



Tema 7. L'Impost sobre el Valor Afegit (I)

1. La imposició general sobre el consum: modalitats. Avantatges dels impostos sobre el valor afegit

- Imposició del consum

L'objecte dels impostos sobre el consum és gravar el consum, perquè és el consumidor qui ha de suportar la seva càrrega, sigui directament com a subjecte passiu, sigui com a destinatari últim de la repercussió.

- Modalitats d'imposició sobre el consum

Entre les diverses modalitats d'imposició sobre el consum cal destacar les següents vigents en el sistema impositiu espanyol:

a) IVA. Es tracta d'un impost polifàsic que grava la totalitat de les vendes amb independència del moment del cycle de producció o distribució en el que es trobin.

b) Impostos especials. Es tracta d'impostos monofàsics i específics perquè graven determinades mercaderies i només en un moment del cycle productiu.

c) Impostos duaners. Aquest només es meriten en el moment d'entrada o sortida de la mercaderia de la Unió Europea.

- Antecedents de l'IVA

Fins 1986 existia "*El impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*" (IGTE)

Característiques IGTE *versus*. IVA

a) El IGTE es qualifica com a impost "multifàsic en cascada", en tant que gravava totes les transaccions econòmiques empresarials realitzades a l'interior del territori.

b) Manca de neutralitat. Un producte resultava més gravat i per tant més car pel consumidor final, quantes més eren les transaccions econòmiques que s'havien fet sobre el producte previ a la compra pel consumidor.

c) El IGTE no permetia la deducció i la devolució de l'impost suportat a les anteriors fases.

2. Fonts: objecte i àmbit d'aplicació: el territori IVA

2.1. Fonts

a) Normativa comunitària:

La Sexta Directiva 77/388/CE és la norma fonamental.

b) Normativa interna:

- Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.
- Reglament aprovat pel RD 1624/1992
- RD 1496/2003, de 28 de novembre, pel qual es regulen les obligacions de facturació.
- Recentment l'impost ha estat objecte d'una modificació rellevant amb la Llei 2/2010

c) Jurisprudència i resolucions de l' Administració:

La rellevància del Dret comunitari a la regulació d'aquest impost fa que la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Comunitat Europea sigui molt important. A més, caldrà considerar a l'aplicació de l'impost també la jurisprudència dels tribunals espanyols, les resolucions dels Tribunals econòmic administratiu i les resolucions de la Direcció General de Tributs.

d) Aplicació de règim transitori:

La Directiva 91/680/CE, que va regular la tributació de les operacions intracomunitàries en el règim transitori del Mercat Interior, va suposar la supressió de les barreres fiscals a la Comunitat i al manteniment del principi de tributació en destí.

- Regim transitori → principi de tributació en destí.
- Regim definitiu → principi de tributació en origen.

El règim transitori serà substituït pel definitiu, en que s'aplicarà el principi de tributació en origen, per la qual cosa s'haurà de completar l'harmonització fiscal.

2.2. Objecte

L'IVA recau sobre el consum i grava en les condicions previstes a la Llei: els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris i professionals, així com les adquisicions intracomunitàries i importacions de béns (Art. 1 LIVA).

2.3. Delimitació en relació a un altre impost

a) ITP

Característiques generals de l'IVA *versus* l'ITP.

- Les operacions on intervenen empresaris i professionals resulten gravades per l' IVA.
- Les operacions entre particulars es graven per l' ITP.

Les conseqüències de les característiques generals abans formulades són (Article 4.4. LIVA):

- a) Si una operació és subjecte a IVA no pot estar subjecte a ITP
- b) Si una operació és subjecte a ITP no pot estar subjecte a IVA
- c) Una operació subjecte però exempta d'IVA no pot ser subjecte a ITP.

b) Operacions societàries

Es preveu una compatibilitat entre l'IVA i l'impost per operacions societàries. És a dir, una operació gravada per OS pot ser també subjecte a IVA.

c) Actes Jurídics Documentats

Pel que fa a AJD, es preveu una compatibilitat amb la part variable de l'AJD i l'IVA. Es a dir, una operació que estigui subjecte a IVA podrà estar subjecta a AJD part variable.

2.4. Àmbit d'aplicació (Article 3)

a) Territori d'aplicació de l'impost es troba integrat pel territori espanyol peninsular i les Illes Balears.

b) Territoris exclosos de l'àmbit d'aplicació:

- Illes Canàries: tenen el seu propi "*Impuesto General Indirecto Canario*" (IGIC).
- Ceuta i Melilla també tenen el seu impost indirecte propi "*Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta i Melilla*" (Llei 8/1991)

En relació amb la Unió Duanera val a dir:

- Ceuta i Melilla es troben dins els territoris exclosos de l' Unió Duanera.
- Les Illes Canàries es troben exclosos de l'harmonització dels impostos sobre el volum de negoci però pertanyen a la Unió Duanera

c) La llei també defineix altres conceptes entre els quals cal destacar:

1) Comunitat. Estat membre.

Aquest concepte té molta importància, en particular, a efectes del nomenat règim transitori, en relació amb les adquisicions intracomunitàries.

2) Tercer Estat. Es tracta de territoris que no pertanyen al territori d'aplicació de l'impost.

3. Concepte i naturalesa

- **Concepte** (Article 1):

→ És un impost indirecte que grava el consum mitjançant la subjecció de totes les operacions econòmiques realitzades en el seu territori d'aplicació.

- **Característiques de la seva naturalesa:**

1. Indirecte.
2. Impost polifàsic.
- 3 Proporcional sobre el volum de negocis.
- 4 Neutral. La seva incidència sobre el consumidor final es sempre la mateixa qualsevol que sigui el número de processos a que es sotmeti la producció i distribució.
5. Real. El seu fet imposable es determina sense referència a subjecte.
6. Objectiu. L'IVA és objectiu en tant que no considera per res les circumstàncies personals del subjecte passiu.
7. Instantani. Es merita quan es produeix et fet imposable.

4. Fet imposable: modalitats

Els fets imposables són els següents:

- 1 Lliurament de béns.
- 2 Prestacions de serveis.
- 3 Adquisicions intracomunitàries.
- 4 Importacions de béns.

4.1. Lliurament de béns i prestació de serveis (operacions interiors)

A l'anàlisi de les operacions interiors cal deturar-se en els seus cinc elements (Article 4 LIVA):

1. Operacions gravades.
2. Realitzats en l'àmbit espacial de l'impost.
3. Per empresaris o professionals.
4. A títol oneros.
5. Amb caràcter habitual o ocasional, en l'àmbit de la seva activitat empresarial o professional

4.1.1. Operacions gravades

(i) Lliurament de béns. (Article 8 LIVA)

El concepte de lliurament de béns respon a la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals.

Característiques.

- a) Element bàsic es la transmissió del poder de disposició.
- b) Béns corporals. La llei amplia el concepte de béns corporals també a el calor, el fred, l'energia elèctrica i la resta de modalitats de l'energia.

- c) La llei amplia el lliurament de béns a altres supòsits que els considera com a tal (art. 8.2 LIVA) i d'altres que els assimila a transmissió de béns.

Les operacions que es consideren segons la pròpia LIVA com lliurament de béns són (art. 8.2 LIVA):

- Execucions d'obra, si el cost dels materials excedeix el 20% de la base imposable.
- Aportacions no dineràries a persones jurídiques
- Transmissions de béns a conseqüència de resolució administrativa o judicial.
- Cessions de béns d'acord amb contractes de venda amb pacte de reserva de domini o condició suspensiva.
- Cessions de béns a conseqüència de contractes d'arrendament amb venda altres
- Transmissions de béns entre comitent i comissionista
- Subministrament de productes informàtics normalitzats

Finalment, la llei preveu operacions assimilades a lliurament de béns: autoconsum. (Art. 9 LIVA).

(ii) Prestacions de serveis. (Article 11 LIVA)

A l'Article 11 LIVA troben la definició residual de prestació de serveis. Tot allò que no sigui un lliurament de béns.

A més, la llei, com ha fet amb els lliurament de béns, contempla operacions que es consideren com a prestacions de serveis. Art. 11.2 LIVA

- Exercici d'una professió.
- Arrendaments de béns.
- Cessions d'us de béns.
- Cessions dret d'autor.
- Obligacions de fer i no fer.
- Execucions d'obra que no es considerin lliurament de béns.
- Traspassos de locals de negoci.
- Serveis de transport.
- Serveis d'hostaleria.
- Operacions d'assegurança.
- Prestacions d'hospitalització.
- Préstecs i crèdits en diner.
- Utilització instal·lacions esportives.
- Explotacions de fires i exposicions.
- Operacions de mediació.
- Subministrament de productes informàtics específics.

Operacions assimilades a prestacions de serveis: Autoconsum

4.1.2. Àmbit espacial

El fet imposable d'aquestes operacions interiors s'han de produir a l'àmbit d'aplicació de l'impost abans estudiat. (Art. 3 LIVA).

4.1.3. A títol onerós

Ha d'existir contraprestació. Aquesta pot tenir un caràcter dinerari o no.

4.1.4. Caràcter habitual u ocasional

No és important si es tracta d'una operació puntual del subjecte passiu o bé d'una operació que forma part de la seva activitat ordinària.

4.1.5. Activitat empresarial o professional

Les operacions s'han de realitzar en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional. (Article 5 LIVA)

Com a **definició** d'activitat empresarial o professional cal entendre: la ordenació per compte pròpia de factors de producció, materials i humans o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir a la producció o distribució de béns o serveis

La pròpia norma estableix **exclusions** de tal manera que no són subjectes els serveis realitzats en règim administratiu o de dependència laboral.

En tot cas **la llei considera** que són empresaris o professionals al efectes de l'IVA:

- a) Les societats mercantils. La Llei 4/2008, de 23 de desembre ha introduït "tret prova en contrari" tot canviant la presumpció de iure, per una presumpció *iuris tantum*. En aquest sentit s'ha recollit la jurisprudència del TJCE en la matèria.
- b) Les transmissions o cessions d'ús a tercers de la totalitat o part dels béns o drets del patrimoni empresarial o professional.
- c) L'explotació d'un bé corporal o incorporeal, amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps. De manera particular, els arrendadors.
- d) L'urbanitzador, fins i tot l'ocasional, és a dir, les persones que realitzin la urbanització de terrenys o la promoció, construcció, rehabilitació d'edificis, encara que sigui amb caràcter ocasional. Així la DGT ha considerat que el pagament de la quota d'urbanització per part d'una persona el converteix en empresari a efectes d'IVA. Per tant, la transmissió de l'immoble urbanitzat constituirà un fet subjecte a IVA.

4.2. Adquisicions intracomunitàries

- Règim transitori vigent.

Les adquisicions de béns d'altres Estats membres constitueixen un fet imposable amb les particularitats que aquí s'esmenten (Article 15 LIVA). Per entendre el **règim transitori ara vigent**, cal partir dels **principis** que es poden emprar per gravar les operacions intracomunitàries.

- Principi de tributació en origen: La tributació es realitza en origen, és a dir, en el lloc en què s'ha realitzat el lliurament de béns o la prestació de serveis.
- Principi de tributació en destí: L'impost merita a l'Estat membre en què es rep.

El règim transitori es construeix sobre el principi de tributació en destí. Així s'estableix **un fet imposable i una exempció** que caldria veure com a dos cares de la mateixa moneda. El fet imposable son les adquisicions intracomunitàries, mentre que l'exempció seran els lliuraments intracomunitaris.

Característiques del règim transitori:

- a) Nou fet imposable: les adquisicions intracomunitàries de béns.
- b) Nova exempció: El lliurament intracomunitari.
- c) Creació de règims particulars: per exemple, adquisicions intracomunitàries per agricultura; el règim especial de vendes a distància; i el règim especial d'adquisicions de mitjans de transport nous.

- Definició d'adquisició intracomunitària.

Les adquisicions intracomunitàries es podrien **definir** com l'obtenció, onerosament, del poder de disposició sobre béns mobles corporals expedits o transportats al territori d'aplicació de l'impost des d'un Estat membre.

Els **requisits** d'aquesta definició de adquisició intracomunitària es poden sistematitzar en els següents:

- a) L'adquisició s'ha de realitzar a títol onerós.
- b) Són operacions sobre béns mobles, no sobre serveis.
- c) El transmissent han de tenir la condició d'empresari o professional com a operador intracomunitari. L'adquirent ha de tenir i actuar com a empresari o professional o bé ser una persona jurídica, art. 13.1. LIVA. També en aquest cas ha d'estar donat d'alta davant l' Administració tributària d'un Estat comunitari com a operador intracomunitari.
- d) Transport del bé d'un Estat membre a l'altre.

4.3. Importacions (Articles 17-19 LIVA)

- Definició

Com importacions s' entén (i) l'entrada definitiva a l'interior d'un Estat membre (ii) d'un bé procedent d'un territori tercer no comunitari (iii) amb independència de qui sigui l'importador i (iv) de quin sigui el destí del bé.

- Operacions assimilades a importacions (art. 19 LIVA)

Entre les operacions assimilades a importacions val a destacar:

- a) L'entrada definitiva de béns procedents d'un Estat no membre.
- b) L'entrada definitiva de béns procedents de territori franc.

En termes generals, caldria veure doncs una similitud entre les operacions exteriors i les operacions intracomunitàries de mercaderies (no serveis):

Operacions exteriors	Operacions intracomunitàries
Importació: fet imposable.	Adquisició intracomunitària: fet imposable
Exportació: exempció (plena)	Lliurament intracomunitari: exempció (plena)

5. Supòsits de no subjecció

5.1. Supòsits generals de no subjecció a les operacions interiors (Article 7)

1. Transmissió de patrimoni empresarial

Requisits:

- La transmissió d'un conjunt d'elements corporals i, en el seu cas, incorporals que, tot formant part del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu, constitueixin una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pel seus propis medis
- Els béns s'han d'afectar a una activitat econòmica. No cal que sigui la mateixa a la que estaven afectes abans de la transmissió.
- No es requereix que l'adquirent continuï exercint una activitat econòmica. Així, la norma recull el criteri del TJCE a la sentència *Zita Modes Sàrl* de 27 de novembre de 2003.

2. Lliurament de mostres gratuïtes.

3. Prestacions de serveis de demostracions.

4. Lliurament sense contraprestació d'objectes publicitaris.

5. Serveis realitzat per persones físiques en el mar d'una relació laboral o administrativa.

6. Cooperatives de treball.

7. Operacions concretes d'autoconsum.

8. Operacions realitzades per Ens públics amb contraprestació tributària.

9 Concessions i autoritzacions administratives.

10. Prestació de serveis gratuïtes a conseqüència de normes jurídiques o convenis col·lectius.

11. Comunitats de Regants.

12. Els lliuraments de diners a títol de contraprestació o pagament.

5.2. Supòsit de no subjecció a les adquisicions intracomunitàries (art. 14 LIVA).

- a) Àmbit subjectiu. L'adquirent ha de trobar-se en una de les següents situacions: (i) L'adquirent ha de ser una persona que no actui com empresaris o professionals, (ii) l'adquirent ha de fer operacions exclusivament sense dret a deducció; i (iii) l'adquirent ha de ser un subjecte acollit al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca.

b) Àmbit objectiu. Les adquisicions intracomunitàries totals no hagin superat els 10.000 Eur en un any.

5.3. Supòsits de no subjecció a les importacions.

Els supòsits en què el bé entra a un Estat membre però roman a dipòsits o zones franques. Es a dir, supòsits en els que no neix el deute duaner.

6. Exempcions (article 20 LIVA)

- Classificació d'exempció segons efectes a la deducció de l'impost suportat

a) Exempció plena.

La realització de l'operació exempta dona dret a la deducció de l'IVA suportat. El empresari de l'impost que realitza operacions exemptes plenes, no repercuteixen IVA. Tanmateix, la llei de l'IVA els permet que puguin deduir -se, i, en el seu cas, demanar la devolució de l'IVA suportat.

Exemple. Un empresari ubicat a Espanya que ven mercaderies a Àustria, realitza un lliurament intracomunitari. El lliurament intracomunitari es un supòsit exempt. Com es tracta d'una exempció plena, l'empresari té dret a deduir-se l'IVA que ha suportat, sense perjudici de les particularitats del cas concret.

Principals supòsits d'exempció plena (art. 94 LIVA)

- Exportacions i operacions assimilades.(art. 21, 22, 23 i 24)
- Lliurament de béns intracomunitaris (art. 25)
- Operacions d'assegurança, reassegurança i capitalització i serveis inherents, si destinatari es troba fora de la Unió Europea o si tals operacions es vinculen amb exportacions (art. 20.1.16 i art. 94 LIVA)
- Algunes operacions financeres sota determinats requisits, si destinatari es troba fora de la Unió Europea o si tals operacions es vinculen amb exportacions. (art. 20.1.18, i art. 94 LIVA)

b) Exempció limitada

La realització de l'operació no permet la deducció de l'IVA suportat (la majoria de l'art. 20 IVA). En aquest cas, el empresari que realitza operacions exemptes limitades no pot deduir-se l'IVA suportat.

Exemple. Una societat que només es dedica a l'ensenyament, al qual se li aplica l'exempció de l'article 20.Un.9, no repercuteix IVA. Com es tracta d'operació exempta, no repercuteix IVA als seus alumnes. Les matrícules que cobra no porten IVA. La llei en aquest cas no permet que aquesta societat pugui deduir-se l'IVA que ha suportat i pagat a les compres de bens i serveis que necessiten per realitzar la seva activitat de docència.

- Tipus d'exempcions interiors (art. 20)

1. Serveis sanitaris. *Hospitalització i assistència sanitària*(Art. 20.Un.2), *assistència mèdica* (Art. 20.Un. 3), *lliuraments de sang* (Art. 20.Un.4), i *assistència odontològica* (Art. 20.Un.5).

2. Serveis públics i socials.

Art. 20.Un.1 Prestacions de serveis i lliurament accessoris de serveis públics postals.

Art. 20.Un.7 Lliurament de béns i prestacions de serveis realitzats per la Seguretat Social.

Art. 20.Un.8 Prestació de serveis d'assistència social realitzades per entitats de Dret públic o establiments privats de caràcter social.

Cooperació per al desenvolupament.

Art. 20.Un.11 Cessions de personal realitzades en el compliment dels seus fins per entitats religioses.

Art. 20.Un.12 Exempció per entitats sense afany de lucre amb objectius concrets determinats a la llei.

3. Serveis d'educació i cultura.

3.1. Art. 20. Un. 9 LIVA Serveis d'educació, ensenyament, formació i guarderia per entitats privades degudament autoritzades.

D'acord amb la sentència *Haderer* del TJCE de 14.06.2007, ja no és aplicable el requisit segons el qual el centre prestador del servei havia de ser una entitat autoritzada. El Tribunal considera que es troben exemptes les activitats docents vinculades amb l'ensenyament escolar o universitari realitzades per un col·laborador autònom.

3.2. Art. 20.Uno.10 LIVA Classes prestades a títol particular.

3.3. Art. 20.Uno.13 Exempció vinculada amb la pràctica de l'esport.

3.4. Art. 20.Uno.14 Prestacions de serveis culturals.

4. Serveis d'entitats financeres.

4.1. Art. 20.Un.16 LIVA

Operacions d'assegurança, previsió, reassegurança i capitalització

4.2. Art. 20.Un.18 LIVA. Operacions financeres.

5. Operacions immobiliàries.

5.1. Art. 20.Un.20 LIVA. Estan exemptes els lliuraments de terrenys rústics i resta que no tinguin la condició d'edificables, incloses les construccions.

5.2. Art. 20.Un.21 LIVA. Exempció dels lliuraments de terrenys a polígons d'actuació urbanística.

5.3. Art. 20.Un.22 LIVA. Exempció dels segons i ulteriors lliuraments d'edificacions que es produeixin després de la construcció o rehabilitació en les condicions i circumstàncies previstes a la llei.

6. Altres exempcions

6.1. Art. 20.Un.6 LIVA. Exempció vinculada a les Unions, Agrupacions o entitats autònomes, incloses les Agrupacions d'interès econòmic.

6.2. Exempcions tècniques. Són aquelles exempcions la existència de les quals respon a causes provocades pel funcionament del propi impost i la seva finalitat es evitar l'anomalia de la doble tributació.

- Exemples d'aquestes exempcions tècniques.

a) Art. 20.Un.24 LIVA: Lliurament de béns que hagin estat utilitzats pel transmetent exclusivament en la realització d'operacions exemptes que no originin dret a la deducció total o parcial de l'impost suportat a l'adquisició d'aquests béns.

b) Art. 20.Un.25 LIVA: Lliurament de béns l'adquisició dels quals afectació o importació la dels seus components hagués determinat l'exclusió o pèrdua total del dret a deduir per part del transmetent.

- **Renúncia a l'exempció**

· La LIVA estableix la possibilitat de que el subjecte passiu renunciï a determinades exempcions immobiliàries, amb els requisits previstos a l'art. 20.Dos LIVA.

· L'article 8 del Reglament IVA desenvolupa els requisits per l'exercici de la renúncia a la exempció:

a) Comunicació fefaent amb caràcter previ o simultani. (Normalment es fa a la pròpia escriptura pública que recull l'operació).

b) Venedor i comprador han de ser subjectes passius de l'impost.

c) L'adquirent haurà de declarar per escrit la seva condició de subjecte passiu amb dret a deducció total de l'impost.

· Àmbit objectiu de la renúncia: exempcions contemplades als números 20, 21 i 22 de l'art. 20 LIVA.

7. Meritació

7.1. Meritació en els lliuraments de béns

Principi general:

L'impost es merita quan els béns es posin a disposició de l'adquirent (Art. 75.1.1 LIVA).

En supòsits de venda amb reserva de domini, la meritació es produeix també en el moment de posada a disposició del comprador, tot i que no adquireixi la propietat.

Les bestretes tenen una regulació especial. En aquests casos, la meritació de l'impost es produeix en el moment del cobrament dels pagaments anticipats. (Art. 75.Dos LIVA).

7.2. Meritació en les prestacions de serveis

Principi: Es merita quan es prestin, executin o s'efectuïn les operacions gravades (Art. 75.Un. 2 LIVA).

Supòsit especials. Pagaments anticipats: tributació en el moment del cobrament (Art. 75.Dos LIVA).

Execucions d'obra amb aportació de materials. La meritació es produeix en el moment en que els béns es posin a disposició del propietari de l'obra.

Prestacions de serveis continuades que no comportin pagaments anticipats o a compte. En aquest cas es merita el 31.12 de cada any per la part proporcional dels serveis que correspongui fins aquell moment.

7.3. Meritació en les adquisicions intracomunitàries

Principi: Es merita quan es considerin realitzades els lliuraments de béns segons l'art. 75 (Art. 76 LIVA).

7.4. Meritació en les importacions

Principi: Meritació d'acord amb la legislació duanera, és a dir, el Codi Duaner (Art. 77.1 LIVA).

8. Lloc de realització del fet imposable

8.1. Lloc de realització del fet imposable en els lliuraments de béns

1. Lliurament de béns immobles (Art. 68.2.3. LIVA). S'entenen realitzats a l'àmbit d'aplicació de l'impost quan els béns lliurats radiquin en aquest territori.

2. Lliurament de béns mobles (Art. 68 LIVA).

Regla general: S'entenen realitzats en l'àmbit d'aplicació de l'impost els lliuraments de béns mobles que no són objecte d'expedició o transport i que es posen a disposició de l'adquirent en l'àmbit d'aplicació de l'impost.

Regles específiques principals.

- Els béns són objecte d'expedició o transport (art. 68.Dos.1).
- Els béns són objectes d'instal·lació o muntatge (art. 68.Dos.2).

8.2. Lloc de realització del fet imposable de les prestacions de serveis

1. Regles generals (Art. 69 LIVA)

- Criteri del destinatari per empresaris (B2B): Lloc on es trobi el destinatari de la prestació si aquest és empresari o professional
- Criteri del prestador per relació amb no empresaris (B2C): Lloc on es trobi la seu d'activitat econòmica o l'establiment permanent des d'on es realitzi la prestació de serveis.

2. Regles especials (Art. 70 LIVA)

2.1. Prestacions de serveis relacionades amb béns immobles.
Criteri: Lloc d'ubicació de l' immoble (Art. 70.1 LIVA).

2.2. Prestacions vinculades amb transports (Art. 70.Un.2 LIVA).
Criteri general: lloc on s'inicia el transport

2.3. Manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques i similars. (Art. 70.Un.3º LIVA).

2.4. Prestats per via electrònica (Art. 70.Un.4º LIVA).
S'entenen realitzats a Espanya (àmbit aplicació) els següents supòsits realitzats a la xarxa:

- Supòsit 1 (cobert per les Regles generals de l'article 69)
 - a) Prestador: empresari o professional (és indiferent on es trobin).
 - b) Destinatari és un professional o empresari que actua com a tal ubicat a Espanya.
- Supòsit 2:
 - a) Prestador: empresari o professional fora de la Comunitat.
 - b) Destinatari: no te la condició d'empresari o professional i resideix a Espanya.
Presumpció: es presumeix que te residència a Espanya si el pagament es realitza des de comptes d'entitats ubicades a Espanya.
- Serveis per via electrònica:
 - Subministrament i allotjament de webs informàtiques.
 - Manteniment a distància de programes i d'equips.
 - Subministrament de programes i la seva actualització.
 - Subministrament d'imatges, text, informació i la posada a disposició de bases de dades.
 - Subministrament d'ensenyament a distància (*e-learning*).

2.5. Serveis de restaurant i catering (Article 70.Un.5).

2.6. Serveis de mediació per destinatari que no es empresari o professional. (Article 70.Un.6)

2.7. Serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i televisió (Art. 70.Un.8 LIVA).

9. El subjecte passiu de l'IVA (Article 84 LIVA)

a) Norma general Art. 84.Un.1.

Són subjectes passius les persones físiques o jurídiques que:

1. Tinguin la consideració d'empresaris o professionals.
2. Realitzin lliurament de béns o prestin serveis subjectes a l'impost.

b) Regla de la inversió.

Concepte. Es produeix inversió quan el subjecte passiu és el destinatari de l'operació. Art. 84.Un. 2 i 3, com es produeix als supòsits de l'article 75.U.5 LIVA.

En particular es produeix aquesta inversió en els supòsits en que el destinatari de l'operació es un empresari o professional ubicat a Espanya (territori d'aplicació de l'impost) i qui realitza l'operació es troba fora d'aquest territori d'aplicació de l'impost.

També es produeix la inversió en els supòsits de l'article 84.Dos.c com per exemple en relació a lliurament de bens com residus o deixalles de paper, vidre o metall.

c) Subjectes passius a les adquisicions intracomunitàries (Art. 85 LIVA). Són els empresaris o professionals o persones jurídiques que realitzin les adquisicions intracomunitàries a l'àmbit d'aplicació de l'impost.

d) Subjectes passiu a les importacions (Art. 86 LIVA). Són aquells que realitzin les importacions sense que tingui rellevància si tenen o no la condició de empresari o professional.

e) Responsables de l'impost (Art. 87.Un LIVA).

- Responsabilitat solidària dels destinataris de les operacions que amb la seva actuació culposa o dolosa eludeixin la correcta repercussió de l'impost.

- En matèria d'importacions l'article 87.Dos LIVA regula supòsits de responsabilitat solidària.

Quadre resum Incompatibilitats IVA

TPO	Incompatible	OS, AJD,(DN)
TPO	Incompatible	IVA
OS	Incompatible	TPO i AJD (DN)

OS	Compatible	IVA
AJD (DM)	Compatible	TPO i OS
AJD	Compatible	IVA
AJD (DN)	Incompatible	TPO, OS, ISD

Art. 1.2 i 31.2 LITP

QUADRE SOBRE FUNCIONAMENT DEL GRAVAMEN IVA

- Exemple:

Exemple: Fabricant de cadires: A
 Comerciant a l'engròs de cadires B
 Botiga de mobles al detall: C

Impost multifàsic proporcional sobre el volum de negocis.

SUPOSEM 16% IVA

	Base de impost	Impost repercutit 16%	Total	Impost suportat/deduïble	IVA a ingressar/càrrega impositiva efectiva	Valor afegit
A ven a B per 1.000 Eur+ IVA	1000	160	1160	0	160	1000
B ven a C per 1900+ IVA	1900	304	2204	160	144	900
C ven a consumidor final per 2200+ IVA	2200	352	2552	304	48	300
	5100	816	5916	464	352	2200

QUADRE D'ESQUEMA D'ANÀLISI DE SUPÒSIT D'IVA

	Fase d'anàlisi	Opcions, qualificació
1r	Determinació modalitat fet imposable	<ul style="list-style-type: none"> - lliurament de bens - prestació de serveis - adquisició intracomunitària (lliurament intracomunitari, exempt) - importació (exportació, exempt)
2n	Subjecció	<ul style="list-style-type: none"> - És una operació no subjecta a l'impost - No és una operació subjecta
3r	Exempció	<ul style="list-style-type: none"> - No és una operació exempta - Sí és una operació exempta <ul style="list-style-type: none"> ▪ Exempció plena

		▪ Exempció limitada
4t	Tipus impositiu aplicable (a partir 1 de juliol 2010)	- 18% - 8% - 4%

**QUADRE OPERACIONS INTRACOMUNITARIES AMB MERCADERIES
 DES DE PERSPECTIVA DRET ESPANYOL**

Prestador	Destinatari	Qualificació operació Dret espanyol	Exempció/ No subjecció
Empresari OI situat a Espanya	Empresari OI situat a Estat UE	Lliurament intracomunitari	Exempt a Espanya
Empresari OI situat a Espanya	Empresari no OI situat a Estat UE	Operació interior	Subjecta no exempta a LIVA
Empresari OI situat a Espanya	Consumidor final situat a Estat UE	Operació interior	Subjecta no exempta a LIVA
Empresari OI situat a Espanya	Empresari situat fora de la UE	Exportació	Exempta
Empresari OI situat a Espanya	Consumidor final situat a Estat UE	Exportació	Exempta

OI = Operador Intracomunitari