

TEMA 2. El IVA.

1. Concepto de IVA

Es un impuesto indirecto que grava el [Author ID1: at Fri Jun 11 08:49:00 1999] [Author ID1: at Fri Jun 11 08:49:00 1999] consumo de forma multifásica (varias fases). El IVA grava exclusivamente el valor añadido en cada fase del proceso y no incluye cargas fiscales anteriores mediante el mecanismo de la deducción del IVA soportado.

EJ: $100 + 150 + 24 + 225 + 36$

----- Empresario1 ----- Empresario 2 ----- Consumidor final

Compra vende para vende

Materias que transforme

Primas

El empresario 1 su liquidación será: $24 - 16 = 8$

El empresario 2 su liquidación será: $36 - 24 = 12$

El consumidor final paga 36 porque no tiene la posibilidad de repercutírselo a nadie.

El IVA garantiza la neutralidad territorial de la carga final, no sometiendo a gravamen las exportaciones ó entregas intracomunitarias y sujetando al impuesto las importaciones y adquisiciones intracomunitarias.

Características del impuesto:

- Impuesto indirecto: En el sentido jurídico y económico.
- Impuesto real: no se grava con referencia a una persona en concreto.
- Impuesto objetivo: no tiene en cuenta las condiciones personales del Sujeto Pasivo.
- Impuesto instantáneo: Grava operaciones económicas aisladas, sin embargo a la hora de la gestión se toman en consideraciones un conjunto de operaciones realizadas en un determinado periodo.

Es un impuesto de naturaleza comunitaria regulado por la directiva 77/388 también conocida como la sexta directiva.

El IVA es compatible con los impuestos especiales de fabricación (impuestos sobre el alcohol, tabaco e hidrocarburos) y con impuestos especiales sobre medios de transporte y primas de seguros.

Respecto del ITP, el IVA es compatible con las modalidades de OS y AJD. Mientras que es incompatible con TPO con la excepción de determinadas operaciones inmobiliarias.

2. Hecho Imponible.

Se gravan 3 grupos de operaciones sujetas al impuesto:

- Operaciones Interiores.
- Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.
- Importaciones.

Operaciones Interiores.

El IVA se exige en todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios ó profesionales a título oneroso, sea habitualmente ó de forma ocasional, siempre que las operaciones se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial ó profesional, es decir, hay 2 requisitos básicos:

- Que la prestación puede ser entregada [Author ID1: at Fri Jun 11 08:45:00 1999] [Author ID1: at Fri Jun 11 08:45:00 1999]de bienes ó prestación de servicios realizados por empresarios ó profesionales.
- Se realice en el ámbito de una actividad profesional ó profesional.

Concepto de Actividad Empresarial ó Profesional.

Empresario: Aquel que realiza la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, con la finalidad de intervenir en la distribución ó producción de bienes y servicios.

Actividad Empresarial: La ley incluye las actividades de fabricación, comercio, prestación de servicios: agrícolas, ganaderos, artísticas, etcAdemás considera que son siempre actividades empresariales las siguientes:

- Cualquier acto realizado por una sociedad mercantil
- La transmisión de patrimonio empresarial
- Arrendamientos de bienes aunque se realicen de forma ocasional.
- La urbanización de terrenos y la promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones para su venta

Además se presume que la actividad es empresarial ó profesional si se anuncia de cualquier

forma el ejercicio de una actividad mercantil, ó el Sujeto Pasivo está dado de alta en el IAE.

Entrega de Bienes (art. 8)

Definición de Entrega de Bienes: Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Este concepto es más amplio que la Compra-Venta ó la Compra-Venta mercantil e incluye otras operaciones jurídicas en los que se transmite la propiedad.

Supuestos concretos en los que transmitiéndose la propiedad no se efectúa C-V mercantil:

- Cualquier contrato traslativo: permuta
- Supuesto de posesión de buena fe ó adquisición en el local de venta al público.
- Entregas derivadas de la aplicación de la ley ó de una decisión judicial.
- Los arrendamientos con operaciones de compra y las ventas con reserva de dominio.

Además existen una serie de supuestos en los que no se transmite la propiedad, sino la actividad económica, sin embargo, se consideran entrega de bienes a efectos de IVA:

- Ejecución de obras que tengan por objeto la construcción ó rehabilitación de un edificio, siempre que los materiales aportados por el empresario excedan el 20% de la BI.
- Aportaciones no dinerarias (elementos patrimoniales) realizadas por el Sujeto Pasivo del impuesto, ó

sociedades ó comunidades.

- Transferencia por parte de un Sujeto Pasivo de un bien corporal de su empresa a otro empresario de la UE para afectarlo a las necesidades de la misma empresa en el país de destino (la operación tributa en el país de destino).
- Suministro de productos informáticos normalizados, es decir, que sean producidos en serie y que sean utilizables por cualquier usuario. (En cuanto un producto concreto para una determinada empresa es una prestación de servicios y no una entrega de bienes).
- Transmisión de bienes entre comitente y comisionista que actúa en nombre propio. (En estos casos se entiende que hay 2 entregas autónomas (del comitente al comisionista y de éste al cliente)).
- Autoconsumo: El objeto de esta asimilación es evitar consumos finales privilegiados que no paguen el IVA (autoconsumo interno) ó que permitan deducciones más favorables (autoconsumo externo). El autoconsumo puede ser de 2 tipos:
 - Externo: En el que los bienes y servicios salen del patrimonio empresarial sin que se produzcan repercusión de IVA, bien porque pasan a formar parte del patrimonio del Sujeto Pasivo, ó bien porque se pasan a un tercero. En estos casos se transfiere el bien sin IVA, pero se deduce el soportado en la adquisición, de ahí que sea necesario compensar ese IVA mediante la autorrepercusión (ej: 1 bien de los que forma parte de la actividad se entrega sin que repercuta el IVA, ya que no se cobra el IVA al que se le entrega el bien, lo pagará el que lo entrega).
 - Interno: El bien no sale del patrimonio empresarial, pero:
 - Se afecta a una actividad que concede un derecho de deducción diferente al de la actividad a la que inicialmente se afectó el bien (yo compro un bien y lo afecto a la actividad y lo transfiero dentro de la empresa a otro sector que no tiene derecho a esa deducción, se debe autorrepercutirse el IVA por la diferencia que existe entre ambas deducciones.
 - El bien se transfiere del activo circulante de la empresa para ser utilizado como bien de inversión (una empresa tiene su patrimonio y a la vez tiene sus activos circulantes para venderlos, si yo paso un activo circulante a parte de mi patrimonio, sólo se gravará si la operación para la que yo destino el bien del activo circulante, es una actividad sujeta y no exenta de IVA)

Art. 9 Supuestos que recoge la ley de autoconsumo:

Autoconsumo externo: – Transferencia del patrimonio empresarial a patrimonio personal

- Transferencia de los bienes a terceros sin contraprestación.

Autoconsumo interno: – Cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial ó profesional.

– Utilización para la propia actividad de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados , adquiridos ó importados por el propio Sujeto Pasivo. (son bienes que pasan de Activo Circulante a ser considerados como bienes de inversión (AF))

Este último supuesto sólo está gravado si de haberse comprado el bien a un tercero, el Sujeto Pasivo no hubiera podido deducir el IVA soportado por ejemplo una actividad exenta.

Prestación de Servicios.

Regulados en el Art. 11 de la ley y que se requiere el cumplimiento de 3 requisitos para que la operación sea prestación de actividades:

- Que sea una actividad empresarial ó profesional que no sea entrega de bienes, adquisición intracomunitaria de bienes (AIB) ni importaciones.
- Que exista una relación jurídica entre quien presta el servicio y el que lo recibe.
- Que se produzca un intercambio de prestaciones recíprocas.

Como ejemplo la ley enumera una serie de supuestos:

- Ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Contratos típicos como el de arrendamiento ejecuciones de obra, cesiones de locales comerciales, servicios de transporte, servicios de hostelería ó venta de productos de consumo inmediato, préstamos, seguros y los servicios de mediación ó agencia.
- Autoconsumos de servicios. Se producen en 3 situaciones:
 - Transferencia de bienes ó derechos que no sean considerados entregas de bienes al patrimonio empresarial al patrimonio personal del empresario.
 - Aplicación total ó parcial al uso particular de bienes afectos a la actividad profesional ó empresarial.
 - Prestaciones de servicios a título gratuito.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Este Hecho Imponible es consecuencia de la aplicación en España del régimen transitorio de tributación en destino.

Definición de AIB: Es la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos ó transportados al territorio de aplicación del impuesto con destino al adquirente desde otro estado miembro de la UE cualquiera que sea la persona que los transporte.

Si no se procede de un país de la UE será una importación.

Los AIB suponen la puesta a disposición en España (sin incluir Canarias, Ceuta y Melilla) de un bien procedente de otro estado miembro de la UE.

Requisitos Fundamentales:

- Que se produzca transporte del bien de un estado a otro
- Que los bienes sean adquiridos por un Sujeto Pasivo del IVA (empresario ó profesional). Si es un particular no existe tributación en destino.
- Que el transmitente sea un Sujeto Pasivo que no se beneficie del régimen de franquicia, en el que ni se deduce ni se repercute IVA.

Supuestos especiales de AIB:

- Adquisición de medios de transporte nuevos. Se grava la operación en destino aunque el adquirente sea un particular.
- Ventas a distancia. Son las adquisiciones realizadas por particulares a través del teléfono, correo, por catálogo, .. No tributan en origen sino en destino, para ello es necesario que el comprador sea un particular y que el transporte no lo realice un profesional
- Transferencia de bienes de la empresa de un estado miembro a otro
- Transporte intracomunitario que se considera una operación autónoma y que se considera como operación sujeta en España cuando el transporte se inicie en España ó bien cuando procedente de otro país, el destinatario establecido en España comunique al transportista su identificación a efectos del IVA español.

Importaciones.

Es la entrada en España de un bien procedente de un territorio tercero.

Para que exista importación es necesario que la entrada se produzca físicamente y que los bienes se incorporen definitivamente al mercado interior.

Si un bien que procede de un país tercero se somete a gravamen por importación, y si ese país es un país de la UE su posterior transmisión a otro estado miembro no será considerada como importación en dicho país sino como una operación intracomunitaria. (solo se considera importación la primera transmisión, las posteriores transmisiones serán operaciones intracomunitarias).

La importación sólo se refiere a bienes corporales (no prestación de servicios). La importación está sujeta cualquiera que sea la condición del importador (empresario ó profesional ó consumidor final).

3. Lugar de realización del Hecho Imponible

Operaciones interiores:

- Entregas de Bienes. Por regla general las entregas de bienes se entienden realizadas en España cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio. Además las entregas de bienes que deban ser transportadas se entenderán realizadas en España si es allí donde se inicia dicho transporte. Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas en el lugar donde radiquen los mismos.
- Prestación de servicios. Se puede dividir en:
 - Regla general. Se entienden realizados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los presta.
 - Reglas especiales. Se divide en:
 - Prestaciones relacionadas con inmuebles. En estos casos se entenderán realizados en el lugar de situación del inmueble
 - Servicios del transporte. Se entenderán realizados en España por la parte del trayecto realizada en dicho territorio.
 - Servicios que se entienden realizados en el lugar de su ejecución material. Como por ejemplo los servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico ó docente.
 - Servicios que se entienden realizados en el lugar de la sede de la actividad económica del destinatario salvo que éste esté domiciliado en un estado de la UE y no sea Sujeto Pasivo del impuesto. Esta última regla se aplica para las cesiones de propiedad industrial ó intelectual, servicios de publicidad, servicios de asesoramiento, seguros ó arrendamientos de bienes muebles.(Si un particular francés solicita los servicios de una asesoría española pagará el IVA español porque cumple las 2 excepciones:domiciliado en un estado miembro de la UE y no es Sujeto Pasivo del IVA)
 - Trabajos realizados sobre bienes muebles corporales. Se entenderá prestado el servicio en el lugar de realización de los trabajos.

Adquisiciones Intracomunitarias.

Según el principio de tributación en destino, las operaciones se entienden realizadas en España cuando se encuentre en este el lugar de llegada de los bienes con destino al adquirente. Además también estará gravada en España la AIB si el adquirente es un empresario con NIF español independientemente del lugar de llegada de los bienes.

4. Supuestos de no Sujeción

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a un solo adquirente que continúe en el ejercicio de la misma actividad.
- Entregas gratuitas de mercancías como promoción.
- Concesiones administrativas salvo las que tengan por objeto el derecho a utilizar instalaciones en puertos ó aeropuertos.

5.Exenciones.

Fundamentos y efectos jurídicos:

empresario

iva iva

Este empresario no puede repercutir el IVA porque la operación está exenta (ej: médicos). Este médico no puede deducir el IVA soportado porque no lo repercute lo que se hace es cobrar un precio mayor, el empresario se convierte en consumidor final. Las EIB y las exportaciones están exentas pero si se pueden deducir el IVA soportado(es una excepción)

Efectos de la Exención.

- No se grava la operación exenta y el Sujeto Pasivo no repercute el IVA al adquirente ó beneficiario del bien ó servicio.
- La exención supone la pérdida del derecho a deducir las cuotas de IVA soportados por el Sujeto Pasivo en la adquisición de los bienes destinados a operaciones exentas.

Exenciones en operaciones interiores.

Hay varios tipos:

- Por razón de interés social (actividades sanitarias, de enseñanza y actividades culturales, políticas ó religiosas)
- Operaciones financieras y operaciones de seguro.
- Operaciones inmobiliarias: hay 2 tipos básicos:
- Exenta la entrega y arrendamiento de terrenos rústicos no edificables
- Respecto de las edificaciones, se grava la primera transmisión y están exentas la segunda y posteriores salvo que el sujeto Pasivo renuncie a dicha exención. También está exento el arrendamiento de viviendas.

Concepto de primera entrega: Para que la entrega realizada sea considerada como primera entrega a estos efectos es necesario que se cumplan 3 condiciones:

- Que sea entregada por el promotor.
- Que la construcción ó rehabilitación de la vivienda esté terminada.
- Si la vivienda ha sido utilizada ó arrendada por el propietario, la entrega se produzca antes de 2 años, salvo que se haya arrendado al futuro adquirente (que no es necesario que pasen sólo 2 años, puede pasar más tiempo).

La segunda entrega está exenta salvo en 3 excepciones:

- Estará sujeta la segunda entrega si la entrega se produce en ejercicio de una opción de compra de acuerdo a un contrato de leasing.

- Si la entrega se produce para la rehabilitación de la edificación por parte del adquirente (el tercero compra la vivienda, la rehabilita y luego la vende y hace negocio, se interpreta que el tercero actúa como un empresario)
- Que la edificación vaya a ser objeto de demolición antes de una nueva promoción urbanística.

En las tres entregas exentas es posible renunciar a la exención si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que el adquirente sea Sujeto Pasivo de IVA.
- Que sea un Sujeto Pasivo con derecho a deducción de la totalidad de las cuotas de IVA soportado.
- Que se cumplan determinadas formalidades como que la renuncia sea previa ó simultanea a la operación, que la renuncia se haga operación a operación y que la declaración sea suscrita por el adquirente.

Si no se renuncia a la exención en IVA, se tributa en TPO.

Arrendamientos de terrenos rústicos y viviendas

Están exentos:

- Arrendamientos de terrenos y construcciones para explotaciones agrarias.
- Arrendamiento de edificios ó parte de los mismos destinadas a viviendas, sus garajes y anexos. Estos últimos siempre que se arriendan conjuntamente con la vivienda.

Están sujetos y no exentos:

- Arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos
- Arrendamientos de terrenos para depósito ó almacenaje ó para instalar una actividad empresarial.
- Arrendamientos con opción de compra

A esta exención de los arrendamientos no se puede renunciar.

Exenciones Técnicas.

Cuando un empresario al comprar un bien no se ha podido deducir el IVA porque ese bien lo destina a una actividad exenta, ese IVA no lo repercute, pero al vender ese bien a un tercero, le cobrará un precio superior.

Están exentas las EB cuya adquisición no otorgó derecho a deducir las cuotas de IVA soportado en dicha adquisición, bien por haberlas destinado a la realización de operaciones no sujetas ó exentas ó bien por tratarse de elementos excluidos del derecho a deducir (ej: bienes no utilizados en la actividad).

Exenciones en operaciones exteriores.

- Exportaciones
- EIB

Si están exentas como exportaciones, las entregas de bienes expedidos ó transportados fuera de la UE.

También están exentas como EIB las entregas con destino a otro estado de la UE.

Para que la exención funcione, es necesario que dicha entrega constituya una adquisición sujeta en destino (que constituya en el país de destino una AIB gravada en ese país)

5.Sujetos Pasivos

Los Sujetos Pasivos son las personas físicas ó jurídicas que tengan la condición de empresarios ó profesionales y realicen las entregas de bienes ó presten los servicios sujetos al impuesto. Además, como supuesto de inversión del Sujeto Pasivo también actuarán como Sujeto Pasivo los empresarios ó profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas cuando las mismas se efectúen por personas ó entidades no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. (Suj. Pas. quién realice el bien ó recibe el servicio cuando quien lo vende ó presta el servicio no está situado en España).

6.Base Imponible

Es el importe total de la contraprestación de la operación sujeta.

Forman parte de la BI, además del precio, el importe de los servicios accesorios (transporte, seguros, etc.), primas, subvenciones, tributos, envases y las indemnizaciones que no forman parte de la contraprestación.

7.Tipos de Gravamen

Se aplica un tipo gral. del 16% a aquellas operaciones que no tengan otro específico fijado.

Hay un tipo reducido del 7% que se aplica a los productos de nutrición (restaurantes también), productos agrícolas, al agua, a los productos sanitarios (lentillas, gafas, etc.) y a las viviendas.

Hay un tipo superreducido del 4% que se aplica a los bienes de primera necesidad y consumo básico (pan, leche, fruta, libros, VPO, medicamentos, etc)

8.La Cuota

Es la resultante de aplicar a la Base Imponible el tipo de gravamen. El IVA a ingresar será el resultado de aplicar sobre dicha cuota las deducciones generadas por el IVA soportado.

$$\text{IVA a ingresar} = \text{IVA repercutido} - \text{IVA soportado}.$$

Sujetos que pueden deducir:

- Sujetos que sean empresarios ó profesionales.
- Que hayan presentado declaración de comienzo de la actividad
- Que se haya iniciado efectivamente esa actividad.

Requisitos para practicar la deducción:

- Que los bienes ó servicios que otorguen derecho a deducir estén afectados directamente ó exclusivamente a la actividad empresarial ó profesional.
- Las cuotas solo serán deducibles en la medida en que los bienes ó servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas ó de operaciones de exportación ó de EIB.
- Que el Sujeto Pasivo esté en posesión de un documento justificativo de su derecho, que es la factura.

Regla de Prorrata

Cuando el Sujeto Pasivo realiza al mismo tiempo operaciones que no dan derecho a deducción junto con otras que si lo permiten es necesario averiguar que proporción de IVA soportado se puede deducir efectivamente.

Prorrata Importe operaciones con derecho a deducción

$$= \frac{\text{Importe operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe total de las operaciones del Suj. Pas.}} * 100$$

general Importe total de las operaciones del Suj. Pas.

Ej:

Un empresario de transporte tiene ingresos por transporte de mercancías de 50.000.000, tiene ingresos por transporte de enfermos de 20.000.000 El IVA soportado es de 3.000.000

Prorrata 50.000.000

$$= \frac{50.000.000}{70.000.000} * 100 = 71,43\%$$

general 70.000.000

$$3.000.000 * 71,43\% = 2.142.000$$

$$\text{IVA a ingresar} = (50.000.000 * 16\%) - (2.142.000) = 5.857.100$$

IVA repercutido IVA soportado