



Benjamín Sevilla Bernabéu
Dret Financer i Tributari
Universitat de València

INDEX

1. INTRODUCCIÓ
 - 1.1. Què és l'IVA?
 - 1.2. Funcionament general de l'impost
 - 1.3. Esquema general
 - 1.4. Relació amb altres impostos
 - 1.5. Delimitació amb l'ITPAJD
2. CARACTERÍSTIQUES
3. FET IMPOSABLE
 - 3.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis
 - 3.2. Adquisicions intracomunitàries de béns
 - 3.3. Importacions de béns
4. Àmbit d'aplicació espacial
 - 3.4. Operacions interiors
 - 3.5. Adquisicions intracomunitàries
5. MERITACIÓ
6. EXEMPCIONS
 - 6.1. Regles generals
 - 6.2. Exempcions en particular

7. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES
 - 7.1. Subjectes passius
 - 7.2. Responsables
 - 7.3. Repercussió de l'impost
8. BASE IMPOSABLE
 - 8.1. Operacions interiors
 - 8.2. Adquisicions intracomunitàries
 - 8.3. Importacions
9. TIPUS DE GRAVAMEN
10. DEDUCCIÓ DE L'IMPOST
11. MECÀNICA DE L'IMPOST

1. INTRODUCCIÓ

Aquest impost grava a través d'una tècnica específica (el valor afegit) el consum. El seu règim jurídic són diverses normes comunitàries i espanyoles.

Normes espanyoles que resulten aplicables:

- La Llei 37/1992, de 28 de desembre, que va entrar en vigor el dia 1 de gener de 1993. (LIVA)
- El Reglament d'Aplicació, aprovat pel Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre.

Cal assenyalar que l'IVA és un tribut cedit parcialment a les CA, encara que la cessió és només de l'import de la recaptació (el 50%), sense que la cessió incloga ni la potestat normativa ni la gestió, elements que segueixen en mans de l'Estat.

1. QUÈ ÉS L'IVA?

L'IVA és un impost de naturalesa indirecta perquè recau sobre una manifestació indirecta de la capacitat econòmica, concretament el consum de béns i serveis. Aquest impost grava tres classes d'operacions diferents, a saber:

- Lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades per empresaris i professionals en el desenvolupament de la seua activitat.
- Adquisicions intracomunitàries de béns realitzades per empresaris, professionals o persones jurídiques que no actuen com a empresaris o professionals, encara que a vegades poden ser realitzades per particulars (per exemple, adquisició intracomunitària de mitjans de transport nous).
- Importacions de béns, siga qui siga qui les realitze, ja siga empresari, professional o particular.

1.2. FUNCIONAMENT GENERAL DE L'IMPOST.

En l'aplicació de l'impost pels empresaris o professionals es poden distingir dos aspectes:

- 1) Per les vendes o prestacions de serveis, repercuteixen als adquirents o destinataris les quotes de l'IVA que corresponguen, amb obligació d'ingressar-les en el Tresor.
- 2) Per les adquisicions, suporten quotes, que tenen dret a deduir en les seues autoliquidacions periòdiques.

L'impost el paga finalment el consumidor final dels béns, però els qui l'ingressa en el Tresor són els empresaris o professionals que presten els serveis o entreguen els béns.

1.3. ESQUEMA GENERAL

En l'aplicació de l'impost, tenint en compte el que hem vist fins ara, convé distingir dues parts clarament diferenciades: l'IVA reportat i l'IVA suportat deduïble.

$$\text{IVA} = \text{IVA REPORTAT} - \text{IVA SUPORTAT}$$

1.4. RELACIÓ AMB ALTRES IMPOSTOS INDIRECTES:

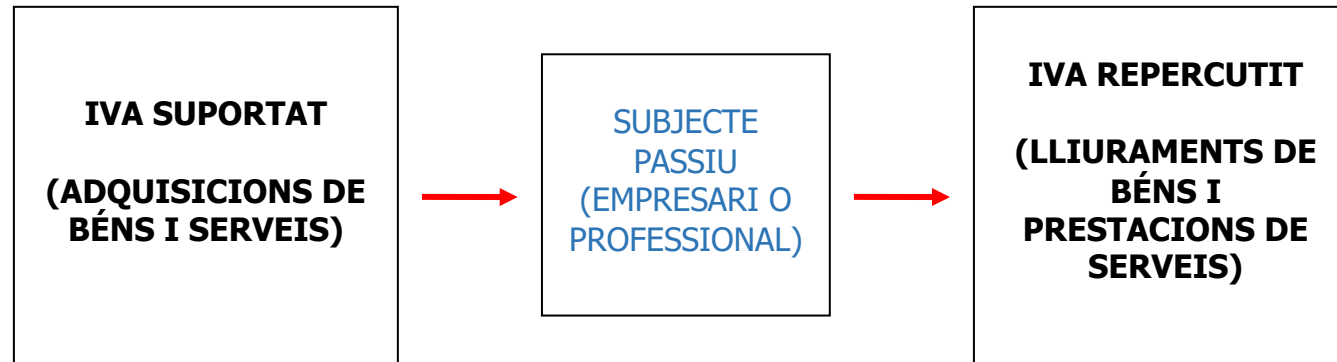
- Concurrencia amb els impostos especials.
- Concurrencia amb l'Impost sobre Operacions Societàries.
- Concurrencia amb l'Impost d'Actes Jurídics Documentats.
- No exigència simultània amb l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses.

2. CARACTERÍSTIQUES

- Indirecte
- Grava el consum de béns i serveis
- Impost general sobre el trànsit empresarial i professional
- Impost instantani
- Recaptació cedida
- Multifàsic



FUNCIONAMENT DE L'IMPOST

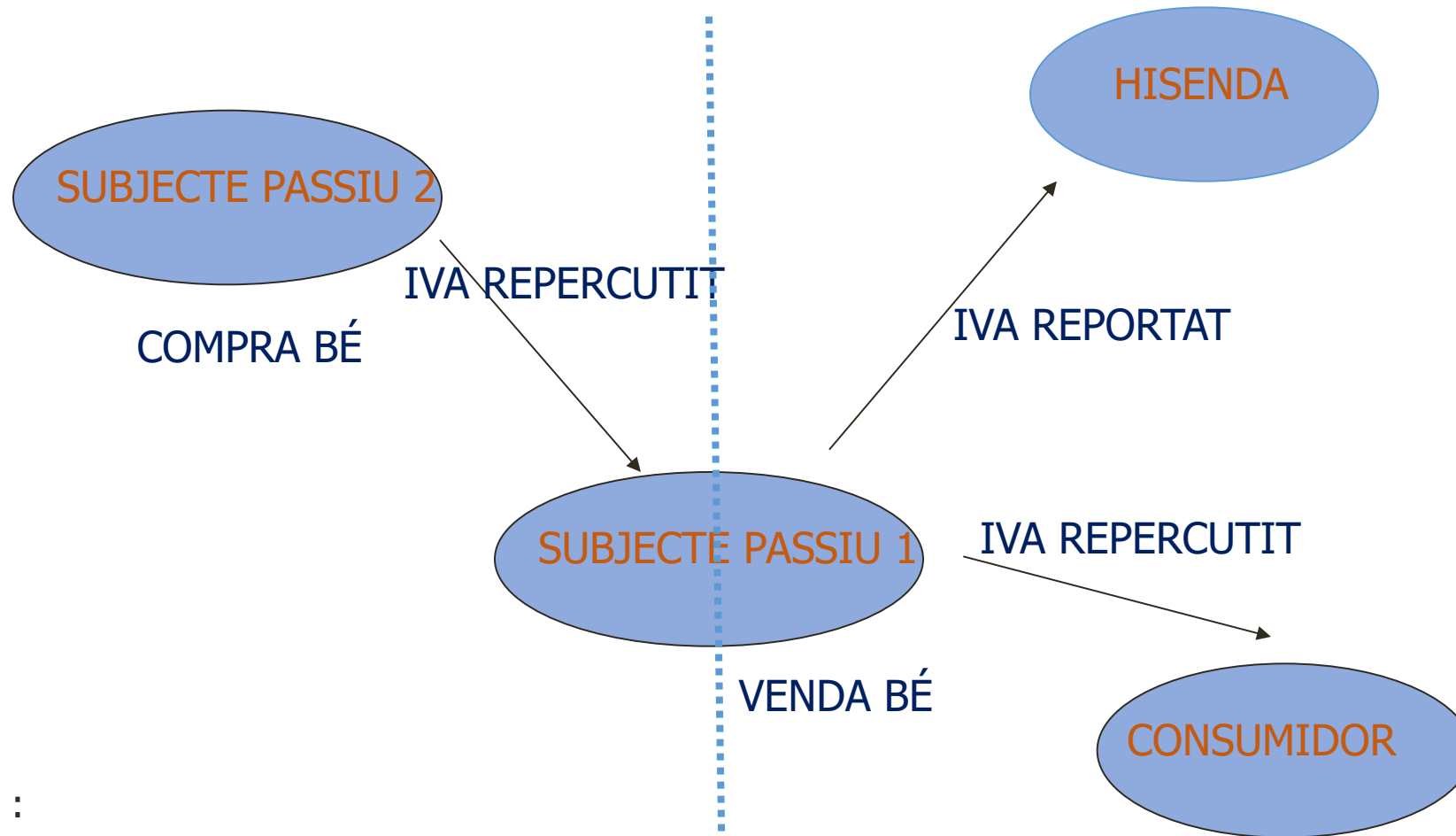


DE MANERA QUE:

LIQUIDACIÓ (TRIMESTRAL O MENSUAL) = IVA REPERCUTIT – IVA SUPORTAT

ÉS A DIR, EL VALOR AFEGIT NO ES DETERMINA OPERACIÓ A OPERACIÓ, SINÓ PER AL CONJUNT D'OPERACIONS INCLOSES EN CADA LIQUIDACIÓ

SUBJECCIÓ PASSIVA IVA: MECÀNICA D'APLICACIÓ



SUBJ. PASSIU :

- REALITZA UN LLIURAMENT DE BÉNS O UNA PRESTACIÓ DE SERVEIS A FAVOR DEL CONSUMIDOR O UN ALTRE EMPRESARI O PROFESSIONAL.
- ALTRES SUBJECTES PASSIUS LI REALITZEN LLIURAMENTS O PRESTACIONS DE SERVEIS

3. FET IMPOSABLE

L'article 4 estableix aquest element de l'impost en els següents termes: «*Estaran subjectes a l'Impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'Impost per empresaris o professionals a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seua activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels propis socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzen.*»

- Es considerarà **lliurament de béns**:

Regla general: la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot si s'efectua mitjançant cessió de títols representatius d'aquests béns. És a dir, tant la transmissió directa com la indirecta. Es consideren béns corporals el gas, la calor, el fred, l'energia elèctrica i altres modalitats d'energia.

- Es consideren **prestacions de serveis** totes les operacions subjectes a l'Impost que no tinguen la consideració de lliurament de béns, adquisició intracomunitària i importació de béns.

3. FET IMPOSABLE

- El segon element de la definició del fet imposable és que les operacions subjectes (lliuraments de béns i prestacions de serveis) siguen realitzades en l'àmbit espacial de l'Impost.
- El tercer element de la definició és que els lliuraments de béns o prestacions de serveis siguen realitzades «*per empresaris o professionals a títol onerós*». És un element bàsic.

3.1. ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES DE BÉNS

«S'entendrà per adquisició intracomunitària de béns l'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals expedits o transportats al territori d'aplicació de l'Impost, amb destinació a l'adquirent, des d'un altre Estat membre, pel transmissent, i per qualsevol dels anteriors.»

Aquest concepte significa que l'impost no s'aplicarà en origen (supòsit normal) i sí en destinació.

3.1. ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES DE BÉNS

Es troben sotmeses a gravamen les adquisicions intracomunitàries de béns sempre que es donen les següents circumstàncies:

- a) Que l'operació es realitze a títol onerós.
- b) Que els béns siguin adquirits per a un subjecte passiu de l'impost (empresari o professional) o una persona jurídica que no actue com a tal (per exemple, un ajuntament), encara que en aquest últim cas la tributació es produeix només si s'adquireixen productes per damunt d'una determinada quantia.
- c) Que el transmissor siga un subjecte passiu (empresari o professional) que no es beneficie del règim de franquícia (en el nostre ordenament, com veurem, aquest règim equival al denominat simplificat).



3.2. IMPORTACIONS DE BÉNS

El fet imposable està constituït per la importació de béns, entenent-se com a tal l'entrada a l'interior del país d'un bé procedent d'un territori tercer.

Tenen la consideració d'importació a l'efecte de l'IVA:

- a) L'entrada definitiva de béns procedents d'un país que no pertanga a la Unió Europea.
- b) L'entrada definitiva de béns procedents d'un territori franc.
- c) L'entrada definitiva de béns procedents d'un règim duaner especial.
- d) L'incompliment dels requisits determinants de l'afectació al trànsit internacional o al salvament, assistència marítima o a la pesca, de vaixells o aeronaus que hagueren gaudit d'exempció.
- e) L'adquisició en el territori interior de béns destinats a usos diplomàtics, consulars o d'organismes internacionals, llevat que l'adquirent expedisca immediatament i definitivament els béns fora del territori de la Comunitat.



4. ÀMBIT D'APLICACIÓ ESPACIAL

L'IVA grava les operacions econòmiques sempre que es realitzen en la Península i les Illes Balears. Les operacions que es realitzen en la resta del territori estatal (Canàries, Ceuta i Melilla) i, per descomptat, les que es duen a terme a l'estranger, no se sotmeten a gravamen.

LLIURAMENTS DE BÉNS

Els lliuraments de béns s'entenen realitzats en el territori d'aplicació de l'impost quan els béns es posen a la disposició de l'adquirent en aquest territori.

Al costat d'aquesta regla, la Llei en conté unes altres, algunes de les quals exposem sintèticament:

- a) Els lliuraments de béns immobles s'entendran realitzats on radiquen aquests.
- b) També s'entenen realitzades en el territori les vendes a distància quan s'haja optat per la tributació en origen.
- c) Els lliuraments de gas a través d'una xarxa de gas natural situada en el territori de la Comunitat o de qualsevol xarxa connectada a aquesta xarxa, els lliuraments d'electricitat o els lliuraments de calor o de fred a través de les xarxes de calefacció o de refrigeració, quan tingueren com a destinatari un empresari situat en el territori d'aplicació de l'impost, o quan l'ús o consum d'aquests productes es realitze en ell.

PRESTACIONS DE SERVEIS

IVA LLOC DE REALITZACIÓ DE SERVEIS REGLES GENERALS (Article 69, Un, Llei de l'IVA)		
PRESTADOR (EMPRESARI)	DESTINATARI	SUBJECCIÓ
Resident en Península i Illes Balears	Empresari resident en Península i Illes Balears	SÍ
	Empresari resident en un altre estat UE	NO
	Empresari resident a Canàries, Ceuta, Melilla o en estat NO UE	NO
	No empresari resident en Península i Illes Balears	SÍ
	No empresari resident en un altre estat UE	SÍ
	No empresari resident a Canàries, Ceuta, Melilla (amb excepcions) o en estat NO UE	NO
Resident en un altre estat UE	Empresari resident en Península i Illes Balears	SÍ
	Empresari resident en un altre estat UE	NO
	Empresari resident a Canàries, Ceuta, Melilla o en estat NO UE	NO
	No empresari resident Península i Illes Balears	NO
	No empresari resident en un altre estat UE	NO
	No empresari resident a Canàries, Ceuta, Melilla o estat NO UE	NO
Resident a Canàries, Ceuta, Melilla o en estat no UE	Empresari resident en Península i Illes Balears	SÍ
	Empresari resident en un altre estat UE	NO
	Empresari resident Canàries, Ceuta, Melilla o en estat NO UE	NO
	No empresari resident Península i Illes Balears	NO
	No empresari resident en un altre estat UE	NO
	No empresari resident a Canàries, Ceuta, Melilla o en estat NO UE (amb excepcions)	NO

ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES

Ja hem vist amb anterioritat que la peculiaritat de les operacions intracomunitàries consisteix en el fet que se sotmeten a gravamen en destinació i no en origen.

En conseqüència, tals operacions s'entenen realitzades en el territori d'aplicació (Península i Illes Balears, s'insisteix) quan es trobe en aquest territori el lloc d'arribada de l'expedició o transport amb destinació a l'adquirent.



5. MERITACIÓ

L'IVA és un impost instantani que es merita operació per operació, és a dir, per cada lliurament de béns, prestació de serveis, adquisició intracomunitària o importació que es realitze.

En les **operacions interiors**, la realització del lliurament o de la prestació s'entén realitzada:

- a) En els lliuraments de béns, quan tinga lloc la posada a disposició. No obstant això, en els lliuraments de béns efectuats en virtut de contractes de vendes a termini, amb pacte de reserva de domini o d'arrendament de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a totes dues parts, la meritació es produeix quan els béns es posen en possessió de l'adquirent.
- b) En les prestacions de serveis, quan aquests es presten, executen o efectuen o, en el seu cas, quan tinguen lloc la posada a la disposició dels béns sobre els quals recaiguen.
- c) En les execucions d'obra, amb o sense aportació de materials, les destinatàries dels quals siguen les Administracions Públiques, en el moment de la seua recepció provisional.

En els supòsits d'autoconsum, quan s'efectuen les operacions gravades.

En les **adquisicions intracomunitàries**, la meritació es produeix conformement a les mateixes normes que regeixen respecte a les operacions anteriors.

En les **importacions de béns**, l'impost es merita en el moment en què se sol·licita de la Duana el despatx de mercaderies.



6. EXEMPCIONS

6.1. REGLES GENERALS

Les normes de l'impost estableixen un gran nombre d'exempcions:.

Les exempcions de l'IVA tenen una sèrie de característiques peculiars, uns efectes i unes conseqüències que és necessari posar en relleu:

- a) L'operació exempta suposa la inexistència del gravamen i, per tant, com que no existeix cap quota tributària, no es produeix la repercussió a l'adquirent del bé o destinatari dels serveis.
- b) Les exempcions són sempre objectives, la qual cosa explica que, a vegades, no abasten totes les operacions que realitza un subjecte, sinó únicament algunes.
- c) La major part de les exempcions s'apliquen de manera automàtica. A vegades, no obstant això, és necessari el reconeixement per l'Administració a petició dels interessats.
- d) Una de les peculiaritats més cridaneres de la Llei de l'IVA és la possibilitat de renunciar a certes exempcions. En concret, les que afecten els lliuraments de terrenys rústics o no edificables, els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions, i les operacions realitzades amb or d'inversió.

6. EXEMPCIONS

6.2. EXEMPCIONS EN PARTICULAR

Exempcions en operacions interiors

Estan exemptes:

- Les activitats sanitàries.
- L'activitat d'ensenyament en tots els nivells i graus del sistema educatiu.
- Les activitats de la Seguretat Social.
- Els serveis d'assistència social.
- Les activitats socioculturals.
- Les loteries, apostes i jocs organitzats per l'Organisme Nacional de Loteries i Apostes de l'Estat i l'Organització Nacional de Cecs.

Exempcions en l'exportació

Com a regla general, cal assenyalar que estan exemptes totes les exportacions, les operacions assimilades a elles i els serveis accessoris, i aquesta exempció és de caràcter ple, és a dir, amb dret a deduir les quotes suportades, segons estudiarem més endavant.

Exemples d'aquestes exempcions: els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats en el marc de les relacions diplomàtiques i consulars.

7. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

7.1. SUBJECTES PASSIUS

LLIURAMENTS DE BÉNS I PRESTACIONS DE SERVEIS

Són subjectes passius:

- a) Les persones físiques o jurídiques que tinguen la condició d'empresaris o professionals i realitzen les operacions gravades.
- b) Les persones físiques o jurídiques que tinguen la condició d'empresaris o professionals per als qui es realitzen les operacions subjectes a gravamen.
- c) Les entitats de l'art. 35.4 LGT.

En les *adquisicions intracomunitàries*, per regla general els subjectes passius són els adquirents dels béns.

En les *importacions* són subjectes passius els qui realitzen les importacions, entenent-se per tals:

- a) Els destinataris dels béns importats, siguen adquirents, cessionaris o propietaris d'ells, o bé consignataris que actuen en nom propi en la importació d'aquests béns.
- b) Els viatgers, per als béns que porten en entrar en territori subjecte.
- c) Els propietaris dels béns, en els casos no contemplats anteriorment.

7. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

7.2. RESPONSABLES

La Llei de l'IVA estableix diversos supòsits de responsabilitat, la major part amb caràcter solidari.

Són responsables solidaris de l'impost:

- a) Les associacions garants en els casos determinats en els convenis internacionals.
- b) RENFE, quan actue en nom de tercers en virtut de convenis internacionals.
- c) Les persones o entitats que actuen en nom propi i per compte dels importadors.

Subsidiàriament, són responsables de l'impost els agents de Duana, quan actuen en nom i per compte dels seus comitents.

7. SUBJECTES PASSIUS I RESPONSABLES

7.3 REPERCUSSIÓ DE L'IMPOST

En definitiva, el principi general de la repercussió en l'IVA es pot enunciar dient que els subjectes passius hauran de repercutir íntegrament l'import de l'impost sobre la persona per a qui es realitze l'operació gravada.

Les normes que s'estableixen entorn dels requisits formals són les següents:

- a) La repercussió de l'impost haurà d'efectuar-se de manera expressa, mitjançant factura o document substitutiu.
- b) La quota repercutida haurà de consignar-se separadament de la base imposable, fins i tot en el cas de preus fixats administrativament, indicant el tipus impositiu aplicat.
- c) El repercutit tindrà dret a exigir la factura, que haurà de contenir tots els requisits establits reglamentàriament, sempre que s'acredite la seua condició d'empresari o professional subjecte a l'impost i sempre que les quotes repercutides siguen deduïbles.

8. BASE IMPOSABLE

8.1. OPERACIONS INTERIORS

La base imposable de l'impost estarà constituïda per l'import total de la contraprestació de l'operació subjecta.

La Llei de l'IVA estableix, al costat de la regla general que acabem d'examinar, una sèrie de regles referides a algunes operacions, entre altres les següents:

- a) En les operacions la contraprestació de les quals no consistisca en diners, es considerarà com a base imposable l'import, expressat en diners, que s'haguera acordat per les parts.
- b) En l'autoconsum de béns, la base imposable serà el preu de la compra d'aquests béns o el seu cost, en cas que hagueren sigut elaborats pel subjecte passiu.
- c) En l'autoconsum de serveis, es considerarà com a base imposable el cost imputable dels béns i serveis utilitzats pel subjecte passiu en la prestació d'aquells.
- d) Quan es realitzen operacions entre les parts vinculades, la base imposable serà el valor de mercat de l'operació realitzada, entenent per tal el que s'hauria convingut entre persones o entitats independents en condicions de lliure competència; regla que serà aplicada quan una altra cosa suposara perjudicis a la Hisenda Pública (bé perquè les quotes repercutides foren menors de les degudes, bé perquè les quotes suportades alteraven el joc normal de les deduccions).

8. BASE IMPOSABLE

8.2. ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES

La regla general continguda en la Llei estableix que la base imposable en les adquisicions intracomunitàries es determinarà conformement a les normes que regeixen en les operacions interiors.

8.3. IMPORTACIONS

En les importacions, la base imposable està constituïda pel «Valor en Duana», afegint a aquest, si no els té inclosos, els següents conceptes:

- a) Els drets d'aranzel duaner, i qualssevol altres tributs reportats en ocasió de la importació (exaccions reguladores agrícoles, impostos especials, etc.).
- b) Les despeses accessòries i complementàries que es produïsquen fins al primer lloc de destinació a l'interior del país (el que figura en el document de transport), ja que aquest és precisament el punt que culmina el concepte fiscal d'importació.

9. TIPUS DE GRAVAMEN

Els tipus de gravamen en l'IVA són tres:

- El primer, **ordinari**, és el **21%**. S'aplica a totes les operacions que no tinguen assenyalat un tipus de gravamen específic.
- El segon, **reduït**, és del **10%**. S'aplica en lliuraments de béns i prestacions de serveis d'ús generalitzat. Entre altres:
 - Productes per a l'alimentació, tant humana com animal, excepte les begudes alcohòliques.
 - Els habitatges, incloses les places de garatge (amb un màxim de dues) i els annexos que es transmeten amb elles, però no els locals de negoci, així com les execucions d'obra que tinguen per objecte aquelles íntegrament o en part.
 - Els serveis de transport de viatgers i els seus equipatges.
 - Els serveis d'hostaleria i restaurant.
 - Els serveis prestats en favor dels titulars d'explotacions agràries, excepte les cessions i arrendaments d'immobles.
- El tercer és el **superreduït**, del 4% i s'aplica a lliuraments de béns i prestacions de serveis que podem qualificar d'essencials. Entre altres:
 - Pa, llet, formatge, ous, llibres, periòdics, vehicles per a discapacitats...

10. DEDUCCIÓ DE L'IMPOST

Els subjectes passius de l'IVA podran deduir, de les quotes tributàries reportades, aquelles que hagueren suportat en les adquisicions de béns, prestacions de serveis, adquisicions intracomunitàries o importacions, en la mesura en què els béns i serveis adquirits hagueren sigut utilitzats en la realització d'operacions subjectes, i no exemptes, a l'IVA mateix.

És necessari, a més, que els subjectes reunisquen altres requisits:

- a) És necessari que tinguen la condició d'empresaris o de professionals.
- b) També pot demanar la deducció, encara que amb caràcter excepcional, qualsevol subjecte passiu (siga o no empresari o professional) que ocasionalment transmeta un mitjà de transport nou, quan la transmissió estiga exempta a Espanya perquè constitueix un supòsit d'adquisició intracomunitària.
- c) És necessari que els subjectes passius hagen iniciat efectivament la realització dels lliuraments de béns o prestacions de serveis que constitueixen l'objecte de la seua activitat, encara que, com veurem de seguida, es poden deduir les quotes suportades abans de l'inici de l'activitat. S'entén que s'ha produït tal inici quan comence la realització habitual d'aquestes activitats.

11. MECÀNICA DE L'IMPOST

El model fonamental és el 303, que amb caràcter general es presenta trimestralment:

- De l'1 al 20 d'abril (primer trimestre).
- De l'1 al 20 de juliol (segon trimestre).
- De l'1 al 20 d'octubre (tercer trimestre).
- De l'1 al 30 de gener (quart trimestre).

Amb caràcter general es presenten 4 declaracions a l'any.

En el quart trimestre també es presenta el resum anual (model 390), que és una declaració informativa.