



Tema 8. L'Impost sobre el Valor Afegit (II)

1. Base imposable

1.1. Regla general

Segons l'art. 78 LIVA, la base imposable és **l'import total de la contraprestació** de les operacions subjectes a l'impost, tant si la contraprestació procedeix del destinatari, com si procedeix de terceres persones.

1.2. Altres partides que formen part de la contraprestació

a) Crèdit efectiu (Art. 78.2 LIVA)

A aquests efectes la llei, a tall d'exemple, enumera les següents despeses generals:

- comissions
- transport
- assegurances
- primes per prestacions anticipades
- qualsevol crèdit efectiu a favor de qui realitzi el lliurament o presti el servei, derivat de la prestació principal o accessòries a la mateixa.

No s'inclouen a la base imposable els interessos que derivin d'un ajornament del pagament posterior al moment del lliurament del bé o prestació del servei.

b) Subvencions vinculades al preu. Art. 78.3 LIVA.

c) Tributs i gravàmens, tret del propi IVA. Art. 78 LIVA.4

d) Quantitats retingudes

e) Envasos i embalatge. Art. 78.1.6 LIVA.

f) Deutes que s'assumeixen pel destinatari.

1.3. Partides que no formen part de la contraprestació, base imposable.

a) Indemnitzacions

Per exemple indemnització per incompliment del contracte, indemnització per compliment defectuós, clàusules penals.

b) Descomptes i bonificacions (Art. 78.2 LIVA)

Aquests descomptes han de complir amb els següents requisits:

- a) Que es justifiquin per qualsevol mitjà de prova admesa en dret.
- b) Que s'atorguin en funció de l'operació i no en base a altres consideracions.
- c) Que no constitueixin remuneració d'altres operacions.

c) "Suplidos" - Bestretes (Art. 78.3 LIVA).

Es tracta de quantitats assumides i pagades en nom i per compte del client. Així per exemple, un advocat contracte una traducció d'un document del suec al català per compte del seu client. El traductor emet la factura al nom del client final, no a nom de l'advocat. Tanmateix l'advocat paga al traductor i inclou aquest pagament a la seva factura al client final.

d) Quotes no repercutides. Si les quotes no consten de manera expressa en la factura s'entén que la contraprestació no inclou tals quotes.

1.4. Regles especials (Art. 79 LIVA)

L'article 79 LIVA regula les regles especials per la valoració de la base imposable.

1.4.1. Contraprestació no dinerària.

En el supòsit que la contraprestació no sigui dinerària la base imposable és el valor de mercat de la contraprestació acordada entre parts independents.

1.4.2. Preu únic per lliurament de bens i serveis de diversa naturalesa.

En aquest cas s'estarà al valor de mercat de cada un dels bens i serveis prestats.

1.4.3. Autoconsum

En l'autoconsum de serveis s'estarà al cost de la prestació.

En l'autoconsum de lliurament de bens s'estarà al cost de compra del bé o de les matèries primes més el cost dels serveis utilitzats per transformar o produir el bé en el seu cas.

1.4.4. Vinculació entre les parts.

- Concepte de vinculació entre parts.

Segons l'article 79.Cinc s'entendrà que existeix vinculació en els següents supòsits:

- a) Operacions entre parts que existeixi una relació laboral o administrativa.
- b) Operacions entre cònjuges i entre familiars fins el tercer grau.
- c) Operacions entre fundacions i associacions, les quals s'acollin a la llei 49/2002, amb els seus socis, fundadors, patrons, representants o membres dels òrgans de govern.
- d) Operacions entre entitat que sigui empresari o professional amb els seus socis, associats, membres o partícips, tot considerant els requisits que estableix el propi article.

A més es consideraran vinculades aquelles operacions que així es considerin segons la normativa de l'IS, IRPF o Impost de la renda de no residents.

- **Valoració de la base imposable**

La base imposable correspon amb el preu normal de mercat del bé o servei.

El valor normal de mercat s'entén com "aquell que per adquirir els béns o serveis en qüestió en aquell mateix moment, un destinatari, a la mateixa fase de comercialització en la que es realitzi el lliurament de bens o prestació de serveis, haurà de pagar al territori d'aplicació de l' impost en condicions de lliure competència a un proveïdor independent"

Els elements de coincidència en la determinació d'aquest preu de mercat són:

- a) Temporal: preu d'un bé o servei en el mateix moment que l'operació que s'analitza.
- b) Fase de producció i comercialització. S'ha de tractar del preu del bé a la mateixa fase de la producció o comercialització. No es el mateix preu que val una ceba per un comerciant a l'engròs, que per un consumidor que compra la ceba a un comerciant al detall.
- c) Identitat de bens i serveis. Es tracta de determinar el preu de mercat d'uns bens o serveis, per comparació amb uns altres d'ídèntics.
- d) Espacial. Al territori d'aplicació de l' impost.
- e) Situació del mercat. S'ha de tractar d'una situació de lliure competència. El preu derivat d'una situació en la que s' infringeix la lliure competència sigui no serviria com preu comparatiu per determinat aquest preu de mercat.

- **Criteris subsidiaris per determinar el preu de mercat**

- a) En relació al lliurament de bens, es considerarà:
 - (i) en primer lloc, el preu d'adquisició de bens semblant,
 - (ii) subsidiàriament, el cost de producció d'aquest bé.
- b) En relació a prestació de serveis es considerarà el cost de realització d'aquest serveis.

1.4.5. Operacions en moneda estrangera

S'aplicarà el tipus del Banc d'Espanya al moment del meritament.

1.5. Base imposable en adquisicions intracomunitàries (art. 82 LIVA)

Es determina segons les normes anteriors del règim general per operacions interiors.

1.6. Base imposable a importacions (art. 83)

La base imposable es troba constituïda pel valor a la duana, determinada segons la normativa duanera.

A aquest valor a la duana cal afegir: (i) tots els impostos que es meritin per la importació tret de l'IVA, (ii) així com despeses accessòries de la importació (comissions, despeses embalatge, transport etc...).

2. Els tipus de gravamen

2.1. Tipus general

És el 18%. El seu àmbit d'aplicació es formula de manera residual de tal manera que s'aplicarà a totes les operacions subjectes per les que no estigui previst un tipus reduït.

2.2. Tipus reduïts 8%. (Art. 91.Un LIVA)

2.2.1. Lliurament de bens. (Art. 91.Un.1 LIVA)

- Productes per la nutrició humana o animal.
- Bens d'ús agrícola, forestal o ramader.
- Especialitats farmacèutiques per ús veterinari.
- Aparells i material sanitari.
- Edificis, habitatges, garatges i annexes.

2.2.2. Prestació de serveis

- Serveis de transport terrestre de viatgers.
- Servei d'hoteleria.
- Serveis accessoris a explotacions agrícoles, forestals o ramaderes.
- Artistes.
- Neteja urbana.
- Manifestacions culturals i espectacles no esportius.
- Espectacles esportius.
- Assistència social.
- Assistència sanitària.
- Feries i exposicions comercials.
- Serveis funeraris.
- Construcció o rehabilitació.

2.3. Tipus súper reduïts 4%. (Art. 91. Dos LIVA)

- Aliments.
- Llibres, revistes i diaris.
- Material escolar.
- Medicaments per us humà.
- Pròtesi i vehicles per minusvàlids.
- Habitatges de protecció oficial.

3. La deducció de l'IVA suportat. La regla de la prorrata. Règims de deducció dels béns d'inversió i de deducció de quotes anteriors a l'inici de les activitats.

Introducció

Les deduccions compleixen el paper essencial de permetre que el tribut no es converteixi en cost pel subjecte passiu. Així, mitjançant la doble tècnica

de repercussió de l'impost meritat (repercutit) i la deducció de l'impost suportat, la càrrega fiscal incideixi efectivament sobre el consumidor final i no en els empresaris que intervenen en la cadena de producció i distribució.

Principis generals de la deducció:

- a) Només tenen dret a la deducció els subjectes passius de l'impost. (Aspectes subjectius).
- b) Són deduïbles les quotes suportades en adquisicions o importacions de bens o serveis que hagin meritat en territori espanyol. (territori d'aplicació de l'impost)
- c) Només procedirà el dret a la deducció en la mesura en què els bens i serveis adquirits s'utilitzin en la realització d'operacions que tenen el dret a la deducció.
- d) El dret a la deducció només es pot exercir amb els documents expedits segons la normativa tributaria.

3.1. Aspectes subjectius. Art. 93 LIVA

Per poder gaudir de la deducció els subjectes passius hauran de complir els següents requisits:

a) Condició d'empresari o professional

S'ha de tractar d'un empresari o professional segons l'article 5 LIVA.

b) Inici d'activitat

S'exigeix que s'hagi iniciat els lliuraments de bens o prestacions de serveis que originin el dret a la deducció.

Excepció al principi anterior. Es podran deduir les quotes suportades amb anterioritat a l'inici d'activitat, sempre que s'hagi presentat una declaració prèvia a l'inici d'activitat.

c) Realització d'operacions amb dret a deducció

Per poder gaudir del dret a la deducció els subjectes passius han de realitzar **operacions que originen el dret a la deducció** Art. 94 LIVA. Les operacions que realitza el subjecte passiu es poden classificar en:

a') Operacions que sí originen el dret a la deducció:

Entre ells cal destacar (i) les operacions interiors subjectes i no exemptes de l'impost, (ii) importacions, (iii) exportacions (iv) lliurament de bens intracomunitaris. (v) operacions fetes imposables de les quals es situï fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost, i que haguessin originat el dret a la deducció si s'haguessin produït a l'àmbit d'aplicació de l'impost, (vi) operacions bancàries o d'assegurança exemptes.

b') Operacions que no originen el dret a deduir.

Les operacions interiors exemptes, lliurament de bens o prestacions de serveis inclosos a l'art. 20 LIVA.

3.2. Aspecte material. Afectació a l'exercici d'activitat empresarial o professional (Art. 95 LIVA)

Principi general

Requisit de deducció: és necessari que els bens i serveis adquirits o importats pel subjecte passiu estiguin directament i exclusivament afectats a l'exercici de la seva activitat empresarial o professional.

No compleixen aquest principi:

- Béns que de manera habitual es destinin alternativament a activitats empresarials o professionals.
- Béns o serveis que s'utilitzin simultàniament per activitats empresarials o professionals.
- Béns o drets que no constin a la comptabilitat o registres oficials de la activitat del subjecte passiu.
- Béns destinats a la satisfacció de necessitats personals o particulars del subjecte passiu.

En cap cas són deduïbles les següents quotes suportades (Art. 96): Joies, Aliments, tabac i begudes, espectacles, atencions amb clients, empleats o terceres persones.

L'article 95.3 LIVA preveu una regla especial en relació als vehicles.

Segons l'article 98 LIVA el naixement del dret de deducció es produeix en el moment en què es meritin les quotes deduïbles.

3.3. Aspectes formals

Per poder gaudir del dret a deducció s'haurà de disposar d'algun dels següents documents:

- A) Factura original.
- B) Document acreditatiu del pagament de l'impost.
- C) Document expedit pel subjecte passiu en el cas d'inversió. Autofactura.
- D) Rebut original signat pel titular de l'explotació agrícola, forestal, ramadera o pesquera.

Aquests documents han de complir els següents requisits:

- a) Estar expedits de conformitat amb les normes legals i reglamentàries. En relació a aquesta qüestió cal aplicar el RD 1496/2003, de 28 de novembre, pel qual es regulen les obligacions de facturació.
- b) No es poden deduir en quantia superior a la quota tributària expressa i separadament consignada.
- c) Estar degudament comptabilitzades als llibres registre de factures rebudes.
- d) Estar expedits expressament a favor del subjecte passiu que exercita el dret.

3.4. Aspectes temporals

El dret a la deducció neix en el moment en què es merita l'impost que grava l'operació.

Termini d'exercici de la deducció. El termini per practicar la deducció es de 4 anys des del moment en que va néixer.

4. Règim de devolucions (articles 115 – 119 LIVA)

La devolució es plateja en el moment que les quotes suportades amb dret a deducció excedeixen les quotes repercutides i es configura per la normativa com a un dret de crèdit davant l'Hisenda Pública.

L'existència del dret a la deducció garanteix la consecució del principi de neutralitat.

Val a distingir entre tres tipus de supòsits:

a) Supòsit general. Subjectes passius demanen al final de l'exercici la devolució del IVA que excedeix el repercutit considerant les liquidacions de tot l'any.

b) Supòsit devolució mensual (art. 116). Els subjectes passius podran demanar la devolució a la finalització de cada liquidació. L'article 116 exigeix que la liquidació es faci mensual.

c) Supòsits especials. Entre ells cal destacar el previst a l'article 119 LIVA que recull el dret a la devolució d'empresaris o professionals no establerts, que ha de complir determinats requisits com son:
(i) Els empresaris o professionals han d'estar establerts a la UE,
(ii) aquest empresaris o professionals no han d'haver realitzat operacions a l'àmbit d'aplicació de l'impost.

La devolució es pot sol·licitar directament a l'Estat on s'ha suportat l'impost o be a l'Estat membre on l'empresa es troba establerta a través de portal en Internet.

El termini per demanar la sol·licitud finalitza el 30 de setembre de l'any natural següent en que s'han produït.

La devolució es pot demanar en relació a quotes suportades en un trimestre o be en relació a un any natural.

Es preveu un règim especial també pels exportadors en règim comercial i als exportadors en règim de viatgers.

5. Repercussió de l'impost

L'article 88 LIVA configura l'obligació del repercutir l'import de l'impost sobre aquell pel qual realitzi l'operació gravada.

Requisits formals. Repercussió de l'impost s'ha de fer mitjançant factura o document anàleg.

Requisits temporals Art. 88 Tres a Cinc LIVA. El temps que transcorri entre el moment del meritament i el moment de repercutir no pot excedir d'un any.

6. Rectificació de les quotes repercutides

6.1. Supòsits Art. 89.1

- a) En cas d'incorrecta fixació de les quotes repercutides.
- b) En cas de modificació de la base imposable segons l'art. 80 LIVA

6.2. Termini

- Termini de 4 anys des que varen succeir les causes de rectificació.

6.3. Supòsits en què no es pot practicar la rectificació. Art. 89.3 LIVA.

- La rectificació no ve motivada per una modificació de la quota i el destinatari no sigui un professional o empresari.
- L'Administració aprecii una infracció tributaria per l'actuació del subjecte passiu.

6.4. Supòsits de modificació de base imposable. Art. 80

1. Import dels envasos i dels embalatges susceptibles de reutilització
2. Pels descomptes i bonificacions sempre i quan:
 - 2.1. concedits amb posterioritat al moment de l'operació.
 - 2.2. concedits en funció de la mateixa operació.
 - 2.3. no constitueixin una manera de remuneració d'altres operacions.
 - 2.4. degudament justificats.
3. Per l'import de l'operació quan aquesta sigui totalment o parcialment sense efecte en els casos previstos a la Llei segons art. 80.Dos.
4. Declaració de concurs del destinatari de les operacions segons la Llei art. 80.Tres La modificació de la base imposable es pot dur a terme en el termini màxim d'un mes des què es publiqui l'auto de declaració de concurs en els termes de l'art. 21 de la Llei Concursal.
5. Impagament de l'operació, però només quan concorrin les condicions previstes a la llei. Art. 80.Quatre
 - 5.1. Transcurs de 1 any des de meritació de l' impost. Aquest termini és de 6 mesos per aquelles subjectes passius que no siguin gran empresa (menys de 6.010.121,04 euros de facturació).
 - 5.2. Registrament de l'abonament sobre la factura modificada als Llibre de IVA.
 - 5.3. Destinatari de l'operació sigui empresari o professional.
 - 5.4. Inici del procediment judicial de reclamació de la factura impagada o be reclamació per conducte notarial.
 - 5.5. La modificació s'ha de fer en el termini de 3 mesos després de que finalitzin el període de l'any o de 6 mesos. S'ha de fer comunicació a l' Administració.
6. Desconeixement de l'import exacte de la base imposable en el moment del meritament. Art. 80.Sis.

Els supòsits en els que no procedeix la modificació de base imposable es regulen a l'art. 80.Cinc LIVA

7. Obligacions formals: la factura i els llibres de registre

7.1. Regulació

RD 1496/2003 de 28 de novembre pel qual es regulen les obligacions de facturació.

7.2. Obligació d'emetre factura

La formulació general de l'obligació d'emetre factura es troba a l'article 2 RD 1496/2003.

L'art. 3 RD 1496/2003 regula les excepcions al deure general d'emetre factura.

La possibilitat d'emissió de factura pel destinatari de les operacions autoritzat pel subjecte que realitza l'operació segons els requisits previstos a l'Art. 5 RD 1496/2003.

Termini per emetre factura Art. 9 RD 1496/2003.

7.3. Requisits del contingut de les factures Art. 6 RD 1496/2003

- Número, sèrie.
- Dades de l'emissor de la factura: nom i cognoms de la persona física, o bé denominació de la persona jurídica, número d'identificació fiscal, domicili.
- Dades del destinatari de la factura: nom i cognoms de la persona física, o bé denominació de la persona jurídica, número de identificació fiscal, domicili.
- Descripció de l'operació.
- Lloc i data d'emissió.
- Data de l'operació o bé del pagament anticipat.
- Base imposable.
- Tipus impositiu de l'IVA.
- Quota repercutida.

7.4. Documents substitutius de les factures

L'art. 4 RD 1496/2003 regula el document substitutiu, tiquet.

Els supòsits en els que es pot emetre tiquet i no factura es preveuen a l'art. 4 RD 1496/2003.

L'art. 7 RD 1496/2003 es regula el contingut del tiquet.

7.5. La factura electrònica

La factura electrònica es un document tributari generat en format electrònic que substitueix a la factura física.

Aquest document electrònic tindrà el valor de factura física sempre i quan es respectin els requisits que preveu la normativa sobre:

- Contingut material.
- Especificacions tècniques del document electrònic
- Transmissió.

Així la transmissió de la factura electrònica es fa entre el emetent i el receptor a través de signatura digital avançada.

7.5. Llibres registres

Els llibre registres que els subjectes passius en règim general han de portar són:

- Llibre registre de factures emeses
- Llibre registre de factures rebudes.
- Llibre registre de bens d'inversió.
- Llibre registre de determinades operacions intracomunitàries.
- Llibre registre de rebuts emesos per adquirents de bens i serveis als subjectes passius sotmesos al règim especial de l'agricultura.

8. Referència als règims especials

a) Règim simplificat. Art. 122-123

És un règim d'aplicació automàtica, al qual es pot tanmateix renunciar. Els subjectes passius que es poden beneficiar d'aquest règim determinaran l'import de les seves quotes segons els signes, índex i mòduls fixats pel Ministeri d'Hisenda.

a) Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca. Art. 124-134 bis

b) Règim especial dels bens usats, règim especial d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. Art. 135-139

c) Règim especial d'or d'inversió Art. 140

d) Règim especial de les agències de viatges Art. 141-147

Es caracteritza perquè la base imposable de l'IVA és el marge brut, que resulta de la diferència entre el preu total cobrat al client, i l'import efectiu dels lliuraments de bens i prestacions de serveis realitzades per altres professionals i empresaris per ser emprades al viatge.

e) Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica.

f) Règim especial del recàrrec d'equivalència.

S'aplica als comerciants minoristes, els quals es veuen exonerats de la majoria d'obligacions de gestió.

Els proveïdors d'aquests minoristes hauran de repercutir als minoristes a més de la corresponent quota d'IVA un recàrrec d'equivalència del 4%, , 1% o 0,5% (del 1,75% per lliurament de bens subjectes a l'impost especial del tabac) que liquidaran davant d'Hisenda.

g) Règim especial del Grup de societats. (Article 163 quinquies). Segons aquest règim el Grup de societats podrà presentar liquidacions conjuntes de les societats que formen el grup.

9. Especialitats en la gestió de l'impost (Articles 71-81 RIVA)

Règim general (Article 71 RIVA)

La presentació de les declaracions-liquidacions es duu a terme cada trimestre. La presentació es realitza dins els 20 dies següents a la fi del trimestre. El Resum anual i la declaració -liquidació del darrer trimestre, s'ha de realitzar el 30 de Gener següent a la finalització del exercici.

Règim grans empreses

Concepte de grans empreses: aquelles que superin un volum de facturació superior als 6.010.121,04 Eur. Article 71.3.RIVA.

La liquidació d'IVA es realitza mensual. Resum anual també amb el darrer mes de l'any.

Declaracions recapitulatives sobre les operacions intracomunitàries i també sobre prestació de serveis intracomunitaris s'hauran de presentar trimestral o mensualment. (art. 78 RIVA).