. S'acorda que se'ls lliurarà el producte el 15 de juliol de l'any X i que el pagament es farà en els terminis següents: una tercera part (180,30 euros) el dia 1 de juny de l'any X; una segona part (180,30 euros) l'1 de juliol del mateix any; i la resta (180,30 euros), l'1 d'agost.
- b) El senyor Camps es dedica a la cria de bestiar boví. El dia 30 d'octubre de l'any X l'empresa Matacuques, SA li desinfecta l'estable. Per aquest servei li envia una factura amb data 15 de novembre, per un import de 1.803,04 euros. El senyor Camps la paga el dia 5 de desembre.
- c) El 30 d'abril de l'any X, l'empresa Bon Seient, SA ven al senyor Picaplets unes cadires per al seu despatx d'advocats, per un import de 480,81 euros. El senyor Picaplets s'emporta les cadires el mateix dia 30 d'abril i l'empresa Bon Seient, SA li envia la factura el dia 15 de maig següent. Finalment, el senyor Picaplets paga la factura el dia 30 del mateix mes.

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

- a) Una empresa de fabricació d'estrís de cuina, Acernova, SA, amb domicili fiscal a Saragossa, on posseeix una fàbrica, ven una partida de productes, el 2 de febrer de l'any X, a una empresa canadenca per un import de 66.111,33 euros. Acernova, SA posa la mercaderia a disposició de l'empresa canadenca a la seva fàbrica de Saragossa, des d'on és exportada pel comprador, el 15 de febrer de l'any X.
- b) La mateixa societat, Acernova, SA, contracta amb una empresa de màrqueting canadenca la planificació de la introducció dels seus productes al mercat d'aquell país. Amb aquesta finalitat, el 20 de juny de l'any X paga 6.010,12 euros a l'esmentada empresa canadenca de màrqueting.
- c) El 5 de novembre de l'any X, l'empresa Acernova, SA compra una partida de materials de cuina a una altra empresa del sector amb domicili al Canadà, per un preu (valor a la duana) de 42.070,85 euros. Els productes entren a Espanya per la duana de Madrid.
- d) El 15 de març de l'any X, l'empresa Acernova, SA compra una partida de productes de cuina a una empresa belga, per un import (al canvi) de 24.040,48 euros. El transport no és inclòs en el preu, de manera que Acernova, SA contracta els serveis d'un transportista francès, que li cobra 1.803,04 euros (al canvi) per aquest transport. Acernova, SA comunica el seu NIF al proveïdor belga, però oblida fer-ho al transportista francès.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. c, 2. b, 3. a, 4. b, 5. c, 6. c, 7. c, 8. a, 9. a, 10. b, 11. c, 12. b, 13. b, 14. c, 15. b, 16. b, 17. a, 18. b, 19. c, 20. b

Casos pràctics

1.

a) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA fa una operació no subjecta a l'IVA, ja que, tot i que utilitza material de l'empresa Pintures Industrials, SA, fa la feina de pintar a títol personal, i no pas en l'exercici d'una activitat empresarial o professional. Conseqüentment, el senyor Martínez no ha de repercutir cap IVA al seu amic.

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

b) Els programes d'ordinador adquirits per l'empresa Produccions Metàl·liques, SA en uns grans magatzems constitueixen un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que així ho preveu el número 7è de l'apartat 2n de l'article 8 de la LIVA respecte del "suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo". Evidentment, els programes d'ordinador estàndard de processadors de textos, fulls de càlcul i bases de dades compleixen el requisit indicat en el mateix precepte si s'han "producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final".

No passa el mateix amb el programa adquirit per Produccions Metàl·liques, SA a Innovació Tecnològica, SA. En aquest cas, es tracta d'una prestació de serveis subjecta a l'IVA, per aplicació del número 16è de l'apartat 2n de l'article 11 de la LIVA, que ho estableix així per a "el suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte". El programa de comptabilitat fet a mida ha estat, en aquest sentit, "producido previo encargo del cliente".

c) El lliurament de les edificacions que fa Casamaca, SA a Palau d'Or, SA està subjecte a IVA i no n'està exempt; però com que la construcció no estava acabada, no es considera primer lliurament. En canvi, la transmissió de Palau d'Or, SA a l'empresa La Llar Segura, SA sí que té la condició de primer lliurament, segons l'apartat 22è del número 1 de l'article 20 de la LIVA, i està subjecte a IVA i no n'està exempt, com en el cas anterior.

Per acabar, la transmissió que fa l'empresa La Llar Segura, SA tant a particulars com a altres empreses, té la condició de segon lliurament i, per tant, n'està exempta, en virtut del que s'exposa en l'esmentat número 22 de l'apartat 1r de l'article 20 de la LIVA. No obstant això, aquesta exempció pot ser objecte de renúncia si es compleixen els requisits establerts en l'apartat 2n de l'article 20 de la LIVA.

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

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

f) La venda de l'aspirador industrial per part de l'empresa Ter Associats, SL al senyor Mateu constitueix un lliurament de béns subjecte a l'IVA, en aplicació del que disposa la lletra b de l'apartat 2n de l'article 4 de la LIVA, que estableix que es consideraran fetes en el desenvolupament d'una activitat empresarial subjecta a l'impost "las transmisiones [...] a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial". Per això, l'empresa Ter Associats, SL ha de repercutir l'IVA corresponent al senyor Mateu per la venda de l'aspirador industrial.

g) El senyor Ramírez, en aplicació del que preveu la lletra c de l'apartat 1r de l'article 5 de la LIVA, és un empresari o professional, a l'efecte d'aquest impost, atès que és un arrendador de béns. Per tant, l'activitat d'arrendament de béns feta pel senyor Ramírez és, segons el número 2n de l'apartat 2n de l'article 11 de la LIVA, una prestació de serveis subjecta a l'IVA. Ara bé, la lletra b del número 23è de l'apartat 1r de l'article 20 de la LIVA inclou entre les prestacions de serveis exemptes de l'impost les corresponents a arrendaments d'habitatges. És a dir, el senyor Ramírez ha de repercutir l'IVA solament als mecànics als quals ha arrendat el local per

a instal·lar-hi el taller de reparació d'automòbils, i no ho ha de fer als estudiants de Dret als quals ha llogat el pis, perquè aquesta darrera és una activitat subjecta però exempta.

2.

a) En els lliuraments de béns, la regla general és que la meritació es produeix quan té lloc la posada a disposició de l'adquirent (art. 75.1 LIVA). Ara bé, en els casos de pagaments anticipats anteriors a l'esdeveniment del fet imposable, l'apartat 2n de l'article 75 de la LIVA preveu que l'impost es meritara en el moment del cobrament parcial del preu pels imports cobrats efectivament. Conseqüentment, l'1 de juny es merita l'IVA sobre 180,30 euros; l'1 de juliol es merita l'IVA sobre 180,30 euros més, i el 15 de juliol es merita l'IVA sobre les 180,30 euros restants, atès que és el moment en què té lloc la posada a disposició de l'adquirent.

b) Pel que fa a la meritació de les prestacions de serveis, es té en compte, segons l'apartat 2n de l'article 75 de la LIVA, el moment en què es prestin, s'executin o s'efectuïn les operacions gravades. Per tant, la meritació en aquest supòsit es produeix el dia 30 d'octubre; per aquesta raó, i a l'efecte de la meritació, són irrellevants la data d'emissió de la factura i la del seu pagament.

c) En aquest supòsit, la meritació de l'IVA es produeix el dia 30 d'abril, segons el que disposa el paràgraf 1r de l'apartat 1 de l'article 75 de la LIVA, ja que en els lliuraments de béns es merita l'impost quan té lloc la seva posada a disposició de l'adquirent.

Aquesta data té importància a l'hora de determinar el tipus aplicable (art. 90.2 LIVA), el naixement del dret a deduir (art. 98.1 LIVA) i la inclusió en la declaració-liquidació (art. 164.1.6 LIVA). Conseqüentment, les dates de remissió de la factura o del seu pagament no determinen el moment de la meritació, bé que sí que influeixen en l'efectivitat del dret a la deducció.

3.

a) El lloc on s'esdevé el fet imposable és Espanya, és a dir, el territori d'aplicació de l'impost, ja que es tracta d'un lliurament de béns que no han de ser expedits o transportats per a posar-los a disposició del client, de manera que el lliurament es considera fet al territori d'aplicació de l'impost quan els béns es posen a disposició de l'adquirent en aquest territori, segons l'apartat 1r de l'article 68 de la LIVA.

Ara bé, aquest lliurament està exempt d'IVA, perquè el bé lliurat és expedit amb destí a un estat no comunitari (exportació). Quant a l'exempció, és indiferent que l'exportació la faci el venedor (art. 21.1 LIVA) o el comprador (art. 21.2 LIVA).

b) El lloc on s'esdevé el fet imposable és Espanya (el territori d'aplicació de l'impost), ja que es consideren prestats en aquest territori els serveis prestats si el destinatari és un empresari o professional i té la seu de la seva activitat econòmica al territori d'aplicació de l'impost, tal com disposa el número 1er de l'apartat 1 de l'article 69 LIVA.

D'altra banda, el subjecte passiu és l'empresa Acernova, SA, per inversió d'aquest, com estableix el número 2n de l'apartat 1r de l'article 84 de la LIVA.

c) La Llei de l'IVA no regula expressament el lloc d'esdeveniment del fet imposable consistent en la importació de béns. No obstant això, s'ha de considerar que té lloc a la duana en la qual es liquida l'impost per la importació. En aquest cas, a la duana de Madrid.

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

d) L'empresa Acernova, SA du a terme una adquisició intracomunitària en què el lloc de materialització del fet imposable és Espanya (territori d'aplicació de l'impost), perquè és el lloc d'arribada de l'expedició i, a més, Acernova, SA ha comunicat el seu NIF (espanyol) al venedor (art. 71 LIVA). El subjecte passiu és, alhora, Acernova, SA, perquè és l'adquirent del bé (art. 85 LIVA).

Respecte del transport de les mercaderies, el lloc de materialització del fet imposable en aquest cas és Bèlgica, lloc des d'on s'inicia el transport, en no haver comunicat el NIF al transportista (art. 72 LIVA). Acernova, SA, per tant, suporta un IVA no meritat en el territori d'aplicació de l'impost espanyol, de manera que no se'l podrà deduir (art. 92 LIVA). No obstant això, Acernova, SA podrà sol·licitar la devolució de l'IVA a la Hisenda belga, en virtut d'una norma semblant a l'article 119 de la LIVA espanyola, que és el precepte que regula el règim especial de devolucions a persones no establertes en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost.

Glossari

Accises impostos que graven de manera indirecta el consum específic de determinats productes, segons la terminologia comunitària.

Adquisició intracomunitària adquisició a títol oneros de béns mobles que siguin transportats d'un estat membre de la Unió Europea cap al territori d'aplicació de l'impost.

Aixecament de les mercaderies lliurament d'una mercaderia, per part de les autoritats duaneres, d'acord amb els fins previstos en el règim duaner a què és sotmesa.

Comerciant al detall subjecte que fa, de manera habitual, lliuraments de béns mobles o semovents sense que ni ell ni tercers els hagin sotmès a cap procés de fabricació o elaboració, i sempre que més del 80% del volum de vendes d'aquests béns durant l'any anterior s'hagi destinat a consumidors finals.

Contingent aranzelari quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets a la importació, per tal d'evitar un encariment d'aquests productes o que hi hagi problemes de subministrament al territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat.

Declaració sumària acte jurídic pel qual el conductor de les mercaderies fa una declaració de les mercaderies que introdueix, en la qual indica, entre altres dades, les característiques del mitjà de transport emprat i el lloc on s'han carregat.

Deducció de l'IVA possibilitat que tenen els subjectes passius de treure de l'import de les quotes d'IVA meritades que hagin suportat en els béns i els serveis adquirits per a efectuar operacions subjectes i no exemptes, que originin el dret a la deducció.

Despatx a consum tramitació que suposa no solament el compliment de les formalitats duaneres i el pagament dels drets d'importació corresponents, sinó també el pagament de la resta d'impostos indirectes aplicables (l'IVA i els impostos especials, quan s'escaigui).

Despatx a lliure pràctica declaració que confereix l'estatut duaner de mercaderia comunitària a una mercaderia no comunitària i implica l'aplicació de les mesures de política comercial, el compliment dels altres tràmits previstos per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets legalment meritats.

Destí duaner destí assignat a les mercaderies; pot ser la inclusió en un règim duaner, la seva introducció en una zona franca o en un dipòsit franc, la reexportació fora del territori duaner comunitari, la destrucció o l'abandó en benefici de l'erari.

Devolució de l'IVA devolució que té lloc, amb caràcter general, quan les quotes suportades excedeixen de manera elevada i continuada les quotes meritades, i quan les compensacions són insuficients.

Empresari o professional persona o entitat que fa activitats que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans, o d'un d'aquests.

Exempció plena o absoluta (en l'IVA) deducció de les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes o exemptes.

Exportació (en els impostos duaners) sortida d'una mercaderia comunitària, amb declaració a la duana o no, fora del territori duaner comunitari, encara que sigui incomplint les condicions que hagin permès aquesta sortida amb exempció total o parcial.

Fabricació (en els impostos especials) extracció, obtenció o transformació de determinats productes objecte de gravamen.

Franquícia exoneració de gravamen dels drets a la importació o a l'exportació quan es compleixin determinades condicions, de caràcter objectiu o subjectiu, determinades pel Consell, per majoria qualificada, i a proposta de la Comissió.

GATT Acord general d'aranzels i comerç (General Agreement on Tariffs and Trade).

ID impostos duaners.

IE impostos especials.

Importació (en l'IVA) introducció definitiva de béns no comunitaris en el territori d'aplicació de l'impost, sigui quina sigui la condició de l'importador i el destí del bé.

Importació (en els impostos duaners) introducció d'una mercaderia en el territori subjecte a gravamen; es consideren també altres supòsits, com la inclusió d'una mercaderia en règim d'importació temporal amb exempció parcial, les entrades irregulars de mercaderies o l'evitació de la vigilància duanera.

Importació (en els impostos especials) entrada dels productes gravats a l'àmbit territorial comunitari procedents de països tercers per a incorporar-se de manera definitiva al mercat, tant si entren per les fronteres comunitàries com si s'incorporen, per exemple, des de zones o dipòsits francs, o si havien estat sotmesos a un règim duaner suspensiu.

Importació temporal importació que permet l'ús al territori duaner de la Unió Europea, amb exempció total o parcial dels drets d'importació, i sense que estiguin sotmeses a mesures de política comercial, de les mercaderies no comunitàries destinades a ser reexportades sense haver patit modificacions.

Impost plurifàsic impost que grava cadascuna de les fases de producció i comercialització dels béns.

Impost plurifàsic en cascada gravamen sobre cada fase de producció i comercialització que és independent del que s'estableix sobre les altres.

Impost sobre el valor afegit gravamen de cada fase de producció i comercialització que té en compte el de les anteriors, de manera que solament es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten a l'adquirent o consumidor.

Impostos especials impostos de naturalesa indirecta, l'objecte de gravamen dels quals és el consum específic de determinats productes, de manera monofàsica.

Introducció en l'àmbit territorial intern (en els impostos especials) impost que s'origina quan els productes gravats procedeixen d'un altre estat comunitari i el seu destí final és el tràfic comercial i no pas el merament particular.

IVA impost sobre el valor afegit.

Lliurament de béns transmissió onerosa i de vegades lucrativa del poder de disposició sobre béns corporals, incloent-hi l'energia.

LGT Llei general tributària.

LIE llei d'impostos especials.

LIVA Llei de l'impost sobre el valor afegit.

Operacions interiors lliurament de béns i prestacions de serveis en l'IVA.

PAC política agrícola comuna.

Prestació de serveis transmissió de drets que fan possible l'ús o el gaudi dels béns; també pot consistir en la realització de determinades activitats.

Règims duaners suspensius règim que es produeix quan és manifest que les entrades o sortides de mercaderies del territori duaner comunitari no seran definitives.

Regla de prorrata regla que s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció i/o que no generen aquest dret (operacions no subjectes o exemptes).

Repercussió de l'IVA mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes meritades als destinataris dels béns o els serveis.

RIE Reglament dels impostos especials.

TARIC aranzel duaner integrat comunitari.

Trànsit extern règim que permet la circulació d'un punt a un altre del territori duaner comunitari de mercaderies no comunitàries, sense que aquestes mercaderies estiguin subjectes als drets d'importació i altres gravàmens ni a mesures de política comercial, com també de mercaderies comunitàries que siguin objecte d'una mesura comunitària que requereixi

l'exportació a països tercers i per a les quals es compleixin els tràmits duaners d'exportació corresponents.

UE Unió Europea.

Valor a la duana amb caràcter general, valor de transacció, és a dir, preu efectivament pagat o pendent de pagament per les mercaderies quan aquestes es vinguin per a ser exportades amb destí al territori duaner comunitari, amb una seguit d'ajustaments previstos en la normativa comunitària.

Zones i dipòsits francs, i dipòsits duaners espais del territori duaner comunitaris en els quals es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció als drets d'exportació o importació.

Bibliografía

Bibliografía bàsica

1. L'impost sobre el valor afegit

Calvo Ortega, R. (dir., 1987). *El IVA en España*. Valladolid: Lex Nova.

Bunes Ibarra, J. M. de (coord.) (2009). *El IVA: optimación ante la crisis económica*. Madrid: CISS.

Diversos autores (2003). "Veinticinco años de vigencia de la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 220).

Diversos autores (2006). "El Impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 86).

González Sánchez, M. (1994). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Ramírez Gómez, S. (1997). *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*. Pamplona: Aranzadi.

2. Els impostos especials

Diversos autores (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: IEF.

Salgado Peñarredonda, C. (1982). *Impuestos Especiales*. Bilbao: Ciss.

Solana Villamor, F. (1994). *Manual comentado de Impuestos Especiales*. Madrid: Actualidad.

Yebra Martull-Ortega, P. (1994). *La fiscalidad del automóvil en España*. Madrid: Marcial Pons.

3. Els impostos duaners

Agulló Agüero, A. (1978). *La Renta de Aduanas: configuración técnico-jurídica y aspectos penales*. Madrid: IEF.

Agulló Agüero, A. (1984). "La valoración de los bienes y efectos objeto de contrabando". A: Diversos autores. *Comentarios a la legislación penal. Delitos e infracciones de contrabando* (tom III). Madrid: Edersa.

Diversos autores (1984). *La Aduana ante las Comunidades Europeas*. Madrid: IEF.

Ibáñez Marsilla, S. (2009). "El Código Aduanero Modernizado: principales novedades". *Tribuna Fiscal* (núm. 226-227).

Pelechá Zozaya, F. (1995). *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*. Madrid: Marcial Pons.

Bibliografía complementària

1. Impost sobre el valor afegit

1.1. Obres generals

Almudí Cid, J. M. (2005). "La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de prorata". *Quincena Fiscal* (núm. 15).

Blázquez Lidoy, A. (2009): "¿Debe incluirse el IVA en la selección de la mejor oferta en la contratación pública?: el problema de los licitadores exentos de IVA frente a los gravados en la Ley de Contratos del Sector Público". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 319).

Casado Ollero, G. (1979). *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*. Madrid: IEF.

Cayón Galiardo, A. (2009). "La incompatibilidad IVA-ITPO. Aspectos procedimentales". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 84, pàg. 13-25).

Diversos autores (1985). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Diversos autores (1986). *El IVA en el sistema tributario español*. Madrid: Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda.

García Heredia, A. (2008). "Aspectos fiscales del negocio del golf en España: deporte, sector inmobiliario y turismo". *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento* (núm. 22, pàg. 109-124).

González Sánchez, M. (1993). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas (Comentarios a la nueva Ley)*. Pamplona: Aranzadi.

Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Universidad de Oviedo / Marcial Pons.

López de Arriba, A. L. (1986). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: La Ley.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Marcial Pons.

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

Orena Domínguez, A. (2006). "El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 9).

Platas Palacios, A. (2008). "El tipo reducido en el IVA y su relación con las exenciones del Impuesto". *Carta Tributaria* (núm. 22).

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

Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1993). *Tratado sobre el IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

1.2. Operacions interiors

Arribas León, M.; Hermosín Álvarez, M. (2004). "La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios Financieros* (núm. 255).

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

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

Calvo Vérguez, J. (2008). "La tributación de las operaciones financieras en el IVA: una revisión necesaria". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 17).

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

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

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

Ibáñez García, I. (2008). "El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes". *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia* (núm. 4).

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

Navarro Fernández, G. (2006). "La mediación en las operaciones financieras, su consideración en el Impuesto sobre el Valor Añadido". A: Diversos autores. *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

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

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

Sánchez Gallardo, F. J. (2009). "El IVA y los contratos de arrendamientos de vivienda con opción de compra". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 85, pàg. 113-134).

Tejerizo López, J. M. (2002). "El turismo y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Nueva Fiscalidad* (núm. 1).

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

1.3. Adquisicions intracomunitàries, importacions i exportacions

Alarcón Saiz, Juan Luis (2009). "Régimen jurídico de las importaciones". A: *Internacionalización de las inversiones* (pàg. 771-807). Barcelona: Bosch.

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

Arribas León, M.; Hermosín Álvarez, M. (2009). "Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido: análisis del régimen a la luz del Derecho Comunitario y problemas prácticos de aplicación". *Documentos Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 19).

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

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

Castellano Montero, L. (1997). *El IVA en el comercio internacional: intercambio de bienes y servicios*. Madrid: Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.

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

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

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

Ibáñez Marsilla, S. (2002). *La valoración de las importaciones*. Madrid: McGraw-Hill.

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

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

Martín Queralt, J. (2008). "Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación". *Tribuna Fiscal* (núm. 208).

Rodríguez Márquez, J. (2004). "El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio". *Temas tributarios de Actualidad* (núms. 16-18).

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

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

Segura Martín, Lorenza M^a (2009). "Las operaciones de tráfico internacional en la UE: El IVA en operaciones intracomunitarias y exportaciones". A: *Internacionalización de las inversiones* (pàg. 159-210). Barcelona: Bosch.

1.4. Subjectes passius

Agulló Agüero, A. (1985). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y los profesionales". *Crónica Tributaria* (núm. 55).

Blázquez Lidoy, A. (2002). *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Blázquez Lidoy, A. (2003). *El régimen tributario de las entidades de conservación urbanística*. Pamplona: Aranzadi.

De Luís y Díaz de Monasterio-Guren, F. (2006). "Reflexiones generales sobre la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entidades de crédito". A: Diversos autores. *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras: estudios en homenaje a Enrique Piñel*. Madrid: La Ley-Actualidad.

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

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

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

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

Pallarés Rodríguez, M. del R. (2006). "Las entidades sin fines lucrativos en la ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 73).

Soriano Bel, J. M. (2002). *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*. Bilbao: Ciss-Praxis.

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

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

1.5. Base imposable

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

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

1.6. Deduccions i devolucions

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

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

Calvo Vérguez, J. (2008). "En torno al procedimiento de devolución de cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

Checa González, C. (2001). *La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.

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

Díaz Ravn, N. (2008). "La devolución del IVA y el Convenio Europeo de Derechos Humanos". *Estudios Financieros* (núm. 308).

Longás Lafuente, A. (2009). "Deducción de cuotas de IVA soportado afecta conjuntamente a actividades económicas y no económicas". *Estudios Financieros* (núm. 311).

Longás Lafuente, A. (2009). "Deducción del IVA cuando la Administración regulariza la situación fiscal del sujeto pasivo". *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF) (núm. 313).

Martín Fernández, F. J. (2005). "Las subvenciones en el IVA desde la perspectiva comunitaria". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 13).

Sánchez Gallardo, F. J. (2005). "Tratamiento de las subvenciones en el IVA: el asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades". *Tribuna Fiscal* (núm. 175).

Sánchez Pedroche, J. A. (2008). "La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo". *Estudios Financieros* (núm. 303).

Serna Blanco, L. (2005). "Tratamiento de los bienes de inversión en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 171).

1.7. Gestió de l'impost

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

Diversos autores (1984). *El IVA y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF.

Fernández González, C. (1986). *La contabilidad del IVA*. Madrid: Edersa.

Fernández Pavés, M. J. (1994). "La liquidación provisional de oficio en el IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 84).

López Irazo, F.; Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1985). *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA*. Bilbao: Deusto.

Merino Jara, I. (1996). *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*. Valladolid: Lex Nova.

Morillo Méndez, A. (2001). "La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad". *Gaceta Fiscal* (núm. 203).

1.8. Règims especials

Alonso Fernández, F. (2002). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Carta Tributaria* (núm. 15).

Blasco Delgado, C. (2009). "Régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista de Información Fiscal* (núm. 95).

Calvo Vérguez, J. (2008). "El régimen especial simplificado en el IVA: principales cuestiones". *Carta Tributaria* (núm. 5).

Cazorla Prieto, L. M.; Chico de la Cámara, P. (2001). *Los impuestos en el comercio electrónico*. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (1986). *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Granada: Comares.

Chica Palomo, M. D. (2001). "La tributación del comercio electrónico: su gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Gaceta Fiscal* (núm. 202).

Colao Marín, P. (1996). "Los regímenes especiales del comercio minorista en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 92).

Collado Yurrita, M. A. (1990). "El recargo de equivalencia". *Impuestos* (tom I).

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

Díaz Córdor, A. (2003). "IVA. Tributación de las operaciones on line: antecedentes y situación tras la directiva 2002/38/CE". *Proyecto Social* (núm. 10-11).

Fernández Junquera, M. (2008). "El régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Fuster Gómez, M. (2008). "El régimen de consolidación en el IVA". *Tribuna Fiscal* (núm. 207).

García-Fresneda Gea, F. (2002). *El régimen especial simplificado en el IVA*. Granada: Comares.

García Novoa, C. (2001). "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico" (I i II). *Quincena Fiscal* (núm. 15 i 16).

Mas Ortiz, A. (2000). *El nuevo régimen simplificado del IVA: un sistema mixto*. València: Tirant lo Blanch.

Pérez Herrero, L. (1993). "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Actualidad Tributaria* (núm. 19).

Pérez Herrero, L. (1995). "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 88).

Ramos Prieto, J.; Arribas León, M. (2007). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 15).

Viejo Madrazo, A. (2009). "El régimen especial de los Grupos de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido: análisis del régimen a la luz del Derecho Comunitario y problemas prácticos de aplicación". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 86).

Villaverde Gómez M. B. (2004) "El IVA y el comercio electrónico: la situación en España". *Temas tributarios de Actualidad* (nums. 16-18).

2. Impuestos especiales

2.1. Impuestos especiales de fabricación

Alonso González, L. M. (1993). "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 77).

Alonso González, L. M. (1996). "Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

Calvo Vérguez, J. (2003). "Impuestos especiales: naturaleza jurídica y régimen de depósito fiscal a la luz de la circulación intracomunitaria e interna. Algunas consideraciones". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 268).

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.

Escobar Lasala, J. J. (1991). "El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales en 1-1-93". *Impuestos* (núm. 18).

Escobar Lasala, J. J. (1992). "Perspectiva actual de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales". *Aduanas* (núm. 374).

Eres Sáez, C. (2009). "La nueva directiva en materia de impuestos especiales: principales modificaciones, incidencia sobre la normativa nacional, particularidades en relación a las pérdidas y la circulación". *Tribuna Fiscal* (núm. 231).

Ferreiro Lapatza, J. J. (1981). "Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario". *Hacienda Pública Española* (núm. 71).

Gimeno Ullastres, J. A. (1994). *La fiscalidad del tabaco en la CEE*. Madrid: Tallis / Civitas.

Herederero Sanz, M. P. (1992). "El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos". *Impuestos* (núm. 17).

Lasarte Álvarez, J.; Adame Martínez, F. (2003). "Cesión de los impuestos especiales a las Comunidades Autónomas". A: Diversos autores. *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

López Espadafor, C. M. (2001). "Los impuestos especiales de fabricación y la estructuración de la imposición sobre la energía en la Unión Europea". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 195).

Magadán Díaz, M. (1994). "Armonización fiscal de los Impuestos Especiales. Una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre". *Impuestos* (núm. 15-16).

Martínez Lafuente, A. (1979). "El Impuesto sobre el Petróleo, sus derivados y similares". *Hacienda Pública Española* (núm. 61).

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

Olaguíbel del Olmo, J. (1992). "El nuevo marco operativo de los intercambios intracomunitarios de productos objeto de los Impuestos Especiales". *Impuestos* (núm. 17).

Peña Alonso, J. L. (2009). "Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al Impuesto sobre la Electricidad". A: Diversos autores *Tratado de regulación del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi.

Piña Garrido, D. (1993). "El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas". *Crónica Tributaria* (núm. 66).

Sánchez Galiana, J. A. (1992). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales sobre las Bebidas Alcohólicas y el Alcohol contenido en otros productos". *Palau 14* (núm. 16).

Solana Villamor, F. (1992). "La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria* (núm. 160-161).

Solana Villamor, F. (1995). "Novedades del Reglamento de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria* (núm. 232-233).

Solana Villamor, F.; Juárez Fernández Reyez, A. (2001). "El impuesto sobre la electricidad". *Crónica Tributaria* (núm. 12).

Velarde Aramayo, M. S. (1995). "El concepto de devengo en el Impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 50).

2.2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Cornejo Pérez, A. (2008). "La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado". *Estudios Financieros* (núm. 302).

Herrera Molina, P. M. (1995). "Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria". *Impuestos* (núm. 20).

Pellín Rivas, F. (1993). "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 123).

Ruiz-Beato, J. (1993). "Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Impuestos* (núm. 5).

Ruiz Garijo, M.; Plaza Vázquez, A. L. (2005). "Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". A: Diversos autores. *Tributación del automóvil y otros medios de transporte*. Pamplona: Aranzadi.

Yebra Martull-Ortega, P. (1993). "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 80).

2.3. Impost especial sobre el carbó

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

2.4. Impost sobre les primes d'asseurances

Carbajo Vasco, D. (2009). "Un tributo olvidado: el Impuesto sobre las Primas de Seguro". *Gaceta Fiscal* (núm. 209).

Mata Sierra, M. T. (2006). "El Impuesto sobre primas de seguros a la luz de la doctrina administrativa". *Nueva Fiscalidad* (núm. 11).

2.5. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs

Álvarez García, S.; Jorge García-Inés, M. (2008). "Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos". *Crónica Tributaria* (núm. 126).

López Espadafor, C. M. (2002). "Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ante la política fiscal comunitaria". *Nueva Fiscalidad* (núm. 1).

3. Impostos duaners

Almajano Garcés, L.; Alamajano Pablos, J. J. (1992). *Derecho Aduanero*. Saragossa: EIUNSA.

Baz y Baz, M. (2005). "Valor en aduana: el principio de ventas sucesivas y la vinculación". *Estudios Financieros* (núm. 264).

Bonet Marco, E. (1991). "El Arancel Aduanero de la CEE (sistema armonizado, nomenclatura combinada y TARIC)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 79-80).

González Gutiérrez, J. (2009). "Impuestos especiales y renta de aduanas afectación a la inversión española en la UE". A: *Internacionalización de las inversiones* (pág. 211-244). Barcelona: Bosch.

Clavijo Hernández, F. (1979). "Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español". *Hacienda Pública Española* (núm. 60).

Clavijo Hernández, F.; Mazorra Manrique de Lara, S. (1991). "La valoración de las mercancías en la Renta de Aduanas". A: Diversos autores. *Valoración en Derecho Tributario*. Madrid: IEF.

Cortés Domínguez, M. (1963). "Aspectos de la relación aduanera". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 51).

Cortés Domínguez, M. (1967). "Introducción al Derecho aduanero". *Aduanas* (núm. 160-161-166).

Gascón Orive, A. (1991). *Manual de comercio exterior*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Gil del Real, F.; Arroyo Giménez, J. A. (1988). *Política agrícola común (mecanismos aplicables en los intercambios)*. Madrid: Extecom.

González Gutiérrez, J. (2009). *Impuestos Especiales y Renta de aduanas; afectación a la inversión española en la UE* en "Internacionalización de las inversiones", Barcelona: Boach.

Ibáñez Marsilla, S. (1998). *La valoración de las importaciones. Régimen jurídico y experiencia internacional*. Tesis doctoral inédita. València: Universidad de Valencia.

Ibáñez Marsilla, S. (2002). *La valoración de las importaciones*. Madrid: McGraw-Hill.

Márquez Márquez, A. (1979). *Renta de Aduanas*. Madrid: Edersa.

Márquez Márquez, A. (1984). "Las liquidaciones tributarias aduaneras". *Crónica Tributaria* (núm. 51).

Ortiz de Corripio, J. (1975). "La valoración aduanera y su reglamentación en España". A: Diversos autores. *Curso de Comercio Exterior*. Madrid: Inf. Comercial Española.

Sánchez González, I. (1976). *Mercado Común y Aduana española*. Madrid: IEF.

Sánchez González, I. (1985). "Algunos principios para una Ley Aduanera". *Impuestos* (núm. 8).

Villar Mir, C.; Carbonell Sebarroja, J. (1996). *La agricultura europea y la política agraria comunitaria*. Madrid: MAPA.

