

BLOQUE VI. TEMA 16.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.
EL HECHO IMPONIBLE: LAS ENTREGAS DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.
EL SUJETO PASIVO Y LA BASE IMPONIBLE.
TIPOS IMPOSITIVOS.
LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.
DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES.
REGÍMENES ESPECIALES.

I. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

A) REGULACIÓN

El IVA tuvo su entrada en el Sistema Tributario **español en 1986**, con la adhesión de España a la CEE, y constituye en la actualidad la Base del Sistema de Imposición Indirecta.

Se trata de un Impuesto armonizado a nivel de la UE, (**Dir 2006/112/CE**, relativa al **Sistema Común del IVA**).

En España, se regula en la **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de IVA** y el **RD 1624/1992**, ambas normas objeto de diversas modificaciones.

B) NATURALEZA

Art.1 LIVA: "El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios (EByPS) efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes (AIB).
- c) Importaciones de bienes ".

Como rasgos del Impuesto:

1. **Indirecto:**
2. **Real,**
3. **Objetivo,**
4. **Instantáneo.**
5. **Sobre el consumo,.**
6. **Plurifásico**, grava EB y PS en las diferentes fases de producción y comercialización. **a** través del mecanismo de las **deducciones** de "**cuota sobre cuota**", **soportándolo efectivamente los consumidores finales** al efectuar sus consumos de bienes y servicios.
7. **Cedido parcialmente a las CCAA**, en el 50%.

C) ÁMBITO DE APLICACIÓN

Art. 2 LIVA: "el impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras del **Concierto y Convenio Económico** en vigor, en los Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.

Se tendrán en cuenta **Tratados y Convenios Internacionales** parte del ordenamiento interno español".

Art. 3 LIVA: "El **ámbito espacial de aplicación del Impuesto** es el territorio español, incluyendo islas adyacentes, mar territorial hasta doce millas náuticas, y espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito, con ciertas exclusiones; en España:

- Ceuta y Melilla, **no forman parte de la Unión Aduanera**, y
- Canarias, **territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios** (en Canarias se aplica un impuesto no armonizado de estructura similar al IVA, el Impuesto General Indirecto Canario, IGIC, cuyo rendimiento está cedido totalmente a la CA.

II. EL HECHO IMPONIBLE: LAS ENTREGAS DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.

El Artículo 1 LIVA contempla los siguientes hechos imponibles:

- 1º Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios realizadas por empresarios o profesionales, son las “operaciones interiores”.
- 2º Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.
- 3º Importaciones.

Centrándonos en las Operaciones Interiores (Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios):

A) ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS (ART 4 LIVA)

Están Sujetas al impuesto las **Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios** realizadas en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Es, por tanto, fundamental para la delimitación del Hecho Imponible la **definición de empresario o profesional y la de actividad empresarial o profesional.**

Art. 5.1 LIVA, se considerarán **empresarios o profesionales:**

- a. Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales **a que se refiere el art 5.2.** No quienes realicen **exclusivamente Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios a título gratuito.**
- b. Sociedades mercantiles, **salvo prueba en contrario.**
- c. Los **arrendadores de bienes.**
- d. Quienes **efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas**, a su venta, **aunque sea ocasionalmente.**

Art. 5.2. Son **actividades empresariales o profesionales** las que impliquen la **ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.**

En particular, actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Pasaremos a definir los conceptos básicos para la delimitación de este tipo de operaciones:

B) Concepto de entrega de bienes.

Art. 8.1 LIVA: Se considera **entrega de bienes la transmisión del poder de disposición** sobre **bienes corporales**, incluso mediante cesión de títulos representativos. Los bienes corporales incluyen: el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás **modalidades de energía.**

Art 8.2 LIVA también tienen la consideración de entregas de bienes, por tener efectos económicos equiparables:

1. **Las Ejecuciones de obra** de una edificación, si coste de los materiales aportados por el empresario excede del **40% de la BI;**
2. **Aportaciones no dinerarias de elementos del patrimonio empresarial o profesional** y adjudicaciones en caso de liquidación o disolución en cualquier tipo de entidades, **incluyendo la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una Comunidad de Bienes a favor de los comuneros.**
3. **Transmisiones de bienes** en virtud de **norma o resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.**
4. Transmisiones de bienes en **contratos de comisión** de venta o compra.
5. Suministro de **productos informáticos normalizados.**

Art. 9 LIVA Son operaciones asimiladas a las entregas de bienes los autoconsumos de bienes, debiendo distinguirse

AUTOCONSUMOS EXTERNOS

- a) Consisten en la **Transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial** o profesional del SP a su **patrimonio o consumo personal**, o a terceros, a título gratuito.

AUTOCONSUMOS INTERNOS

- c) El **cambio de afectación** de bienes corporales de un sector **a otro diferenciado de su actividad** empresarial o profesional, o la afectación de bienes del circulante para **su utilización como bienes de inversión**. (p ej edificio construido para vender, que luego se afecta a actividad de arrendamiento, en la misma empresa).

C) Concepto de Prestación de Servicios. (Art. 11.1 LIVA)

Se define **prestación de servicios** negativamente: toda operación sujeta a IVA **que no tenga** la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Art. 11.2 LIVA en particular:

1. El **ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio**.
2. **Los arrendamientos de bienes, empresas o establecimientos mercantiles**.
3. **Cesiones de derechos de autor, propiedad intelectual e industrial**.
4. **Ejecuciones de obra que no sean Entregas de Bienes**.
5. **Traspasos de locales de negocio**.
6. **Transportes**.
7. **Servicios de hostelería**.
8. **Operaciones financieras de seguro y de crédito**.
9. **Servicios de hospitalización**.
10. **Utilización de instalaciones deportivas**.

art. 12 Son operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios , los autoconsumos de servicios; Prestaciones de servicios a título gratuito por el SP, para **fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional, (por ejemplo, elaborar un proyecto de arquitectura gratuitamente a otra persona, o para sí mismo).**

D) Operaciones No Sujetas.

Estas operaciones no tributan por IVA, sin perjuicio, en su caso de la tributación por TPO.

El art 7, las define atendiendo a

- 1°) Razones **técnicas**
- 2°) Razones de **simplificación**
- 3°) Po e el **escaso significado económico** de algunas operaciones.

Entre otras:

1. La transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial que, **constituyan una unidad económica autónoma (si hay inmuebles, estos tributan por TPO, sin posibilidad de renuncia a la exención, al tratarse de operaciones no sujetas a IVA)**.
- a) Las operaciones efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional **exclusivamente por la realización ocasional de urbanización de terrenos o, promoción o rehabilitación de edificaciones**.
2. **Entregas gratuitas de muestras, impresos u objetos publicitarios** y Prestaciones de **servicios** sin valor comercial estimable, con fines de promoción.
3. Servicios prestados por **Personas Físicas en relaciones administrativas o laborales**.

4. **Las EB y PS realizadas directamente por Administraciones Públicas** sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria, salvo que **actúen por medio de empresas mercantiles**.
En todo caso, están sujetas determinadas actividades, también realizadas por el sector privado, entre otras, telecomunicaciones, distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica, transportes de personas y bienes.
5. **Concesiones y autorizaciones administrativas**, excepto las del **dominio público portuario, aeroportuario, o ferroviario**.
6. Las **entregas de dinero a título de contraprestación o pago**.

III. EL SUJETO PASIVO Y LA BASE IMPONIBLE.

1. EL SUJETO PASIVO

A) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios (Art.84)

Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo los supuestos de **autorepercusión, o inversión del sujeto pasivo**, en los que los sujetos pasivos serán los Empresarios y Profesionales **para quienes** se realicen las operaciones sujetas, y no quienes las realicen. Las operaciones de inversión del sujeto pasivo principales son la siguientes:

- a) Los empresarios o profesionales **para quienes se realicen** las operaciones sujetas al Impuesto cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. con determinadas excepciones.
- b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- c) Entregas de desechos, desperdicios y demás materiales de recuperación de la industria que contengan metales o sus aleaciones. También entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- d) Determinadas **entregas de bienes inmuebles**:
 - o Las efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
 - o Las entregas exentas en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención (segundas entregas de bienes inmuebles sujetas en principio a TPO, en las que se renuncia a la exención de IVA, y pasan a estar sujetas al impuesto).
- e) Ejecuciones de obra, que consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

3.- También tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto (entidades del 35.4 LGT).

B) En las adquisiciones intracomunitarias (Art.85) y en importaciones (Artículo 86)

Serán sujetos pasivos quienes realicen dichas adquisiciones, o importaciones, por inversión del SP)

2. LA BASE IMPONIBLE

A) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios (Art.78 -81)

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

- 1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.
- 3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.
- 4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 5.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- 6.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
- 7.º El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Los **artículos 80 y 81** recogen las reglas para la determinación y modificación de la base imponible.

B) En las adquisiciones intracomunitarias (Art.82)

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

C) En las importaciones (Artículo 83)

Como regla general, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana:

- a. Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

IV. TIPOS IMPOSITIVOS.

Los **Arts. 90 y 91** establecen un **tipo general del 21%** y la aplicación **de un tipo reducido del 10% y otro superreducido, del 4%**.

A) TIPO IMPOSITIVO GENERAL. ART. 90 LIVA.

Se aplicará el **tipo del 21%** a todas las operaciones sujetas al impuesto a las que no resulte de aplicación alguno de los tipos reducidos.

Tipo reducido del 10 %. Art. 91.uno LIVA, se aplicará a las operaciones siguientes:

1º Las entregas, AIB o importaciones de los bienes siguientes:

- a) Alimentos para humanos o animales, excepto las bebidas alcohólicas, y aquellos a los que sea de aplicación el tipo del 4%.
- b) Los animales, vegetales y productos utilizados para la obtención de alimentos.
- c) Semillas; fertilizantes, herbicidas, plaguicidas.
- d) Las aguas para la alimentación humana o animal o para el riego.
- e) Los medicamentos para uso animal.
- f) Aparatos, (gafas, lentillas) destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre o animales.
- g) Las viviendas no VPO, incluidas dos plazas de garaje y anexos.
- h) Las semillas, bulbos, y productos vegetales para la obtención de flores y plantas vivas.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

- a) Los transportes de viajeros y sus equipajes.
- b) Los servicios de hostelería, restaurantes.
- c) Las operaciones de plantación, siembra, abonado, cultivo y recolección.
- d) Servicios de limpieza de vías, parques y jardines.
- e) La entrada a bibliotecas, archivos y museos.
- f) Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- g) Obras de renovación y reparación en edificios de viviendas, para su uso particular.
- h) Arrendamientos con opción de compra de edificios de viviendas.
- i) derechos de aprovechamiento por turno de edificios.

B) TIPO IMPOSITIVO REDUCIDO DEL 4%. ARTÍCULO 91.DOS LIVA,

Se aplicará a:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

- a) El pan, las harinas, la leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales.
- b) Los libros, periódicos y revistas.
- c) Los medicamentos para uso humano.
- d) Los vehículos para personas con movilidad reducida.
- e) Las prótesis, e implantes internos para personas.
- f) Las VPO de régimen especial o de promoción pública.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

- g) 1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas.
- h) 2.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios de VPO.

Además **la ley establece los tipos impositivos del RECARGO DE EQUIVALENCIA** para comerciante minoristas que tributan en este régimen, siendo el 0'5%, el 1,4% o el 5,2%, según los casos.

V. LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.

(art. 88). Los SP deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarla.

Esta regla general **se exceptiona** en los supuestos, de aplicación de la regla de inversión del SP, en las AIB e Importaciones, en las que el SP **será el destinatario** de la operación.

Requisitos de la repercusión:

a) **Formales:** debe realizarse en FACTURA.

b) Temporales:

1. la repercusión debe realizarse al tiempo de expedir y entregar la factura,
2. el destinatario **no está obligado a soportar la repercusión con anterioridad al devengo,**
3. el derecho a la repercusión caduca **cuando transcurre un año desde el devengo,**

Se podrán **rectificar las cuotas repercutidas** cuando las mismas se hubiesen determinado incorrectamente, o se modifique la BI.

6. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES.

A) DEDUCCIONES

Una de las características fundamentales del IVA es su **neutralidad**.

Para ello, **se permite a los SP la deducción**, en cada fase sujeta a gravamen, del impuesto satisfecho con motivo de sus compras a terceros.

El régimen general de deducciones utilizado en España es el de deducción "**cuota a cuota**"; regulado en los **arts. 92 a 114** de la LIVA.

B) REQUISITOS Y LIMITACIONES DEL DERECHO A DEDUCIR

1.- REQUISITOS OBJETIVOS Art.92 LIVA

son deducibles las siguientes cuotas:

- a) las **soportadas por repercusión directa** en adquisiciones de bienes o en PS,
- b) las **cuotas satisfechas** por los SP en:
 - **importaciones de bienes, y en las adquisiciones intracomunitarias**
 - soportadas en autoconsumos,
 - Las soportadas en relación con las operaciones sujetas que se efectúen **por personas o entidades no establecidas en el Territorio de Aplicación del Impuesto.**

2.- REQUISITOS FUNCIONALES

Se puede deducir el IVA soportado en tanto se utilicen los **B y S en la realización de operaciones sujetas y no exentas.**

Excepcionalmente se pueden deducir las cuotas soportadas por adquisiciones de B y S utilizados **en operaciones no sujetas o exentas (exención plena)**, y son:

- a) EB y PS exentas por tratarse **de exportaciones u operaciones asimiladas a las exportaciones,**
- b) las **entregas intracomunitarias,**

3.- REQUISITOS SUBJETIVOS

Para poder deducir las cuotas soportadas, es necesario ser Sujeto Pasivo del IVA y , además los SP, deben reunir **otros requisitos, art.93 LIVA:**

- a) es necesario que **tengan la condición de empresarios o de profesionales** y hayan **iniciado la realización habitual de EB o PS.**
- b) Las **cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual** de EB o PS pueden deducirse de acuerdo con las condiciones de los arts.111 y ss.
- c) y también **que los E/P realicen operaciones sujetas y no exentas.**

4.- LIMITACIONES FUNCIONALES DEL DERECHO A DEDUCIR art.95.1 LIVA:

Los E/P **no pueden deducir las cuotas** soportadas **que no se afecten, directa y exclusivamente**, a su actividad, **no entendiéndose afectos directa y exclusivamente**, art. 95.Dos LIVA:

- a) Los que se destinen a la actividad por períodos de **tiempo alternativos**.
- b) Los que se utilicen **simultáneamente** para actividades empresariales o profesionales y privadas.
- c) Los que **no figuren** en la contabilidad o registros oficiales.
- d) Los que **no se integren** en el patrimonio empresarial (consumo privado).
- e) **Se pueden deducir las cuotas soportadas en bienes de inversión afectos**.
- f) Cuando se trate de **automóviles y motocicletas**, se presumirán afectados al **50%, salvo taxis, camiones, autoescuelas, agentes comerciales, en que la afectación es del 100%**

5.-. LIMITACIONES OBJETIVAS

Art.96 LIVA señala las exclusiones del derecho a deducir **las cuotas soportadas** por adquisición o autoconsumo de una serie de B y S accesorios. Entre otros:

- a) **joyas**, y objetos elaborados con oro o platino.
- b) los **alimentos, bebidas y el tabaco**,
- c) los **espectáculos y servicios** de carácter recreativo,
- d) los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, **salvo que tuviesen la consideración de gasto fiscalmente deducible** a efectos del IRPF o del IS.

6.-LIMITACIONES TEMPORALES Y PROCEDIMENTALES Art.98 LIVA

Art. 99 Ejercicio del derecho a deducir: en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación (trimestrales o mensuales), los SP **podrán deducir globalmente el importe total de las cuotas de IVA soportado en dicho período del importe de las cuotas devengadas durante el mismo período de liquidación.**

Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el E/P que las soportó

Art. 100 el derecho a la deducción caduca cuando no se hubiera ejercitado dentro del plazo de 4 años,

C) DEVOLUCIONES.

1. DEVOLUCIONES EN GENERAL.

Art. 115 cuando las cuotas soportadas **excedan continuamente** del montante de las devengadas, los SP tendrán derecho a solicitar, con carácter general la devolución del saldo a su favor a **31 de diciembre** en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, conforme a lo previsto en el **Art 116**

La Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional, **dentro de los seis meses siguientes** al término del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente.

2. DEVOLUCIONES MENSUALES.

El Art 116 LIVA establece el sistema de devolución mensual en el IVA.

Para ello, los SP **deberán estar inscritos en el Registro de devolución mensual gestionado por la AEAT,**

Existen una serie de supuestos de devolución especiales:

- a) Devoluciones en régimen de viajeros.
- b) Solicitud de devolución de cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la comunidad.
- c) Devoluciones a empresarios y profesionales no establecidos en el TAI por cuotas soportadas en dicho territorio.

7. REGÍMENES ESPECIALES.

Para finalizar la LIVA establece una serie de **regímenes especiales** regulados en el **Título IX LIVA (arts. 120 a 163)** y son los siguientes:

1. Régimen simplificado
2. RE de las agencias de viaje,
3. RE de la agricultura, ganadería y pesca
4. RE del recargo de equivalencia,
5. RE de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
6. RE aplicable a los servicios prestados por vía electrónica,
7. RE aplicable a las ops con oro de inversión.
8. RE del grupo de entidades.
9. RE del criterio de caja.

Los RE tienen carácter voluntario, excepto de los de **recargo de equivalencia, agencias de viaje y operaciones con oro de inversión, que son obligatorios**.

Para el resto de Regímenes especiales se establece la posibilidad de **opción y renuncia**.

Los **Regímenes Simplificado y de Agricultura Ganadería y Pesca** se aplicarán automáticamente salvo renuncia expresa de los Sujetos Pasivos.

Dichas renuncia tendrá efecto para un mínimo de **tres años**.