

Impost sobre el valor afegit

José Luis de Diego Martín

PID_00224579

Índex

Introducció	7
Objectius	10
1. Introducció a l'IVA	11
1.1. Naturalesa i característiques	11
1.2. Esquema de funcionament	11
1.3. Territori d'aplicació	12
1.4. Relació entre l'IVA i l'ITPAJD	13
1.4.1. Relació entre l'IVA i l'ITPAJD (TPO)	13
1.4.2. Relació entre IVA i ITPAJD (OS i AJD)	14
2. Operacions interiors: fet imposable i exempcions	15
2.1. Fet imposable	15
2.1.1. Concepte d'empresari o professional	15
2.1.2. Lliurament de béns i prestacions de serveis	16
2.1.3. Autoconsums	18
2.2. Operacions no subjectes	20
2.3. Operacions exemptes	21
2.3.1. Exempcions mèdiques i sanitàries	21
2.3.2. Exempcions educatives	22
2.3.3. Exempcions socials, culturals i esportives	22
2.3.4. Exempcions financeres i d'assegurances	23
2.3.5. Exempcions immobiliàries	23
2.3.6. Exempcions tècniques	25
2.3.7. Altres exempcions	25
2.4. Localització del fet imposable	26
2.4.1. Localització dels lliuraments de béns	26
2.4.2. Localització de les prestacions de serveis	27
3. Operacions intracomunitàries. Importacions i exportacions	29
3.1. Operacions intracomunitàries de béns	30
3.1.1. Adquisicions intracomunitàries de béns	32
3.1.2. Lliuraments intracomunitaris de béns	33
3.2. Importacions i exportacions	34
3.2.1. Importacions de béns	34
3.2.2. Exportacions de béns	34
4. Elements bàsics de l'impost	36
4.1. Subjecte passiu	36
4.1.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis	36

4.1.2.	Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns	37
4.2.	Meritació	37
4.2.1.	Lliuraments de béns i prestacions de serveis	37
4.2.2.	Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns	39
4.3.	Base imposable	39
4.3.1.	Lliuraments de béns i prestacions de serveis	39
4.3.2.	Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns	41
4.4.	Tipus de gravamen	41
5.	Deduccions i devolucions	43
5.1.	Requisits per a la deducció	43
5.2.	Regla de prorrata	47
5.2.1.	Concepte	47
5.2.2.	Modalitats	48
5.2.3.	Procediment d'aplicació de la prorrata	49
5.3.	Regularització de deduccions	50
5.3.1.	Regularització de béns d'inversió	51
5.3.2.	Regularització de deduccions practicades abans de l'inici de l'activitat	52
5.4.	Devolucions	54
6.	Règims especials	55
6.1.	Règim simplificat	55
6.2.	Recàrrec d'equivalència	57
6.3.	Altres règims especials	59
7.	Gestió de l'impost	63
7.1.	Declaracions	63
7.1.1.	Declaracions de l'IVA	63
7.1.2.	Altres declaracions informatives	64
7.2.	Obligacions formals	65
7.2.1.	Obligacions censals	65
7.2.2.	Obligacions de facturació	66
7.2.3.	Obligacions comptables	67
8.	Comptabilització de l'impost	69
8.1.	L'IVA en el PGC	69
8.2.	Operacions més freqüents	69
8.2.1.	IVA repercutit	69
8.2.2.	IVA suportat	70
8.2.3.	Prorrata	70
8.2.4.	Regularització de béns d'inversió	71
8.2.5.	Adquisicions intracomunitàries de béns i supòsits d'inversió del subjecte passiu	73

8.2.6. Modificació de la base imposable	73
8.3. Liquidació	74
Resum	76
Bibliografia	77

Introducció

Després d'haver estudiat els dos impostos directes més importants del sistema fiscal espanyol, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de les persones físiques, en aquest mòdul ens centrarem en la principal figura de la imposició indirecta: l'impost sobre el valor afegit (IVA).

Com ja sabem, els impostos directes graven manifestacions directes de la capacitat econòmica, com l'obtenció de rendes, mentre que els indirectes graven manifestacions indirectes d'aquesta capacitat econòmica, com el consum.

Per tant, l'IVA és un **impost indirecte**, que recau **sobre el consum de béns i serveis** i que **grava les operacions realitzades pels empresaris i professionals**.

L'IVA va entrar en vigor el 1986, amb motiu de l'entrada d'Espanya a la Unió Europea, ja que **és un impost existent en tots els seus estats membres**, els quals tenen, a més, l'obligació d'adaptar les seves lleis internes a la normativa comunitària sobre l'impost.

A més de la seva naturalesa indirecta, l'IVA presenta els trets següents:

- 1) És **general**, ja que pretén sotmetre a gravamen totes les operacions realitzades pels empresaris i professionals.
- 2) És **plurifàsic**, perquè grava les operacions efectuades en totes les fases del procés de producció i distribució dels béns i serveis.
- 3) És **no acumulatiu** ja que, malgrat que és plurifàsic, només recau sobre el valor que s'incorpora al bé en cada una de les etapes del cicle econòmic. L'increment del valor del bé en cada etapa es denomina valor afegit.

Aquest caràcter no acumulatiu de l'impost s'aconsegueix per mitjà del **mecanisme de la deducció**, que constitueix una de les notes essencials de l'impost: en les liquidacions de l'impost els empresaris o professionals poden restar de l'IVA repercutit als seus clients per les vendes realitzades l'IVA que han suportat en les seves compres de béns i serveis.

D'aquesta manera, encara que l'impost el van ingressant en la Hisenda pública els empresaris en funció del valor afegit generat en la fase del procés productiu o de distribució en què intervenen, **són els consumidors finals els que el paguen** en suportar l'impost i no poder deduir-lo.

Tots aquests trets, a més de configurar l'impost, el diferencien dels altres impostos indirectes del panorama tributari espanyol.

Quant a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD), l'IVA presenta una **relació d'exclusió amb la modalitat "Transmissions patrimonials oneroses"**, la qual sotmet a gravamen les operacions realitzades per particulars, mentre que, com acabem de conèixer, l'IVA grava les que realitzen els empresaris o professionals. Les altres dues modalitats de l'ITPAJD, "Operacions societàries" i "Actes jurídics documentats", en canvi, són compatibles amb l'IVA, per la qual cosa una mateixa operació pot quedar gravada conjuntament per l'IVA i per alguna d'aquestes dues modalitats.

La naturalesa general i plurifàsica de l'IVA el diferencia dels impostos especials, específics i monofàsics, ja que recauen únicament sobre el consum de determinats béns (begudes alcohòliques, hidrocarburs, mitjans de transport, etc.) i graven una única fase del cicle econòmic: la fabricació o importació dels productes objecte d'aquests o, en el cas dels mitjans de transport, la seva matriculació.

La metodologia emprada per a apropar l'IVA als alumnes té en compte la complexitat i casuística que en comporta l'estudi, per la qual cosa l'exposició dels continguts del mòdul està esquitxada per nombrosos exemples i notes explicatives, a fi de facilitar a l'estudiant el seu procés d'aprenentatge i d'assimilació de la matèria. Addicionalment, per les mateixes raons, s'adjunta una sèrie de casos pràctics sobre les qüestions abordades en el mòdul.

Després d'una breu introducció, es dissectionen detalladament les definicions d'empresari o professional, lliurament de béns i prestació de serveis, conceptes tots ells bàsics el coneixement i correcta comprensió dels qual és fonamental per a una completa visió de conjunt de l'impost.

D'altra banda, i a fi de familiaritzar l'estudiant amb la terminologia utilitzada per la normativa de l'impost en les operacions exteriors i de conèixer les principals notes de la seva tributació, s'ha optat per reservar un apartat per a aquest tipus d'operacions.

També s'hi analitzen la resta d'elements configuradors del fet imposable (supòsits de no-subjecció i exempció, localització, subjecte passiu, meritació, base imposable i tipus de gravamen) i del dret a la deducció, que com hem apuntat més amunt, constitueix un dels elements essencials de l'impost. Així mateix, s'ofereixen a l'estudiant, de manera resumida, unes notes sobre els règims especials de l'impost, i es posa èmfasi en els que afecten un nombre més alt d'empresaris: el règim especial simplificat i el del recàrrec d'equivalència.

Al final del mòdul s'introdueixen dos apartats de gran importància pràctica: les obligacions formals dels subjectes passius i el tractament que rep l'impost en el Pla general de comptabilitat.

Finalment, ateses la complexitat i la casuística de la matèria apuntades més amunt, a fi de complir satisfactòriament els objectius proposats, es recomana als estudiants la consulta de la normativa reguladora de l'impost, en especial la Llei 37/92, de l'impost sobre el valor afegit, de totes les qüestions que es vagin presentant en abordar els continguts de l'assignatura i resoldre els exercicis proposats.

Objectius

L'objectiu d'aquest mòdul didàctic és l'estudi dels elements fonamentals de l'IVA. Aquest objectiu general, al seu torn, es pot desglossar en els següents:

- 1.** Comprendre l'esquema de funcionament de l'impost, que està destinat a gravar l'augment de valor generat en cada una de les fases del cicle econòmic.
- 2.** Conèixer les diferents modalitats del fet imposable de l'impost, en especial la més important de les tres que el componen, els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris i professionals.
- 3.** Familiaritzar l'alumne amb la terminologia emprada per la normativa de l'impost en les operacions exteriors.
- 4.** Estudiar els principals elements de l'impost (supòsits de no-subjecció, exempcions, subjecte passiu, meritació, base imposable i tipus de gravamen).
- 5.** Analitzar els diferents aspectes que configuren el dret a la deducció, que constitueix una de les característiques essencials de l'impost i l'eina utilitzada perquè en cada etapa del procés productiu es gravi exclusivament el valor afegit.
- 6.** Conèixer l'existència dels diferents règims especials regulats per la normativa de l'impost, i de les obligacions formals que han de complir els subjectes passius.
- 7.** Estudiar la casuística derivada de la comptabilització de l'impost.

1. Introducció a l'IVA

1.1. Naturalesa i característiques

L'IVA és un impost indirecte que recau sobre el consum i que grava les operacions següents:

- 1) Lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats per empresaris i professionals.
- 2) Adquisicions intracomunitàries de béns.
- 3) Importacions de béns.

L'IVA és un **impost harmonitzat a la Unió Europea**, per la qual cosa les legislacions interiors dels estats membres s'han d'adaptar a la normativa comunitària que el regula.

La legislació bàsica de l'IVA es compon de les normes següents:

- Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit (BOE del 29 de desembre).
- Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre el valor afegit (BOE del 31 de desembre).
- Reial decret 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació (BOE d'1 de desembre).

En l'àmbit comunitari, la norma bàsica d'harmonització de l'IVA és la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit.

1.2. Esquema de funcionament

Els empresaris o professionals han de fer repercutir els destinataris de les operacions que realitzin les quotes de l'IVA corresponents. Així mateix, es poden deduir les quotes que hagin suportat pels béns i serveis adquirits als seus proveïdors.

Consultes recomanades

Sobre la naturalesa i les característiques de l'IVA, vegeu articles 1 i 2 de la Llei de l'IVA.

Competència normativa sobre l'IVA

Hem de tenir en compte que l'IVA és un impost estatal en què, i a diferència de l'IRPF, les comunitats autònomes no tenen competències normatives.

En cada declaració, per tant, es liquida l'IVA repercutit als clients minorat en l'IVA suportat per les compres efectuades. Si el resultat de la liquidació és positiu, s'ingressa a la Hisenda pública. Si és negatiu, es compensa en les declaracions següents o, bé, si es tracta de l'última declaració de l'exercici, se'n pot sol·licitar la devolució.

Exemple d'esquema de funcionament de l'IVA

L'agricultor produeix la matèria primera X, que ven per 2.000 euros a la fàbrica de productes Y que, una vegada fabricats, són adquirits per 3.000 euros per la distribuïdora. Aquesta ven per 4.000 euros els productes al comerciant detallista, que finalment els transmet al consumidor final per 5.000 euros.

L'IVA aplicable és el 21%. Cada un dels empresaris suporta l'impost que li fa repercutir el seu proveïdor.

Taula 1. Funcionament de l'IVA

Empresaris	Preu sense IVA	IVA repercutit (21%)	Preu amb IVA	IVA suportat	IVA a liquidar
Agricultor	2.000	420	2.420	0	420 (420 - 0)
Fàbrica	3.000	630	3.630	420	210 (630 - 420)
Distribuïdora	4.000	840	4.840	630	210 (840 - 630)
Comerciant al detall	5.000	1.050	6.050	840	210 (1.050 - 840)
				Total	1.050

Com que els empresaris es poden deduir l'IVA que han suportat, l'impost finalment el paga el consumidor final (que suporta l'impost i no se'l pot deduir), encara que és ingressat al Tresor pels empresaris que intervenen en el procés productiu.

En efecte, en el nostre exemple comprovem que l'impost que paga el consumidor final en adquirir el producte (1.050 €) coincideix amb la suma dels ingressos efectuats pels empresaris.

1.3. Territori d'aplicació

Només estan subjectes a l'IVA les operacions realitzades en l'àmbit espacial de l'impost, el qual no inclou tot el territori espanyol.

Consulta recomanada

Sobre el territori d'aplicació, vegeu article 3 de la Llei de l'IVA.

El territori d'aplicació de l'impost (TAI d'ara endavant) està integrat pel **territori peninsular espanyol i les illes Balears**, i per les illes adjacents, el mar territorial fins al límit de 12 milles nàutiques i l'espai aeri corresponent a aquest territori.

Les **Illes Canàries, Ceuta i Melilla** no formen part del TAI, per la qual cosa les operacions efectuades en aquests territoris no estaran gravades per l'IVA espanyol.

A efectes de l'IVA, Ceuta, Melilla i les Canàries no formen part del territori de la Unió Europea, sinó que tenen la consideració de països tercers.

1.4. Relació entre l'IVA i l'ITPAJD

Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD) és un impost indirecte que presenta tres modalitats:

- 1) Transmissions patrimonials oneroses (TPO), que grava les transmissions efectuades per particulars.
- 2) Operacions societàries (OS), que grava la realització de determinades operacions efectuades per entitats, com constitucions, fusions, escissions i dissolucions de societats; augments i reduccions de capital; aportacions de socis per a reposar pèrdues, etc.
- 3) Actes jurídics documentats (AJD), que grava els documents notariais (escriptures públiques), mercantils (lletres de canvi) i administratius (anotacions preventives en registres públics i rehabilitació i transmissió de títols nobiliaris).

1.4.1. Relació entre l'IVA i l'ITPAJD (TPO)

Com a regla general s'estableix la **incompatibilitat** entre tots dos impostos, de manera que l'IVA s'aplica en les operacions efectuades per empresaris o professionals i la modalitat TPO a les operacions dutes a terme per particulars.

Exemple de regla general d'incompatibilitat IVA-TPO

La venda d'un automòbil per un particular no està subjecta a l'IVA sinó a TPO, ja que el transmissor no té la consideració d'empresari o professional.

En canvi, si la transmissió l'efectua un empresari (concessionari d'automòbils), està subjecta a l'IVA, i no tributa per TPO.

Tanmateix, hi ha una sèrie d'**excepcions a la norma general** que acabem de veure, en virtut de les quals determinades operacions, malgrat que les duen a terme empresaris o professionals, estan subjectes a TPO. Són les següents:

- 1) Operacions realitzades per empresaris o professionals subjectes i exemptes de l'IVA:

Consulta recomanada

Sobre la relació entre l'IVA i l'ITPAJD, vegeu l'article 4 de la Llei de l'IVA.

Els lliuraments, arrendaments, constitució o transmissió de drets reals de gaudi sobre béns immobles, llevat que es renunciï a l'exempció en l'IVA.

2) Operacions realitzades per empresaris o professionals no subjectes a l'IVA:

Els lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió d'un conjunt d'elements que, formant part del patrimoni empresarial o professional, constitueixin una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat econòmica pels seus propis mitjans.

La finalitat d'aquestes excepcions és sotmetre a gravamen determinades operacions realitzades per empresaris o professionals que, de cap altra manera, no tribuarien efectivament en cap d'aquests dos impostos ja que estan subjectes a l'IVA, però exemptes, i no subjectes a TPO.

Exemple d'excepció a la regla general d'incompatibilitat IVA-TPO

La transmissió d'un local comercial efectuada per una immobiliària està subjecta a l'IVA en tot cas, atesa la condició d'empresari o professional del venedor. En principi, a més, aquesta operació no està subjecta a TPO, segons la regla general que ja coneixem.

Tanmateix, en cas que la transmissió, malgrat que estigui subjecta a l'IVA, no tributi efectivament en aquest impost perquè es beneficia d'un supòsit d'exempció, queda sotmesa a gravamen per TPO: és una excepció a la norma general.

En aquest exemple veiem que si no s'haguessin establert les excepcions a la norma general, l'operació no tribuaria efectivament en cap d'aquests dos impostos: no ho faria en l'IVA, ja que malgrat estar subjecta a aquest impost, es beneficia d'una exempció; ni tampoc estaria subjecta a TPO, perquè és una transmissió realitzada per un empresari.

1.4.2. Relació entre IVA i ITPAJD (OS i AJD)

Les modalitats de l'ITPAJD, operacions societàries i actes jurídics documentats són plenament compatibles amb l'IVA, per la qual cosa una operació pot resultar gravada simultàniament en l'IVA i en una d'aquestes dues modalitats de l'ITPAJD.

Exemple de compatibilitat IVA-OS

Una aportació no dinerària efectuada per un empresari o professional a una societat de la qual és particip i és una operació subjecta a l'IVA (lliurament de béns efectuat per un empresari) i, simultàniament, al concepte operacions societàries de l'ITPAJD (ampliació de capital).

Vegeu també

En l'apartat 2 del mòdul estudiarem quines operacions immobiliàries estan exemptes de l'IVA i quan es pot renunciar a l'exempció.

2. Operacions interiors: fet imposable i exempcions

2.1. Fet imposable

Una de les tres modalitats del fet imposable de l'IVA la constitueixen els **lliuraments de béns i les prestacions de serveis** efectuats per empresaris o professionals.

Perquè aquestes operacions quedin subjectes a l'IVA és necessari que els empresaris o professionals les facin en el **territori d'aplicació de l'impost**, a **títol onerós** i en l'exercici de la seva **activitat econòmica**.

La subjecció a l'IVA dels lliuraments de béns i prestacions de serveis és independent del seu **caràcter habitual o ocasional** i de les **finalitats i resultats perseguits** amb la seva realització, i es produeix fins i tot si es duen a terme en favor dels socis o membres de les entitats que les realitzin.

Finalment, hem de tenir en compte que perquè aquestes operacions tributin efectivament en l'IVA, encara s'ha de complir una última condició: que no estiguin compreses en cap dels **supòsits de no-subjecció o exempció** que estableix la normativa de l'impost.

2.1.1. Concepte d'empresari o professional

Com hem apuntat anteriorment, el lliurament de béns o prestació de serveis l'ha de fer un empresari o professional perquè estigui subjecte a l'IVA.

A efectes de l'impost, tenen la consideració d'empresaris i professionals **aquells que realitzin activitats empresarials o professionals**, llevat que les efectuïn exclusivament a títol gratuït. Les societats mercantils es consideren empresaris, llevat de prova en contra.

Activitats empresarials o professionals

Són activitats empresarials o professionals les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Tenen aquesta consideració, entre altres, les activitats de fabricació, comerç i serveis, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i les professions liberals i artístiques.

A més, també es consideren empresaris o professionals:

Consulta recomanada

Sobre el fet imposable, vegeu l'article 4 de la Llei de l'IVA.

Nota

En l'apartat anterior hem definit quin és el territori d'aplicació de l'impost. En aquest apartat coneixerem les regles que ens permeten determinar quan una operació s'entén realitzada en aquest àmbit.

Consulta recomanada

Sobre el concepte d'empresari o professional, vegeu l'article 5 de la Llei de l'IVA.

1) Els que explotin un bé corporal o incorporeal a fi d'obtenir ingressos continuats en el temps. En particular, els **llogaters de béns**.

2) Els que **urbanitzin terrenys, promoguin, construeixin o rehabilitin edificacions** destinades a la seva venda, adjudicació o cessió, encara que sigui ocasionalment.

3) Els **particulars que facin a títol ocasional el lliurament a un altre país de la Unió Europea d'un mitjà de transport nou**. Es consideren com a tal aquell que tinguin menys de 6 mesos d'antiguitat o menys de 6.000 km recorreguts.

La **condició d'empresari o professional s'adquireix** des que s'inicien les adquisicions de béns o serveis amb la intenció de destinar-los al desenvolupament d'una activitat econòmica, encara que no n'hagi començat la realització habitual.

Exemples de concepte d'empresari o professional

Un particular que lloga una plaça d'aparcament es converteix en empresari a efectes de l'impost.

Una persona que promou la construcció del seu habitatge no té la consideració d'empresari, ja que l'edificació no està destinada a la venda.

Una societat mercantil que prèviament a l'inici de l'activitat de comerç major de maquinària realitza adquisicions de béns i serveis destinats a aquesta activitat, com per exemple la compra del local i de la mercaderia, té la condició d'empresari des que du a terme les adquisicions esmentades, malgrat que encara no hagi fet cap venda.

La venda del vehicle efectuada per un taxista, ja sigui perquè cessa en l'activitat o perquè el substituirà per un altre, és una operació que s'entén realitzada en l'exercici de la seva activitat econòmica.

Una ONG que edita i comercialitza un llibre de fotografies a fi de recaptar fons per a la lluita contra la sida a l'Àfrica té la consideració d'empresari, ja que du a terme una activitat empresarial, amb independència de la destinació dels beneficis derivats de l'activitat.

2.1.2. Lliurament de béns i prestacions de serveis

Com hem apuntat anteriorment, els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals estan subjectes a l'IVA.

Es considera **lliurament de béns** la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot si s'efectua mitjançant cessió de títols representatius dels béns esmentats.

També s'entén que constitueixen lliuraments de béns els supòsits següents:

1) Les **execucions d'obra** que tenen per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, quan l'empresari que executi l'obra porti una part dels materials utilitzats, sempre que el seu cost excedeixi el 40% de la base imposable.

Vegeu també

En l'apartat 5 veurem que l'adquisició de la condició d'empresari determina el moment a partir del qual es pot exercir el dret a la deducció de les quotes suportades.

Consulta recomanada

Sobre els lliuraments de béns i prestacions de serveis, vegeu articles 8 i 11 de la Llei de l'IVA.

Exemple de béns corporals

Teniu en compte que en l'IVA el gas, la calor, el fred, l'electricitat i altres modalitats de l'energia es consideren béns corporals.

2) Les **aportacions no dineràries** efectuades pels subjectes passius d'elements del seu patrimoni empresarial o professional a qualsevol tipus d'entitats, i les adjudicacions d'aquesta naturalesa en cas de dissolució o liquidació d'aquelles.

3) Les transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una **resolució administrativa o jurisdiccional**, com per exemple una expropiació forçosa o una subhasta administrativa o judicial.

4) Les cessions de béns en virtut de **vendes amb reserva de domini o condició suspensiva** o de **contractes d'arrendament-venda**. S'assimilen a lliuraments de béns **els arrendaments amb opció de compra** des que l'arrendatari es compromet a exercir l'opció i els arrendaments de béns amb clàusula de transferència de la propietat vinculant per a totes dues parts.

5) Les transmissions de béns entre comitent i comissionista que actuï en nom propi, efectuades en virtut de **contractes de comissió** de venda o de compra.

6) El subministrament de **productes informàtics**, sempre que es compleixin dos requisits: que es tracti de productes informàtics **normalitzats** i que hi hagi **suport material**.

7) Les transmissions de valors la possessió dels quals assegurï l'atribució de la propietat, l'ús o gaudi d'un immoble o d'una part d'aquest en determinats supòsits.

Aportacions no dineràries

No oblideu que les aportacions no dineràries també estan subjectes a la modalitat "Operacions societàries" de l'ITPAJD, ja que, com hem vist en l'apartat 1 del mòdul, són conceptes compatibles amb l'IVA.

Vendes amb reserva de domini

Les vendes amb reserva de domini o condició suspensiva són les vendes a terminis de béns en què el transmissor es reserva el domini del bé fins al pagament de l'últim termini acordat.

Producte informàtic normalitzat

A efectes de l'IVA un producte informàtic normalitzat és el que no necessita cap modificació o adaptació per a la seva utilització per part de qualsevol usuari.

Exemples de lliuraments de béns

L'adjudicació d'un camió a un dels socis amb motiu de la dissolució de la societat constitueix un lliurament de béns.

La venda d'un local que forma part del patrimoni empresarial en una subhasta judicial és un lliurament de béns subjecte a l'impost, en què l'empresari embargat és el transmissor i l'adjudicatari, el comprador.

Els arrendaments financers o lísings tenen la consideració de lliurament de béns des que l'arrendatari exerceixi l'opció de compra o es compromet a exercir-la.

La venda d'un programa informàtic de gestió comptable en suport CD, llest per a ser a utilitzat per qualsevol usuari, constitueix un lliurament de béns a efectes de l'IVA.

El concepte de **prestació de serveis** en la normativa de l'IVA té caràcter residual: es qualifica com a tal tota operació que no tingui la consideració de lliurament, adquisició intracomunitaria o importació de béns.

Així, la normativa de l'IVA qualifica com a prestació de serveis, entre d'altres, les operacions següents: l'exercici independent d'una professió, art o ofici, els **arrendaments** i les **execucions d'obra** que no constitueixin lliuraments de béns a efectes de l'impost, les operacions de **mediació** i les de **comissió** quan l'agent o comissionista actuï en nom d'altri, els **traspassos de locals** de ne-

goci, els **transports**, els serveis **d'hoteleria**, les operacions **d'assegurança**, els serveis **d'hospitalització**, el subministrament de **productes informàtics que no siguin lliuraments de béns**, etc.

Exemples de prestacions de serveis

Els serveis prestats en un hospital públic per un dermatòleg no constitueixen prestacions de serveis subjectes a l'impost, ja que el metge no exerceix com un professional independent.

Una execució d'obra consistent en la construcció d'un immoble en què el contractista no aporta els materials té la consideració de prestació de serveis.

Un banquet de casaments organitzat per un restaurant no és un lliurament de béns sinó una prestació de serveis d'hoteleria.

Un préstec concedit per una caixa d'estalvis es qualifica com una prestació de serveis a efectes de l'IVA.

El subministrament a través d'Internet d'un programa informàtic normalitzat és una prestació de serveis, ja que no s'efectua en un suport material.

En aquest apartat hem vist que determinades operacions poden tenir la **consideració de lliuraments de béns o de prestacions de serveis**: subministrament de programes informàtics, execucions d'obra, operacions de comissió, etc.

Al llarg del mòdul comprovarem que aquesta distinció implica diferències de tractament en aspectes de l'impost com la localització de l'operació, la meritació o el tipus de gravamen.

2.1.3. Autoconsums

La Llei de l'IVA considera subjectes a l'impost, és a dir, els atorga el mateix tractament que als lliuraments de béns i prestacions de serveis, una sèrie d'operacions en les quals no hi ha remuneració: són els autoconsums, que poden ser externs o interns.

Consultes recomanades

Sobre autoconsums, vegeu articles 9 i 12 de la Llei de l'IVA.

Hi ha **autoconsum extern** quan els béns "surten" del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu sense cap contraprestació, o bé per a destinar-los al seu patrimoni o consum particular, o bé per a cedir-los a tercers.

L'autoconsum extern, que pot ser tant de béns com de serveis, se sotmet a gravamen en l'IVA a fi d'evitar que quedin sense tributar alguns consums finals.

Exemples d'autoconsum extern

Un constructor cedeix sense cap contraprestació a una filla un dels pisos que ha edificat.

Un assessor fiscal confecciona gratuïtament la declaració de l'IRPF als seus familiars i amics.

Un agent comercial adquireix un nou vehicle per a la seva activitat i reserva per al seu ús particular el que utilitzava.

Parlem d'**autoconsum intern** quan un bé canvia de destinació al si del patrimoni empresarial o professional, sense sortir-ne. Es produeix en les situacions següents:

1) Quan un bé utilitzat pel subjecte passiu en una activitat s'afecta a una altra exercida per ell mateix, sempre que l'una i l'altra constitueixin **sectors diferenciats**.

Es consideren **sectors diferenciats de l'activitat** aquells en què les activitats econòmiques realitzades i els règims de deducció aplicables siguin diferents.

a) Són activitats econòmiques diferents les que tenen grups assignats diferents en la **clasificació nacional d'activitats econòmiques** (CNAE).

b) Els règims de deducció es consideren diferents si els percentatges de deducció aplicables a cada activitat difereixen de més de 50 punts percentuals.

També es consideren sectors diferenciats les activitats incloses en alguns dels règims especials de l'impost com el simplificat, el del recàrrec d'equivalència o el de l'agricultura, ramaderia i pesca.

2) Quan un bé que forma part de les existències de l'empresa passa a ser utilitzat com a **bé d'inversió**, excepte en cas que el subjecte passiu hagi tingut dret a la deducció total de les quotes que hauria suportat en el supòsit d'adquirir el bé a tercers.

L'autoconsum intern, que per les seves característiques només és possible respecte de béns, queda subjecte a l'IVA per a evitar deduccions de quotes suportades en les adquisicions de béns que no es corresponguin amb la destinació efectiva d'aquests béns.

Exemple d'autoconsum intern

Un empresari canvia l'afectació d'una nau industrial, el valor de la qual és de 100.000 euros, d'un sector diferenciats amb un règim de deducció del 100% a un altre amb un règim de deducció del 25%.

Aquest autoconsum se sotmet a gravamen en l'IVA a fi que l'empresari no es dedueixi la totalitat de les quotes suportades en l'adquisició de l'immoble, sinó exclusivament el 25%, percentatge corresponent al nou sector d'activitat al qual l'immoble queda afecte.

L'empresari s'autorepercutirà, és a dir, farà repercutir i alhora suportarà, 21.000 euros (tipus de gravamen: 20% × base imposable: 100.000). Tanmateix, només es podrà deduir 5.250 euros, és a dir, el 25% de l'IVA que ha suportat.

Finalment, hem de tenir en compte que, com veurem en l'apartat següent, determinats autoconsums es consideren no subjectes a l'IVA a fi d'evitar sobreimposicions.

Consulta recomanada

Podeu consultar la CNAE vigent en el Reial decret 475/2007, de 13 d'abril (BOE de 28 d'abril de 2007).

Vegeu també

En l'apartat 5 estudiarem que en determinades situacions el subjecte passiu només pot deduir les quotes que ha suportat en una determinada proporció. Fins i tot es pot donar el cas que no les pugui deduir en cap mesura.

2.2. Operacions no subjectes

En la normativa de l'impost s'estableix la no-subjecció d'una sèrie de lliuraments de béns i prestacions de serveis.

No estan subjectes a l'impost:

1) La transmissió d'un conjunt d'elements que formin part **d'un patrimoni empresarial o professional i constitueixin una unitat econòmica** susceptible de dur a terme una activitat econòmica pels seus propis mitjans, sempre que l'adquirent acrediti la intenció de mantenir-los afectes a l'exercici d'una activitat econòmica.

Un supòsit de no-aplicació

Queda exclosa de la no-subjecció la mera cessió de béns, això és, la transmissió de béns quan no s'acompanyi d'una estructura organitzativa de factors de producció materials i/ o humans, que permeti considerar-la constitutiva d'una unitat econòmica autònoma.

Tal com hem vist en el primer apartat, els lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat d'un patrimoni empresarial o d'una branca d'activitat tributen en la modalitat "Transmissions patrimonials oneroses" (TPO) de l'ITPAJD.

Recordeu que aquest supòsit era una de les excepcions al principi general d'incompatibilitat entre l'IVA i l'ITPAJD (TPO).

2) Els lliuraments de mostres de mercaderies sense valor comercial estimable i les demostracions, sempre que en tots dos casos siguin gratuïtes i amb finalitats de promoció.

3) Els lliuraments sense contraprestació d'impresos o objectes de caràcter publicitari amb els requisits i límits que estableix la llei.

4) Els serveis prestats per persones físiques en règim de dependència administrativa i laboral, i els serveis prestats a les cooperatives pels seus socis de treball.

5) Els autoconsums de béns i serveis si no s'ha atribuït el dret a deduir totalment o parcialment l'IVA suportat en la seva adquisició.

6) Les operacions realitzades directament per les administracions públiques sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària, sempre que no es tracti de determinades operacions recollides en la Llei, subjectes a l'impost en tot cas: telecomunicacions, transports de persones i béns, explotació de fires, agències de viatges, etc.

7) Les concessions i autoritzacions administratives que estableix la llei.

Consulta recomanada

Sobre operacions no subjectes, vegeu l'article 7 de la Llei de l'IVA.

Administracions públiques

No tenen la consideració d'administracions públiques les entitats públiques empresarials estatals i els organismes assimilats dependents de les comunitats autònomes i entitats locals.

- 8) Les prestacions de serveis a títol gratuït que siguin obligatòries per al subjecte passiu en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.
- 9) Les operacions realitzades per les comunitats de regants per a l'ordenació i l'aprofitament de les aigües.
- 10) Els lliuraments de diners a títol de contraprestació o pagament.

Exemples d'operacions no subjectes

La transmissió per un constructor, amb motiu de la seva jubilació, de la totalitat del seu patrimoni empresarial és una operació no subjecta a l'IVA. No obstant això, el lliurament dels immobles que formin part del patrimoni esmentat (per exemple, magatzems i oficines) tributen en el concepte TPO de l'ITPAJD.

L'assistència jurídica prestada en el torn d'ofici per un advocat a un detingut no està subjecta a l'impost, ja que es tracta d'una prestació de serveis a títol gratuït obligatòria per al subjecte passiu en virtut de normes jurídiques.

La prestació del servei de recollida d'escombraries no està subjecta a l'IVA si la du a terme directament un ens públic. Sí que ho està en cas que el servei es presti per mitjà d'una empresa mercantil.

2.3. Operacions exemptes

Les operacions exemptes són operacions subjectes a l'impost que tanmateix no tributen efectivament ja que així ho estableix la normativa.

Les exempcions corresponents a les operacions interiors, que són les que estudiarem en aquest apartat, es denominen limitades, ja que no generen el dret a deduir l'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis utilitzats per a la realització de les operacions exemptes.

En funció de la matèria a què es refereixen, podem establir la següent classificació de les exempcions: mèdiques i sanitàries, educatives, socials, culturals i esportives, financeres i d'assegurances, immobiliàries, tècniques i d'altres.

2.3.1. Exempcions mèdiques i sanitàries

- 1) Els serveis d'hospitalització o assistència sanitària realitzats per ens públics o per entitats privades en règim de preus autoritzats o comunicats.
- 2) L'assistència a persones físiques per part de professionals mèdics o sanitaris que consisteixin en el diagnòstic, la prevenció i el tractament de malalties.
- 3) Els serveis d'estomatòlegs, odontòlegs, mecànics dentistes i protèsics dentals i el lliurament, reparació i col·locació de pròtesis dentals i ortopèdies maxil·lars que facin aquests.

Consulta recomanada

Sobre operacions exemptes, vegeu l'article 20 de la Llei de l'IVA.

Exempcions plenes

Les exempcions que sí que generen el dret a la deducció de les quotes suportades es denominen **plenes**.

4) Els lliuraments de fluids, teixits i altres elements del cos humà per a finalitats mèdiques o de recerca.

5) El transport de malalts o ferits en ambulàncies o vehicles especialment adaptats.

Exemples d'exempcions mèdiques i sanitàries

Els serveis mèdics prestats al marge o amb independència d'un tractament mèdic, com poden ser les operacions de cirurgia estètica o les anàlisis de paternitat, estan subjectes a l'IVA i no n'estan exempts.

Els digitopuntors, acupuntors, naturòpates i masoterapistes no tenen la consideració de professionals mèdics o sanitaris segons l'ordenament jurídic vigent, per la qual cosa els seus serveis estan subjectes a l'impost i no n'estan exempts.

2.3.2. Exempcions educatives

1) La guarda i custòdia de nens, l'ensenyament escolar, universitari i de postgraduats, l'ensenyament d'idiomes i la formació i el reciclatge professionals, que duguin a terme entitats públiques o privades autoritzades.

2) Les classes particulars prestades per persones físiques sobre matèries incloses en els plans d'estudis del sistema educatiu.

2.3.3. Exempcions socials, culturals i esportives

En alguns casos la normativa exigeix, perquè les operacions siguin exemptes, que les duguin a terme entitats de caràcter social.

1) Els serveis d'assistència social efectuats per entitats públiques o entitats privades de caràcter social, com les de protecció de la infantesa i joventut; assistència a ancians i minusvàlids, minories ètniques, refugiats, transeünts i exreclusos; etc.

2) Els serveis esportius prestats a persones físiques per entitats públiques, federacions esportives, comitès Olímpic i Paralímpic Espanyol o entitats esportives privades de caràcter social.

3) Determinats serveis efectuats per entitats públiques o entitats culturals privades de caràcter social, com els de les de biblioteques i arxius, museus, monuments, zoològics, exposicions, representacions artístiques, etc.

4) Els serveis i els lliuraments de béns accessoris efectuats als seus membres per entitats sense afany de lucre, els objectius de les quals siguin de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica, realitzats per a la consecució de les seves finalitats.

Consulta recomanada

En l'article 20.U.9è. de la Llei de l'IVA podeu consultar les operacions relacionades amb l'educació no emparades per aquesta exempció.

Consulta recomanada

Consulteu en l'article 20.tres de la Llei de l'IVA els requisits que ha de reunir una entitat per a tenir caràcter social.

5) Els serveis professionals prestats per artistes plàstics, escriptors, col·laboradors literaris, gràfics i fotogràfics de diaris i revistes, compositors musicals, autors d'obres teatrals i d'argument, adaptació, guió i diàlegs de les obres audiovisuals, traductors i adaptadors.

6) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns realitzats pels partits polítics a fi de recaptar fons per al compliment de la seva finalitat específica.

2.3.4. Exempcions financeres i d'assegurances

1) Les operacions d'assegurança, reassegurança i capitalització, i els serveis de mediació relatius a aquestes.

2) Les operacions financeres indicades en la llei.

2.3.5. Exempcions immobiliàries

1) Els lliuraments de terrenys rústics o no edificables i els destinats exclusivament a parcs i jardins públics o a superfícies viàries d'ús públic.

2) Els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys en què estiguin enclavades, quan tinguin lloc un cop acabada la seva construcció o rehabilitació.

No-aplicació de l'exempció

L'exempció per segons i ulteriors lliuraments d'edificacions no s'aplica en determinats casos com en els lliuraments per a la seva immediata rehabilitació per part de l'adquirent o que siguin objecte de demolició i promoció urbanística posterior.

Es consideren **primers lliuraments** els lliuraments per part del promotor d'edificacions la construcció o rehabilitació de les quals estigui acabada, llevat que les hagi utilitzat el propietari o un tercer per un termini igual o superior a dos anys i les adquireixi persona diferent de la que la va utilitzar durant el període esmentat.

Consulta recomanada

En l'article 20.u.18è. de la Llei de l'IVA podeu consultar la llista detallada de les operacions financeres exemptes de l'impost.

Es consideren **obres de rehabilitació** d'edificacions les que reuneixin els requisits següents:

a) Que l'objecte principal sigui reconstruir-les, entenent-se que es compleix aquest requisit quan més del 50% del cost total del projecte de rehabilitació es correspongui amb obres de consolidació o tractament d'elements estructurals, façanes o cobertes o amb obres anàlogues o connexes a les de rehabilitació.

b) Que el cost global de les obres del projecte sigui superior al 25% del preu de mercat de l'edificació (o del preu d'adquisició si no han transcorregut dos anys des de l'adquisició), una vegada descomptada la part proporcional corresponent al sòl.

3) Els **arrendaments** i la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi, **de terrenys i d'edificis** o parts d'aquests destinats exclusivament a habitatges, inclosos els garatges i annexos accessoris i els mobles arrendats conjuntament.

Tal com hem vist en el primer apartat, els lliuraments i arrendaments de béns immobles, i la constitució o transmissió de drets reals de gaudi que recaigui sobre aquests, quan estiguin exempts de l'impost, tributen en la modalitat "**Transmissions patrimonials oneroses**" (TPO) de l'ITPAJD.

Recordeu que aquests supòsits constitueixen una **excepció** al principi general d'incompatibilitat entre l'IVA i l'ITPAJD (TPO).

Poden ser objecte de **renúncia** pel subjecte passiu les exempcions relatives a les entregues de terrenys no edificables i als segons i ulteriors lliuraments d'edificacions.

Perquè sigui possible la renúncia cal que l'adquirent sigui un subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals i que tingui dret a la deducció total o parcial de l'impost suportat per les adquisicions corresponents.

En el cas de renúncia a alguna d'aquestes exempcions immobiliàries, la corresponent operació tributarà en l'IVA i, en conseqüència, no quedarà subjecta a l'ITPAJD (TPO).

Renúncia a l'exempció de l'IVA

Teniu en compte que **només és possible renunciar a l'exempció en el cas d'operacions subjectes a l'IVA** i que n'estan exemptes, no per a les operacions no subjectes a l'impost (per exemple, perquè no les efectua un empresari o professional).

Consulta recomanada

En l'article 20.u.23è. de la Llei de l'IVA figuren les operacions excloses d'aquest supòsit d'exempció.

Nota

Si es renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'operació no és l'empresari que efectua el lliurament, sinó el destinatari d'aquest: és la regla denominada *inversió del subjecte passiu*, que estudiarem en l'apartat següent.

Exemples d'exempcions immobiliàries

El lliurament d'un solar edificable està subjecte i no exempt, ja que no es tracta d'un terreny rústic o no edificable.

La venda d'un immoble acabat de construir és subjecta i no exempta, ja que es tracta d'un primer lliurament.

Un promotor que ha construït una edificació utilitza un local situat als baixos com a oficina administrativa. Al cap de tres anys ven el local a una empresa d'enginyeria.

El lliurament del local no es considera primer lliurament ja que el seu propietari l'ha utilitzat durant més de dos anys; per tant, l'operació està exempta de l'IVA i tributa pel concepte "Transmissions patrimonials oneroses" de l'ITPAJD.

Ara bé, el subjecte passiu pot renunciar a aquesta exempció si l'adquirent compleix els requisits establerts per a això, de manera que l'operació se sotmeti a l'IVA i no a l'ITPAJD (TPO).

L'arrendament d'un pis a un advocat que té previst utilitzar-lo com a habitatge habitual i despatx professional no està exempt de l'impost, ja que l'immoble no està destinat exclusivament a habitatge.

2.3.6. Exempcions tècniques

1) Els lliuraments de béns utilitzats pel transmissor en la realització d'operacions exemptes sempre que al subjecte passiu no se li hagi atribuït el dret a deduir totalment o parcialment l'impost suportat en l'adquisició d'aquests béns.

Operacions exemptes que no originen el dret a deduir

Recordeu que les exempcions que estem veient en aquest apartat no generen el dret a la deducció de les quotes suportades en l'adquisició dels béns utilitzats en l'exercici de les operacions exemptes: són exempcions limitades.

2) Els lliuraments de béns l'adquisició dels quals hagi determinat l'exclusió total del dret a deduir l'IVA suportat.

Exemple d'exempcions tècniques

La venda per part d'un ginecòleg de part del mobiliari de la seva consulta és exempta de l'IVA, ja que s'ha utilitzat en la realització d'operacions a les quals és aplicable una exempció limitada (assistència mèdica), que no generen el dret a deduir les quotes suportades en l'adquisició dels béns esmentats.

Vegeu també

En l'article 96 de la Llei trobareu les **operacions excloses del dret a deduir**, que estudiarem en l'apartat 5 del mòdul.

2.3.7. Altres exempcions

1) Les cessions de personal que en el compliment de les seves finalitats facin entitats religioses per a l'exercici d'activitats sanitàries, educatives o d'assistència social.

2) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a aquestes prestacions, que constitueixin el servei postal universal.

3) Els serveis prestats als seus membres per unions, agrupacions o entitats autònomes, constituïdes exclusivament per persones que exerceixin essencialment una activitat exempta o no subjecta que no origini el dret a la deducció quan hi concorrin determinades condicions.

4) Els lliuraments de béns i prestacions de serveis que faci la Seguretat Social per al compliment de les seves finalitats específiques.

5) Els lliuraments de segells de correus i efectes timbrats de curs legal a Espanya per un import no superior al seu valor facial.

6) Les loteries, apostes i jocs organitzats per l'Estat, les comunitats autònomes i l'ONCE, així com les activitats que constitueixin els fets imposables dels tributs sobre el joc i combinacions aleatòries.

2.4. Localització del fet imposable

Perquè una operació estigui subjecta a l'IVA espanyol és necessari que es faci en el **territori d'aplicació de l'impost (TAI)**, és a dir, a la Península o a les Illes Balears.

Canàries, Ceuta i Melilla

No oblideu que les **Illes Canàries, Ceuta i Melilla no formen part del TAI**, i que per tant les operacions localitzades en aquests territoris no estan subjectes a l'IVA.

2.4.1. Localització dels lliuraments de béns

Per als lliuraments de béns, la llei estableix una regla general de localització i una sèrie de regles especials. La regla general, que en realitat té caràcter residual, només s'aplica quan no hi siguin aplicables les regles especials.

Segons la **regla general**, els lliuraments de béns que no siguin objecte d'expedició o transport fora del TAI es consideren fets en el TAI quan els béns es posin a disposició de l'adquirent en el territori esmentat.

En una sèrie de supòsits, tanmateix, s'estableixen unes **regles especials** per a localitzar on tenen lloc els lliuraments de béns. Així, s'entenen realitzats en el TAI, entre altres, els lliuraments dels béns següents:

1) Els béns mobles que per a la seva posada a disposició de l'adquirent han de ser enviats **fora del TAI**: quan l'expedició o el transport s'inicia en el territori esmentat.

2) Els béns que siguin objecte d'instal·lació o muntatge abans de posar-los a la disposició de l'adquirent: quan aquestes operacions s'ultimin en el TAI i impliquin la immobilització dels béns lliurats.

3) Els **béns immobles** que radiquin en el territori esmentat.

Consulta recomanada

Sobre la localització dels lliuraments de béns, vegeu l'article 68 de la Llei de l'IVA.

Exemples de localització dels lliuraments de béns

Una empresa espanyola ven mercaderies a clients espanyols i portuguesos, i se'n fa càrrec del transport.

En tots dos supòsits els lliuraments s'entenen fets a Espanya: en les vendes a clients espanyols, perquè els béns es posen a disposició del client en el TAI, i en les vendes a Portugal, perquè l'expedició dels béns s'inicia en el territori esmentat.

La venda d'una constructora russa a un multimilionari grec d'un local comercial situat a Ponferrada (Leó) es considera realitzada en el TAI, ja que l'immoble transmès radica en aquest territori.

2.4.2. Localització de les prestacions de serveis

Per a determinar si les prestacions de serveis s'entenen realitzades en l'àmbit espacial de l'impost, la normativa estableix una regla general i una llista de regles especials.

Com a **regla general**, les prestacions de serveis s'entenen realitzades:

- 1) On tingui la seu d'activitat el destinatari en cas que actuï com a empresari o professional.
- 2) On tingui la seu d'activitat el prestador del servei si el destinatari no actua com a empresari o professional.

Els serveis que s'indiquen a continuació tributen d'acord amb la regla general. No obstant això, no s'entenen realitzats en el TAI quan el destinatari sigui un consumidor final establert fora de la Unió Europea, excepte en el cas que aquest destinatari estigui establert a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla.

Es tracta dels serveis següents: les cessions i concessions de drets de propietat intel·lectual o industrial i de fons de comerç; els de publicitat; els d'assessoria, auditoria, enginyeria, advocacia i consultoria; els de tractament de dades i subministrament d'informacions; els de traducció i els prestats per intèrprets; els d'assegurança i els financers; els de cessió de personal, el doblatge de pel·lícules, arrendaments de béns mobles; els serveis prestats per via electrònica i els de telecomunicacions, radiodifusió i televisió, etc.

Així mateix, s'estableixen una sèrie de **regles especials**. Així, es consideren realitzats en el TAI:

- 1) Els **serveis relacionats amb immobles**: quan aquests radiquin al territori.

Són serveis relacionats amb immobles, entre d'altres, els arrendaments d'immobles, les execucions d'obres immobiliàries, els prestats per arquitectes i enginyers, els de gestió relatiu a béns immobles o operacions immobiliàries, vigilància o seguretat, lloguers de caixes de seguretat o la utilització de vies de peatge i els d'allotjament en establiments d'hostaleria, acampament i balneari.

2) Els **serveis de transport** següents per la part del trajecte que discorri pel TAI:

a) Els de transport de passatgers, qualsevol que sigui el destinatari:

b) Els de transport de béns diferents dels intracomunitaris: quan el seu destinatari no sigui un empresari o professional.

3) Els serveis relacionats amb manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives, de jocs d'atzar, les fires o exposicions de caràcter comercial, inclosos els serveis per a organitzar-los i els altres serveis accessoris als anteriors: quan materialment es prestin en aquest territori i el destinatari no sigui un empresari o professional.

4) Els **serveis prestats per via electrònica** i els de **telecomunicacions, radiodifusió i televisió** quan el destinatari no sigui un empresari o professional: sempre que aquest es trobi establert en el TAI.

Nota

Els serveis electrònics i els de telecomunicacions, radiodifusió i televisió es consideraran realitzats en el TAI sempre que el destinatari estigui establert en aquest territori: si és empresari o professional, per aplicació de la regla general; si és un particular, per aplicació d'aquesta regla especial.

També s'estableixen regles especials per a determinar quan s'entenen realitzats en el TAI serveis com els de restauració i *catering*, els accessoris als transports, els treballs realitzats sobre mobles, els de mediació el destinatari dels quals no siguin empresaris o professionals; els d'arrendament de mitjans de transport, etc.

Finalment, la normativa de l'IVA enumera una sèrie de serveis que també es consideren localitzats en el TAI quan segons les regles de localització que hi són aplicables no s'entenguin realitzats en la comunitat, però la seva utilització o explotació efectives es realitzin en aquest territori.

Exemples de localització de les prestacions de serveis

Els serveis que un despatx d'advocats de Londres presta a una empresa de Badajoz en un litigi judicial davant el tribunal mercantil de Manchester s'entenen localitzats en el TAI d'acord amb la regla general perquè el destinatari és un empresari o professional establert en aquest territori.

L'arrendament d'un apartament situat a Santander és una prestació de serveis subjecta a l'IVA, en radicar l'immoble en el seu àmbit d'aplicació. Per contra, els serveis de vigilància de la seu de l'Ajuntament de Las Palmas no estan subjectes a l'IVA, atès que l'immoble no es troba localitzat en el TAI.

El transport de viatgers amb autobús entre Ciudad Real i Milà es considera efectuat en el TAI exclusivament per la part del trajecte que té lloc en territori espanyol.

Vegeu també

En l'apartat següent estudiarem el concepte de transport intracomunitari de béns i les seves regles de localització.

Consulta recomanada

Podeu consultar quins són aquests serveis en l'art. 70.Dos de la Llei de l'IVA.

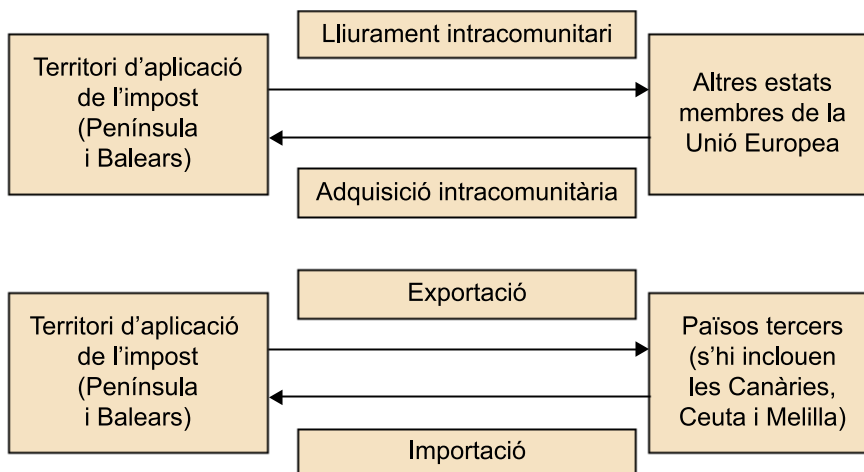
3. Operacions intracomunitàries. Importacions i exportacions

Les adquisicions intracomunitàries i les importacions de béns constitueixen, juntament amb els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, els fets imposables de l'IVA.

En l'IVA els termes **importació** i **exportació** es reserven per a les operacions realitzades amb els països no comunitaris. Per a les compres i vendes efectuades en estats membres de la Unió Europea utilitzem les expressions **adquisicions** i **lliuraments intracomunitaris de béns**.

Com ja hem vist a l'inici del mòdul, les Illes Canàries, Ceuta i Melilla estan excloses del territori de la Unió Europea a efectes de l'IVA. És per això que les operacions que es duiguin a terme amb aquests territoris des del TAI es denominen **exportacions** i **importacions** i no lliuraments i adquisicions intracomunitaris de béns.

Importació i exportació



Exemples d'operacions intracomunitàries. Importacions i exportacions

Les compres efectuades per un empresari de Sevilla a un proveïdor argentí són importacions. Tanmateix, les compres que aquest mateix empresari realitza a un proveïdor italià a efectes de l'IVA tenen la consideració d'adquisicions intracomunitàries.

Les vendes d'una empresa de Ciudad Real a un client japonès són exportacions. Al contrari, si el client és alemany, a efectes de l'impost l'operació es denomina lliurament intracomunitari.

Les compres i vendes que un empresari de Palma de Mallorca efectua a un altre de Santa Cruz de Tenerife són, a efectes de l'impost, importacions i exportacions.

Perquè una importació o una adquisició intracomunitària de béns quedi subjecta a l'IVA espanyol s'ha de localitzar en el TAI i a més no ha d'estar inclosa en cap dels supòsits de no-subjecció o d'exempció que estableix la normativa de l'impost.

Així mateix, una **característica comuna** tant a les adquisicions i els lliuraments intracomunitaris com a les exportacions i importacions és que **fan referència exclusivament a béns**.

Prestació de serveis

Quan estiguem davant una prestació de serveis, haurem de determinar si, d'acord amb les regles de localització que vam veure en l'apartat anterior, es considera o no realitzada en el TAI, i d'aquesta manera sabrem si està o no subjecta a l'IVA espanyol.

Finalment, hem de tenir en compte que **els lliuraments intracomunitaris i les exportacions de béns no constitueixen fets imposables de l'impost**, sinó que són simples lliuraments de béns expedits a altres estats membres de la UE o a tercers països, respectivament.

Fet imposable de l'IVA

Recordeu que el fet imposable de l'IVA el constitueixen: a) els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals; b) les adquisicions intracomunitàries de béns, i c) les importacions de béns.

3.1. Operacions intracomunitàries de béns

Es denomina intracomunitària l'operació en què hi ha una **expedició o transport de béns d'un estat membre de la UE a un altre**.

Perquè hi hagi operació intracomunitària cal, per tant, que els béns siguin transportats des de l'estat membre d'expedició fins al de destinació. En cas contrari, som davant un lliurament interior al país en què es dugui a terme.

Exemple d'operacions intracomunitàries de béns

Un empresari alemany ven unes matèries primeres a un client espanyol, el qual, al seu torn, abans que la mercaderia surti de territori alemany la revèn a una empresa italiana.

En aquest cas, la venda de l'empresari alemany a l'espanyol constitueix un lliurament interior a Alemanya. No hi ha operació intracomunitària perquè les mercaderies no han sortit fora del territori alemany amb destinació a cap altre estat membre de la UE.

Transport intracomunitari de béns (art. 72-74)

S'entén per **transport intracomunitari** aquell els llocs d'inici i arribada del qual estan situats en dos estats membres de la UE diferents.

La localització dels transports intracomunitaris de béns es determina segons la regla general establerta per a les prestacions de serveis, amb una especialitat quan el destinatari no sigui empresari o professional:

1) Si el destinatari és empresari, s'entenen realitzats en el TAI quan tingui en aquest territori la seu de la seva activitat.

2) Si el destinatari és un particular, es consideren realitzats en el TAI quan s'hi iniciïn.

Vegeu també

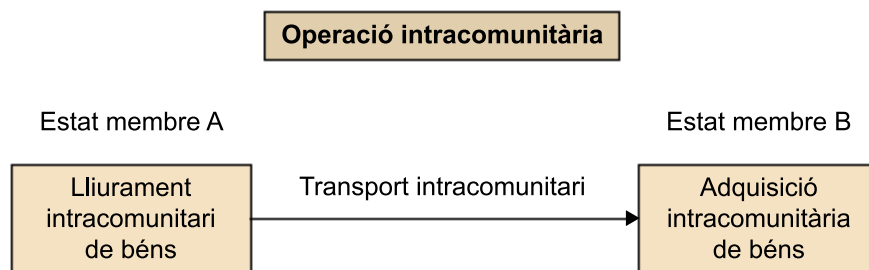
Recordeu que en l'apartat anterior hem estudiat les regles de localització de les prestacions de serveis.

Exemple de transport intracomunitari de béns

Un transport intracomunitari de béns entre Alemanya i Espanya efectuat per un transportista alemany, contractat per un client espanyol, s'entén localitzat en el TAI si el destinatari, és a dir, el client espanyol, és un empresari o professional amb seu d'activitat en aquest territori (regla general de localització de les prestacions de serveis).

Tota operació intracomunitària, al seu torn, es desdobra en: a) un lliurament intracomunitari al país d'origen, i b) una adquisició intracomunitària de béns al país de destinació (vegeu l'esquema adjunt).

Operació intracomunitària



Exemple d'operació intracomunitària

La venda d'un empresari alemany d'unes mercaderies que són expedides al magatzem d'un client establert a València constitueix simultàniament un lliurament intracomunitari a Alemanya i una adquisició intracomunitària a Espanya.

Aquestes operacions intracomunitàries tributen únicament en un país, bé el d'origen, bé el de destinació dels béns, d'acord amb les regles següents:

1) Els **lliuraments de béns a particulars** tributen per regla general al país d'origen, és a dir, al país de l'empresari que efectua el lliurament.

2) Els **lliuraments de béns a empresaris o professionals** tributen al país de destinació, és a dir, al país de l'empresari que adquireix, com a adquisició intracomunitària de béns.

3.1.1. Adquisicions intracomunitàries de béns

S'entén per **adquisició intracomunitària de béns** (AIB d'ara endavant) l'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals enviats al TAI, amb destinació a l'adquirent, des d'un altre estat membre.

Com hem vist a l'inici d'aquest apartat, només estan subjectes a l'IVA espanyol (és a dir, tributen en destinació) les AIB realitzades a la península i les Illes Balears per empresaris o professionals o per **persones jurídiques que no actuïn com a tals**. Al contrari, les AIB el destinatari de les quals és un particular no tributen en el TAI (territori de destinació), sinó en el país d'origen de les mercaderies.

Exemple de tributació de les adquisicions intracomunitàries de béns

Una empresa d'informàtica holandesa envia uns ordinadors a una constructora de Barcelona i a un particular de Segòvia. La primera operació és una AIB subjecta a l'IVA espanyol, ja que l'efectua un empresari o professional, mentre que la segona AIB no queda gravada a Espanya, atès que el destinatari és un particular.

Excepcions a la regla general de tributació de les AIB

Acabem de veure la regla general de tributació de les AIB. Tanmateix, hi ha algunes excepcions a aquesta regla general.

1) Adquisicions intracomunitàries de béns no subjectes

No estan subjectes a l'IVA (per tant, els corresponents lliuraments tributen en origen) les AIB en què es compleixin els requisits següents:

a) Els béns adquirits han de ser diferents dels mitjans de transport nous i dels que són objecte d'impostos especials.

b) El **destinatari** ha de ser alguna de les persones següents:

- Subjectes passius acollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca.
- Subjectes passius que facin exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció de l'impost.
- Persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals.

c) L'import de les adquisicions procedents dels altres estats membres, l'any anterior, ha de ser inferior a 10.000 euros. L'any en curs s'aplica la no-subjecció fins a assolir aquest import.

2) Adquisicions intracomunitàries de mitjans de transport nous

Consultes recomanades

Sobre adquisicions intracomunitàries de béns, vegeu els articles 13, 15 i 26 de la Llei de l'IVA.

Persones jurídiques

Persones jurídiques que **no actuen com a empresaris o professionals** són una associació que efectua exclusivament prestacions de serveis a títol gratuït o un ajuntament en l'exercici de les seves funcions públiques.

Vegeu també

Recordeu que les operacions que no originen el dret a la deducció de l'impost són les exempcions denominades *limitades*, que hem estudiat en l'apartat 2 anterior.

Destinatari

La característica principal d'aquests destinataris és que no tenen dret a la deducció de les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat.

Quan el destinatari de les AIB de mitjans de transport nous sigui un particular o alguna de les persones les AIB de les quals no estiguin subjectes, l'AIB es grava al país d'arribada dels béns, és a dir, en el TAI (i, en conseqüència, no tributa en el país d'origen dels béns).

Finalment, hem de comentar que fins i tot estant subjectes a l'IVA, estan exemptes les AIB el lliurament o importació de les quals en el TAI hagi estat no subjecte o exempt.

3.1.2. Lliuraments intracomunitaris de béns

Els lliuraments intracomunitaris de béns (EIB d'ara endavant) són lliuraments de béns enviats des del TAI a altres estats membres de la UE i constitueixen la contrapartida de les AIB.

Exemple de concepte de lliurament intracomunitari de béns

Un lliurament de béns d'una empresa espanyola a un client belga és un LIB a Espanya i una AIB a Bèlgica.

Per a evitar que una operació intracomunitària tributi simultàniament en els estats membres d'expedició i d'arribada dels béns, s'estableix l'exempció de la venda al país d'origen dels béns, sempre que la compra estigui subjecta com a AIB al país d'arribada.

Així, estan exemptes de l'IVA els lliuraments de béns transportats a un altre estat membre de la UE quan l'adquirent sigui un empresari o professional o una persona jurídica que no actuï com a tal, identificat a efectes de l'IVA en un estat membre diferent d'Espanya: no ho estan, en canvi, quan l'adquirent en l'altre estat membre sigui un particular.

Exemple de tributació dels lliuraments intracomunitaris de béns

Una empresa d'informàtica espanyola envia uns ordinadors a una empresa austríaca i a un particular resident a Lisboa. El primer lliurament és exempt de l'IVA, ja que el seu destinatari és un empresari identificat a efectes de l'IVA en un estat membre diferent d'Espanya, mentre que el segon lliurament no n'és exempt, ja que el destinatari és un particular.

Aquesta exempció aplicable als LIB es denomina **plena**, ja que genera el dret a deduir l'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis utilitzats en les operacions exemptes.

Regles especials de tributació

Les regles especials de tributació de determinades AIB també tenen el seu reflex en les EIB corresponents. És per això que:

- 1) No estan exemptes de l'IVA, és a dir, tributen en el TAI, els lliuraments de béns realitzats a persones les AIB de les quals no estan subjectes en l'estat membre de destinació.
- 2) Estan exemptes de l'IVA els lliuraments de mitjans de transport nous destinats a un altre estat membre quan els adquirents en destinació siguin particulars o persones les AIB de les quals no estiguin subjectes.

Consulta recomanada

Sobre lliuraments intracomunitaris de béns, vegeu l'article 25 de la Llei de l'IVA.

Identificació a efectes de l'IVA

La identificació a efectes de l'IVA en un estat membre de la UE s'acredita mitjançant la comunicació del NIF IVA atribuït per l'Administració d'aquest estat.

El NIF IVA és un codi que comença amb un prefix nacional. A Espanya, està compost pel prefix ES i el NIF de l'empresari.

3.2. Importacions i exportacions

Com hem apuntat anteriorment, a efectes de l'IVA els termes *importació* i *exportació* es reserven per als intercanvis comercials efectuats fora de l'àmbit de la Unió Europea o amb les Illes Canàries, Ceuta i Melilla, territoris que a efectes de l'IVA es consideren territoris tercers.

3.2.1. Importacions de béns

A efectes de l'IVA es considera importació l'entrada a la península i les illes Balears de béns procedents de països tercers.

Estan **subjectes a l'IVA totes les importacions** efectuades en el TAI, amb independència de la finalitat a què es destinin i de la condició de l'importador.

En la normativa de l'impost s'estableix l'exempció de les importacions d'una sèrie de béns, com per exemple aquells el lliurament a l'interior dels quals hauria estat exempt de l'IVA; béns personals per trasllat de residència habitual o per raó de matrimoni; béns d'escàs valor i petits enviaments; béns en règim de viatgers; béns amb finalitats socials, educatives, científiques i culturals; béns en règim diplomàtic o consular o destinats a organismes internacionals; béns amb finalitats de promoció comercial; béns per a la seva instal·lació o muntatge; importacions temporals de béns, importacions de gas o els lliuraments d'electricitat, calor o fred, etc.

3.2.2. Exportacions de béns

En l'IVA es denominen exportacions de béns l'**expedició de béns fora de la Unió Europea** o als territoris que en formen part a efectes de l'IVA i es consideren països tercers (les Canàries, Ceuta i Melilla en el cas espanyol).

Les exportacions estan exemptes de l'IVA. També ho estan les operacions següents relacionades amb les exportacions:

- 1) Lliuraments de béns a viatgers que tinguin la residència habitual fora de la UE.
- 2) Lliuraments de béns en botigues lliures d'impostos de ports i aeroports a adquirents que surtin seguidament amb destinació a països tercers.
- 3) Treballs fets sobre béns mobles adquirits o importats per a ser objecte dels treballs esmentats i posteriorment enviats fora de la UE.
- 4) Lliuraments de béns a organismes amb finalitats humanitàries, caritatives o educatives per a exportar-los fora de la UE en el marc de les activitats esmentades.

Consultes recomanades

Sobre importacions de béns, vegeu els articles 17, 18 i del 27 al 67 de la Llei de l'IVA.

Consulta recomanada

Sobre exportacions de béns, vegeu l'article 21 de la Llei de l'IVA.

5) Prestacions de serveis relacionades amb les exportacions, com ara transport, càrrega, descàrrega, conservació, custòdia, emmagatzematge, embalatge, etc.

Com succeïa amb els LIB, totes les exempcions relacionades amb les exportacions són **exempcions plenes**, ja que la seva realització atribueix el dret a deduir l'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis utilitzats en aquestes activitats.

4. Elements bàsics de l'impost

4.1. Subjecte passiu

El subjecte passiu és la persona obligada a pagar l'impost i a complir les obligacions formals que se'n deriven.

En l'IVA poden tenir la consideració de subjectes passius tant les persones físiques i jurídiques com les entitats que, sense tenir personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, com les comunitats de béns, societats civils, herències jacents, etc.

Exemple de subjecte passiu

En l'arrendament d'un immoble adquirit per cinc persones a parts iguals, el subjecte passiu de l'operació a efectes de l'IVA és la comunitat de béns formada pels cinc copropietaris, i no cadascun d'ells individualment.

4.1.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis

Per a determinar el subjecte passiu dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, s'estableix una regla general i una regla especial:

- 1) Regla general: els subjectes passius són **els empresaris o professionals que els duguin a terme**.
- 2) Regla especial: és la denominada **regla d'inversió del subjecte passiu**, segons la qual és subjecte passiu l'**empresari o professional que rep els béns o serveis**, és a dir, el destinatari. Aquesta regla s'aplica, entre d'altres, en els casos següents:
 - a) Quan qui realitza les operacions no està establert en el TAI.
 - b) Quan es tracti dels lliuraments següents d'immobles: els efectuats com a conseqüència d'un procés concursal; els exempts en què el subjecte passiu hagi renunciat a l'exempció; i els realitzats en execució de la garantia constituïda sobre béns immobles.
 - c) Quan es tracti d'execucions d'obra per a urbanització de terrenys o la construcció o rehabilitació d'edificacions conseqüència de contractes directament realitzats entre el promotor i el contractista.

Vegeu també

Podeu consultar el tractament que les entitats sense personalitat jurídica reben en l'IS i en l'IRPF en els mòduls corresponents a aquests impostos.

Consulta recomanada

Sobre el subjecte passiu dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, vegeu l'article 84 de la Llei de l'IVA.

Exemples d'inversió del subjecte passiu

En la prestació de serveis d'assessoria fiscal prestats a una societat de Còrdova per un despatx de Milà no establert a Espanya, operació subjecta a l'IVA espanyol segons la normativa de l'impost, el subjecte passiu n'és el destinatari, és a dir, la societat espanyola.

Un advocat adquireix a una immobiliària un immoble usat. Encara que l'operació n'està exempta perquè es tracta d'una segona transmissió, l'adquirent sol·licita a la immobiliària que renunciï a l'exempció perquè es compleixen els requisits establerts en la normativa per a això.

En les transmissions immobiliàries en què es renuncia a l'exempció per segona o ulterior transmissió, el subjecte passiu és el destinatari de l'operació.

Excepcions a la regla d'inversió del SP

En la normativa de l'impost s'estableixen algunes excepcions d'inversió subjecte passiu quan qui realitza les operacions no està establert. Per exemple, quan el destinatari dels béns o serveis tampoc es troba establert en el TAI.

4.1.2. Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns

Els subjectes passius de les adquisicions intracomunitàries i importacions són els que les facin, és a dir, els adquirents dels béns.

Consultes recomanades

Sobre el subjecte passiu de les adquisicions intracomunitàries i importacions de béns, vegeu articles 85 i 86 de la Llei de l'IVA.

4.2. Meritació

La **meritació** és el moment en què s'entén realitzat el fet imposable. La normativa aplicable a una determinada operació (subjecció, supòsits d'exempció, tipus de gravamen, etc.) és el vigent quan tingui lloc la meritació d'aquesta.

4.2.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis

Per a determinar quan es meriten els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, la normativa de l'impost estableix unes regles generals i altres d'especials.

Per regla general, s'entenen meritats:

1) Els lliuraments de béns: quan es **posin a disposició de l'adquirent** o, si escau, quan s'efectuïn d'acord amb la legislació aplicable.

2) Les prestacions de serveis: quan es **prestin, executin o efectuïn** les operacions gravades. No obstant això, en les prestacions de serveis que es duguin a terme de forma continuada durant un termini superior a un any i en les quals el destinatari sigui el subjecte passiu, la meritació es produeix el 31 de desembre de cada any.

Consulta recomanada

Sobre la meritació dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, vegeu l'article 75 de la Llei de l'IVA.

Exemples de meritació

En la venda d'un camió a terminis l'impost es merita quan es posi a disposició del comprador, encara que en aquell moment no s'hagi satisfet la totalitat del preu.

D'acord amb la legislació civil, en la transmissió d'un immoble la posada a disposició, i per tant la meritació de l'impost, s'entén realitzada quan s'atorga l'escriptura pública, llevat que se'n dedueixi un moment diferent per a la posada a disposició.

Entre les regles especials, es pot ressenyar les següents:

1) Lliuraments de béns efectuats **sense transmissió de la propietat** (com a contractes de venda amb pacte de reserva de domini o una altra condició suspensiva): es meriten quan els béns es posen en possessió de l'adquirent.

2) **Execucions d'obra** amb aportació de materials: la meritació es produeix en el moment en què els béns a què es refereixin es posin a disposició del propietari de l'obra.

3) **Operacions de tracte successiu o continuat** (com els arrendaments i els subministraments): en el moment en què resulti exigible la part del preu que compregui cada percepció. No obstant això, en els casos en els quals no s'hagi pactat preu o, havent-se pactat, no s'hagi determinat el moment de l'exigibilitat o s'hagi establert amb una periodicitat superior a l'any natural, la meritació es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional.

Vegeu també

Recordeu que en l'apartat 2 vam veure que les execucions d'obra podien ser, segons les seves circumstàncies, lliuraments de béns o prestacions de serveis.

Exemple de meritació de les operacions de tracte successiu

En un arrendament d'un immoble o en un subministrament d'aigua, llum o gas, l'impost es va meritant cada vegada que sigui exigible el pagament del lloguer o del rebut corresponent, amb independència que es pagui o no.

4) **Lliuraments intracomunitaris de béns**: el dia 15 del mes següent a aquell en què s'iniciï l'expedició o transport dels béns amb destinació a l'adquirent, o bé, en la data d'expedició de la factura si aquesta fos anterior.

En la normativa de l'impost també s'estableixen **altres regles especials** per a determinar la meritació en els casos d'operacions de comissió en nom propi, contractes "estimadoris", autoconsums, execucions d'obres a administracions públiques, subministraments que constitueixin lliuraments intracomunitaris de béns exempts, etc.

Finalment, hem de tenir en compte que quan hi ha **pagaments anticipats** anteriors a la realització de l'operació, l'impost es merita en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament percebuts, excepte en els lliuraments exempts perquè es destinen a un altre estat membre.

Exemple de meritació per pagament anticipat

Un empresari compra mercaderies per un import de 25.000 euros, dels quals lliura 10.000 euros a compte en el moment de formalitzar el contracte i la resta del preu a la recepció de la tramesa.

L'impost es merita en el moment del pagament anticipat per l'import satisfet anticipadament (10.000 €) i a la recepció de la mercaderia per la resta del preu (15.000 €).

4.2.2. Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns

En les AIB, l'impost es merita en el moment en què es considerin efectuats els lliuraments de béns similars, segons les regles que hem vist en el punt anterior, amb una important excepció: **no es produeix la meritació quan es facin els pagaments anticipats** anteriors a les adquisicions.

Exemple de meritació de les AIB

En el mateix exemple anterior, si la compra s'efectua a un proveïdor francès, l'impost no es reporta per l'avançament. La meritació es produeix pel total del preu (25.000 €) el dia 15 del mes següent a aquell en què s'iniciï el transport dels béns o, si és anterior, en la data d'expedició de la factura.

En les **importacions** la meritació de l'impost es produeix quan tingui lloc la meritació dels drets d'importació, d'acord amb la legislació duanera.

4.3. Base imposable

La base imposable és la quantificació del fet imposable, la magnitud sobre la qual cal aplicar el tipus de gravamen per a obtenir la quota de l'impost.

4.3.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis

La base imposable de l'impost és constituïda per l'**import total de la contraprestació** de les operacions que hi estan subjectes procedent del destinatari o de terceres persones.

S'inclouen en el concepte de contraprestació:

- 1) Qualsevol **crèdit efectiu** a favor de qui faci el lliurament o presti el servei derivat de la prestació principal o de les accessòries (comissions, transport, assegurances o primes per prestacions anticipades), i els interessos **per ajornament** del pagament fins al lliurament dels béns o prestació dels serveis.
- 2) Les **subvencions vinculades directament al preu** de les operacions, és a dir, establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats.
- 3) Els **tributs i gravàmens** que recaiguin sobre les mateixes operacions gravades, excepte l'IVA i l'impost especial sobre determinats mitjans de transport.
- 4) Les **percepcions retingudes** d'acord amb el dret per l'obligat a efectuar la prestació en els casos de resolució de les operacions.

Consultes recomanades

Sobre la meritació de les adquisicions intracomunitàries i importacions de béns, vegeu els articles 76 i 77 de la Llei de l'IVA.

Consultes recomanades

Sobre la base imposable dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, vegeu els articles 78 al 80 de la Llei de l'IVA.

5) L'import dels **envasos i embalatges**, fins i tot els susceptibles de devolució, carregat als destinataris de l'operació.

6) L'import dels **deutes** assumits pel destinatari com a contraprestació total o parcial de les operacions.

No s'inclouen en la base imposable:

1) Les **indemnitzacions** que no constitueixin contraprestació o compensació de les operacions subjectes.

2) Els **descomptes i les bonificacions** concedits prèviament o simultàniament al moment en què l'operació es realitzi i en funció d'aquesta.

3) Els **avançaments** o sumes pagades en nom i per compte del client, en virtut de mandat exprés d'aquest.

4) Les subvencions no vinculades al preu de les operacions.

Exemples de base imposable

La base imposable del lloguer d'un turisme quan l'arrendatari satisfà, a més de l'import del lloguer, les despeses prèviament pagades pel llogater (assegurances, multes, etc.) inclou tots aquests conceptes, no solament l'import del lloguer.

L'ajuntament abona a l'empresa concessionària del servei de transport urbà dues subvencions: una de 0,80 euros per bitllet venut i una altra de 50.000 euros anuals per a cobrir el dèficit d'explotació.

Només s'inclou en la base imposable la primera subvenció, atès que és l'única que està vinculada directament al preu. Si el preu del bitllet per als usuaris és d'1 €, la base imposable és $1 + 0,8 = 1,8$ €. I el preu final que ha de pagar l'usuari és $1 + 1,8 \times 10\% = 1,98$ €.

La indemnització que una companyia d'assegurances abona a una empresa que ha sofert un robatori de mercaderies no s'inclou en la base imposable, ja que no constitueix una contraprestació de cap lliurament de béns o prestació de serveis subjecte a l'impost.

També s'estableixen **regles especials** per a determinar la base imposable en una sèrie de supòsits: contraprestacions totalment o parcialment no dineràries, béns o serveis diversos a preu únic, autoconsum de béns i serveis, operacions vinculades, comissions i serveis per compte de tercers.

Finalment, la llei preveu la possibilitat que la base imposable calculada d'acord amb les regles anteriors es modifiqui en la quantia corresponent quan es presenti algun dels motius següents:

1) Fixació provisional de la contraprestació.

2) Devolució d'envasos i embalatges susceptibles de reutilització.

Gravamen del transport de viatgers

Com veurem en el punt següent, el tipus de gravamen aplicable al transport de viatgers és el 10%.

3) Concessió de descomptes i bonificacions després de la realització de l'operació.

4) Anul·lació total o parcial de les operacions gravades o alteració del seu preu.

5) Impagament pel destinatari de les operacions de les quotes repercutides, bé perquè s'ha declarat en concurs de creditors, bé perquè resulten incobrables els crèdits corresponents a les quotes esmentades.

4.3.2. Adquisicions intracomunitàries i importacions de béns

La base imposable d'AIB es determina d'acord amb el que s'ha disposat per als lliuraments de béns i prestacions de serveis.

En les importacions la base imposable és el **valor a la duana**, afegint-hi, si no hi estan compresos, tots els impostos i gravàmens que es meritin amb motiu de la importació, llevat de l'IVA, i totes les despeses accessòries (comissions, despeses d'embalatge, transport, assegurança, etc.) que es produeixin fins al primer lloc de destinació dels béns a l'interior de la Unió Europea.

Valor a la duana

Segons la legislació duanera formen part del valor a la duana les partides següents, sempre que les pagui el comprador i no estiguin incloses en el preu:

- Comissions, excepte les de compra.
- Cost d'envasos i embalatges que formin un tot amb la mercaderia.
- Cànon que el comprador estigui obligat a pagar.
- Despeses de transport i assegurança, càrrega i manipulació fins al punt d'entrada a la UE.

4.4. Tipus de gravamen

El tipus de gravamen és el percentatge que hem d'aplicar a la base imposable per a obtenir la quota de l'impost.

En l'IVA hi ha un tipus de gravamen general (el 21%) i dos de reduïts (el 4% i el 10%).

El tipus general de l'impost s'aplica a les operacions per a les quals no s'hagi establert un tipus reduït.

El tipus reduït del 10% s'aplica a les operacions següents:

Taula 2. Aplicació de tipus de gravamen reduït del 10%

Lliuraments de béns	Prestacions de serveis
---------------------	------------------------

Consultes recomanades

Sobre la base imposable de les adquisicions intracomunitàries i importacions de béns, vegeu els articles 81 i 82 de la Llei de l'IVA.

<ul style="list-style-type: none"> • Productes alimentaris per a humans i animals • Béns d'ús agrícola, forestal i ramader • Aigües aptes per a alimentació o reg • Medicaments per a ús animal • Aparells i material sanitari • Habitatges i places de garatge i annexos transmesos conjuntament amb aquells • Flors i plantes vives ornamentals i llavors, bulbs i esqueixos 	<ul style="list-style-type: none"> • Transports de viatgers i els seus equipatges • Serveis d'hostaleria, restaurants i subministrament de menjars i begudes per a consumir a l'acte • Serveis efectuats a favor de titulars d'explotacions agrícoles, forestals i ramaderes • Neteja de vies públiques, parcs i jardins públics • Recollida i tractament de residus • Manifestacions culturals • Assistència social no exempta ni gravada al 4% • Espectacles esportius de caràcter aficionat • Exposicions i fires de caràcter comercial
Operacions	
<ul style="list-style-type: none"> • Execucions d'obra conseqüència de contractes directament formalitzats entre promotor i contractista per a construcció o rehabilitació d'habitatges • Vendes amb instal·lació d'armaris de cuina, bany i encastats d'habitatges realitzats pel promotor de la construcció o rehabilitació dels habitatges • Execucions d'obra per a construcció de garatges complementaris en edificis d'habitatges • Importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció • Lliuraments i adquisicions intracomunitàries d'objectes d'art realitzades pels seus autors o drethavents o per empresaris no venedors amb dret a deduir totalment l'impost 	<ul style="list-style-type: none"> • Arrendaments amb opció de compra d'habitatges, garatges i annexos • Aprofitament de béns immobles per torn • Execucions d'obra de renovació i reparació d'habitatges en determinades condicions • Execucions d'obra que tinguin consideració de PS per a l'obtenció de béns el lliurament dels quals tributa al 10%

Finalment, tributen al 4% les operacions següents:

Taula 3. Aplicació de tipus de gravamen reduït del 4%

Lliuraments de béns	Prestacions de serveis
<ul style="list-style-type: none"> • Aliments bàsics • Llibres, revistes i diaris • Material escolar • Medicaments per a ús humà • Vehicles per a persones amb mobilitat reduïda • Pròtesi, ortesi i implants interns per a minusvàlids • Habitatges de protecció oficial i habitatges adquirits per entitats dedicades a l'arrendament 	<ul style="list-style-type: none"> • Execucions d'obra que tinguin consideració de PS per a l'obtenció de béns el lliurament dels quals tributa al 4% (excepte VPO) • Reparació i adaptació de vehicles per a persones amb mobilitat reduïda

5. Deduccions i devolucions

Constitueix una característica essencial de l'IVA el **dret a la deducció**, és a dir, la possibilitat que tenen els subjectes passius, a l'hora de liquidar l'impost, de minorar les quotes que han fet repercutir amb motiu de les vendes efectuades en l'import de les quotes que han suportat per l'adquisició dels béns i serveis utilitzats en l'activitat.

Al llarg d'aquest apartat anirem desgranant tots els elements que configuren aquest dret a la deducció.

5.1. Requisits per a la deducció

1) Quotes deduïbles

Són deduïbles exclusivament les **quotes que s'hagin meritades en el TAI**, i que s'hagin suportat per repercussió directa o que s'hagin satisfet en operacions subjectes o no exemptes, com lliuraments de béns i prestacions de serveis, importacions, autoconsums interns, AIB i operacions en què sigui d'aplicació la regla d'inversió del subjecte passiu.

Consultes recomanades

Sobre requisits per a la deducció, vegeu articles 92 al 100 de la Llei de l'IVA.

Tingueu en compte que en les operacions en què el subjecte passiu sigui, no la persona que lliura el bé o presta el servei, sinó el destinatari d'aquests (AIB, importacions i supòsits d'inversió del subjecte passiu) les quotes meritades que el subjecte passiu ha satisfet o s'ha "autorepercutit" tenen la consideració, simultàniament, de quotes suportades deduïbles.

Exemple de deducció de quotes autorepercutides

La quota d'IVA que un empresari satisfà a la duana per la importació d'una maquinària es pot deduir en la seva liquidació de l'impost.

Un empresari que adquireix uns béns procedents de la Unió Europea és el subjecte passiu de l'adquisició intracomunitària, i per tant ha de fer repercutir l'impost i, alhora, el pot deduir.

Exemple de quotes deduïbles

No es poden deduir les quotes suportades en un altre estat membre de la Unió Europea o en un país tercer, ja que no s'han meritades en el TAI (península o les Balears).

Una societat no es pot deduir les quotes de factures el destinatari de les quals sigui l'administrador d'aquesta, ja que no les ha suportat per repercussió directa.

Així mateix, hem de tenir en compte que les quotes no es poden deduir en una quantia superior a la que legalment correspongui ni abans que s'hagin meritats d'acord amb el dret.

Exemple de quota en factura superior a la legalment establerta

Un restaurant adquireix uns aliments, que com ja sabem tributen a tipus reduït, encara que per error el proveïdor aplica a la factura el tipus general, 21%.

El restaurant només té dret a deduir les quotes que legalment corresponguin, encara que efectivament hagi pagat el 21% d'impost.

Vegeu també

Com veurem més endavant, el dret a la deducció neix quan es meriten les quotes deduïbles.

2) Persones que poden exercir el dret a la deducció

Les quotes suportades únicament les poden deduir els **subjectes passius que tinguin la condició d'empresaris o professionals** i que hagin iniciat la realització habitual de l'activitat.

Exemple de persones amb dret a deducció

En una importació en què el subjecte passiu és un particular, aquest no es pot deduir les quotes satisfetes a la duana, ja que no té la condició d'empresari o professional.

No obstant això, s'admet la deducció de les quotes suportades o satisfetes **abans de l'inici de l'activitat** per l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització d'activitats econòmiques. Al contrari, no són deduïbles les quotes suportades per les adquisicions de béns i serveis efectuades sense la intenció d'utilitzar-los en l'activitat, encara que posteriorment s'afectin a aquesta.

Vegeu també

Recordeu que en l'apartat 2 del mòdul vam veure que la condició d'empresari s'adquiria des que s'iniciaven les adquisicions de béns o serveis efectuades amb la intenció de destinar-los a l'exercici d'una activitat econòmica, encara que aquesta no hagi començat.

3) Operacions que originen el dret a la deducció

Perquè les quotes siguin deduïbles, els béns i serveis adquirits s'han d'utilitzar en la realització d'activitats que generin el dret a la deducció, que són les següents:

a) Lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes i no exempts.

b) Operacions amb exempció "plena", és a dir, que originen el dret a la deducció, com els lliuraments intracomunitaris i les exportacions de béns.

c) Operacions realitzades **fora del TAI** que originarien el dret a la deducció si s'haguessin efectuat en l'interior d'aquest.

Exemple d'exempcions plenes i limitades

L'impost suportat per un professional de la medicina no és deduïble, ja que l'assistència mèdica i sanitària és exempta de l'impost, i es tracta d'una exempció "limitada".

Un empresari que es dedica a l'exportació de matèries primeres pot deduir les quotes suportades en la seva activitat, ja que l'exempció aplicable a aquesta és "plena".

Vegeu també

Recordeu que les exempcions aplicables a les operacions interiors, i que estudiem en l'apartat 2, no originen el dret a la deducció i es denominen "limitades".

4) Limitacions i exclusions del dret a la deducció

La normativa de l'IVA estableix unes limitacions a la deducció de les quotes suportades en funció de la seva afectació a l'activitat i de la naturalesa del bé o servei de què es tracti:

a) **Béns i serveis corrents:** només són deduïbles les quotes suportades en la seva adquisició si estan **afectats directament i exclusivament** a l'activitat empresarial o professional que du a terme el subjecte passiu.

Béns no considerats afectes

No es consideren afectes directament i exclusivament a l'activitat, entre d'altres, els béns utilitzats alternativament o simultàniament en l'activitat empresarial o professional i en altres activitats particulars, o els béns que no figurin en la comptabilitat o registres oficials de l'activitat.

b) **Béns d'inversió:** són deduïbles les quotes suportades en la seva adquisició **en la mesura que s'utilitzin** en l'exercici de l'activitat.

Béns d'inversió (art. 108)

A efectes de l'IVA, tenen la consideració de béns d'inversió els béns corporals que, per la seva naturalesa i funció, estiguin normalment destinats a ser utilitzats per un període de temps superior a un any com a instruments de treball o mitjans d'explotació.

No tenen la consideració de béns d'inversió, entre d'altres, els accessoris i recanvis, els envasos i embalatges i els béns el valor d'adquisició dels quals sigui inferior a 3.005,06 euros.

Quan els béns d'inversió siguin **automòbils de turisme** i els seus remolcs, ciclomotors o motocicletes, **es presumeixen afectes a l'exercici de l'activitat al 50%**, i per tant les quotes suportades en la seva adquisició són deduïbles en aquesta proporció, llevat de prova en contra.

Les regles aplicables als béns d'inversió també són aplicables als béns i serveis directament relacionats amb aquells, com accessoris i recanvis, combustibles, aparcament i autopistes, reparació, etc.

Presumpció d'afectació

Aquesta presumpció d'afectació és del 100% en una sèrie de supòsits, com ara els vehicles mixtos utilitzats en el transport de mercaderies, els utilitzats en el transport de viatgers, en autoescoles o en el desplaçament d'agents comercials.

Exemple de limitacions del dret a deduir

No és deduïble la quota del telèfon o un ordinador portàtil adquirit per 700 euros si s'utilitzen simultàniament per a l'activitat i per a finalitats privades, ja que no es tracta de béns i serveis afectes directament i exclusivament a l'activitat.

Un advocat que adquireix un pis que destina a habitatge i que fa servir una habitació com a despatx professional pot deduir l'impost suportat per la compra de l'immoble en la proporció en què s'afecti a la seva activitat professional.

D'altra banda, no **poden ser objecte de deducció** en cap proporció, llevat dels casos excepcionals establerts en la normativa, les quotes suportades per l'adquisició dels béns i serveis següents: viatges i hoteleria; aliments, tabac, begudes i espectacles; joies i objectes elaborats amb or o platí, i atencions a clients, treballadors o a terceres persones.

5) Requisits formals i temporals del dret a la deducció

Per a poder exercir el dret a la deducció el subjecte passiu ha d'estar en **posseció del document justificatiu** d'aquest, que, a més, ha de complir tots els **requisits formals** que fixi la llei.

Es consideren justificants del dret a la deducció els documents següents:

- a) En les operacions interiors i en les AIB, la **factura original** expedida per qui faci el lliurament o presti el servei.
- b) En les importacions, el document en què consti la liquidació practicada per l'Administració.
- c) En les operacions en què es produeixi la inversió del subjecte passiu, la factura original emesa pel proveïdor comunitari o el justificant comptable de l'operació, si aquest està establert en un país tercer.

El **dret a deduir neix quan es meriten les quotes deduïbles**, sempre que es tingui el document justificatiu de l'operació, i es pot exercir dins el **termini de 4 anys**, comptats a partir del naixement del dret esmentat. Una vegada **transcorregut aquest termini** de 4 anys sense que s'hagi exercit, el dret a la deducció **caduca**.

Exemple de termini per a exercir el dret a la deducció

La quota d'IVA que figura en una factura la data de meritació de la qual és el 23/05/2014 la pot deduir el subjecte passiu en qualsevol moment anterior al 23/05/2018. Transcorregut aquest termini, caduca el dret a la deducció de les quotes esmentades.

6) Exercici del dret a la deducció

Vegeu també

En l'apartat 7 del mòdul veurem quins són els requisits formals que amb caràcter obligatori han de complir les factures.

Vegeu també

Recordeu que en l'apartat 4 hem estudiat la meritació de l'impost.

El subjecte passiu **exerceix el dret a la deducció en les declaracions** que està obligat a presentar, restant de les quotes repercutides en el període les quotes que hagi suportat en aquell mateix període o en els anteriors, sempre que no hagi transcorregut el termini de 4 anys des del naixement del dret.

Si les deduccions superen les quotes repercutides, el subjecte passiu **pot compensar el saldo al seu favor** en les declaracions posteriors, sempre que no transcorrin 4 anys des de la presentació de la declaració en què s'origini el saldo esmentat.

Com veurem al final d'aquest apartat, en els casos en què la normativa ho permeti (per regla general, en l'última declaració del període) el subjecte passiu pot optar per la devolució del saldo al seu favor.

5.2. Regla de prorrata

5.2.1. Concepte

Ja sabem que quan un empresari o professional realitza exclusivament operacions que originen el dret a deduir es pot deduir la totalitat de les quotes que ha suportat en les seves adquisicions de béns i serveis i que, al contrari, si aquesta persona du a terme únicament operacions que no generen aquest dret, no es pot deduir les quotes que ha suportat en cap quantia.

Quan els subjectes passius realitzen **conjuntament** activitats que generen el dret a deduir i altres que no el generen, només es poden deduir les quotes que han suportat amb motiu de l'adquisició dels béns i serveis utilitzats en l'activitat en una determinada proporció o prorrata.

Possible confusió

No confongueu el termini de 4 anys per a compensar en les declaracions següents els saldos a favor del subjecte passiu amb el termini de 4 anys que hem vist en la lletra anterior, per a deduir les quotes suportades.

Consultes recomanades

Sobre la regla de prorrata, vegeu articles 102 al 108 de la Llei de l'IVA.

El **percentatge de prorrata** és el resultat del següent quocient, arrodonit per excés a la unitat superior:

$$\text{Prorrata} = \frac{\text{Import anual operacions amb dret a deducció}}{\text{Import anual operacions totals}} \times 100$$

Exemple de càlcul del percentatge de prorrata

Una persona es dedica a l'arrendament d'habitatges (operació exempta que no origina el dret a deduir) i de locals comercials (operació no exempta, que origina el dret a deduir). Els ingressos obtinguts durant l'any natural pugen a 100.000 euros, dels quals 40.000 euros corresponen als habitatges i la resta, 60.000 euros, als locals comercials.

El percentatge de prorrata aplicable és el 60%: $(60.000 / 100.000) \times 100$.

5.2.2. Modalitats

La regla de prorrata presenta dues modalitats:

1) La **prorrata general**, en la qual l'IVA deduïble es calcula aplicant el percentatge de prorrata a l'IVA suportat per tots els béns i serveis adquirits.

2) La **prorrata especial**, en què les quotes suportades es dedueixen d'acord amb els criteris següents:

a) Les utilitzades exclusivament en operacions amb dret a deducció es dedueixen totalment (deducció 100%).

b) Les utilitzades exclusivament en operacions sense dret a deducció no són deduïbles (deducció 0%).

c) Les utilitzades només en part en operacions amb dret a deduir, són deduïbles en el percentatge de prorrata general.

Exemple de prorrata general i prorrata especial

Continuant amb l'exemple anterior, les quotes suportades pel subjecte passiu pugen a 95.000 euros, de les quals 40.000 euros corresponen a béns i serveis utilitzats exclusivament en l'activitat d'arrendament d'habitatges, 35.000 euros a béns i serveis utilitzats només en el lloguer de locals, i la resta, 20.000 euros a despeses comunes a totes dues activitats.

Prorrata general

IVA deduïble: $60\% \times 95.000 = 57.000 \text{ €}$

Prorrata especial

Taula 4. Prorrata especial

IVA suportat	Import	% deducció	IVA deduïble
Activitats amb dret a deduir	35.000	100%	35.000

Vegeu també

En l'apartat 5.1 hem vist quines són les operacions que originen el dret a deduir, com els lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes i no exempts i les exempcions plenes. Teniu en compte que les exempcions limitades, al contrari, no habiliten per a l'exercici d'aquest dret.

Operacions no computables

Hi ha una sèrie d'operacions que no es tenen en compte a l'hora de calcular la prorrata: els lliuraments de béns d'inversió, les operacions no subjectes, les subvencions que no formin part de la base imposable, les quotes de l'IVA, les operacions immobiliàries o financeres que no constitueixin l'activitat habitual del subjecte passiu, etc.

IVA suportat	Import	% deducció	IVA deduïble
Activitats sense dret a deduir	40.000	0%	0
Comú de totes dues operacions	20.000	60%	12.000
Total IVA suportat	95.000	Total IVA deduïble	47.000

La prorrata especial s'aplica:

- **voluntàriament**, quan el subjecte passiu opti per la seva aplicació en els terminis establerts reglamentàriament, o bé
- **obligatòriament**, quan, aplicant-hi la prorrata general, la deducció excedeixi un 10% d'aquella que resultaria aplicant-hi la prorrata especial.

La prorrata general s'aplica quan no sigui procedent la prorrata especial.

5.2.3. Procediment d'aplicació de la prorrata

L'import de les quotes d'IVA deduïble quan és procedent l'aplicació de la regla de la prorrata es determina d'acord amb el procediment següent:

- 1) Cada any natural s'aplica **provisionalment** el percentatge de deducció definitiu de l'any precedent.
- 2) Una vegada finalitzat l'any, en l'última declaració es calcula la prorrata de deducció definitiva en funció de les operacions realitzades l'any natural.
- 3) El percentatge de deducció definitiu s'aplica a les quotes suportades durant l'any natural i s'han de regularitzar les deduccions practicades provisionalment en les declaracions anteriors.

Percentatge provisional

Alternativament, es pot adoptar com a percentatge provisional el proposat pel subjecte passiu i aprovat per l'Administració, si es produeixen circumstàncies que puguin canviar de manera significativa el percentatge definitiu de l'any anterior, o bé en cas d'inici de l'activitat.

Exemple de procediment d'aplicació de la prorrata

Un empresari que està en prorrata i que presenta declaració trimestral va tenir l'any anterior un percentatge de deducció del 45%. El percentatge d'aquest any, conegut una vegada finalitzat l'any, és del 60%.

Els imports de l'IVA repercutit i de l'IVA suportat corresponents a l'exercici actual són els següents:

Taula 5. Imports de l'IVA repercutit i de l'IVA suportat

Quotes IVA	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
IVA repercutit	10.000	15.000	12.000	16.000
IVA suportat	9.000	12.000	15.000	10.000

1) Durant els tres primers trimestres liquidarem l'impost calculant l'IVA deduïble a partir del percentatge definitiu de prorata de l'any anterior (45%).

Taula 6. Liquidació per trimestres

Liquidació IVA	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3
IVA repercutit	10.000	15.000	12.000
IVA deduïble (45% × IVA suportat)	(4.050)	(5.400)	(6.750)
Resultat del període	5.950	9.600	5.250

2) A final d'any, una vegada coneguda la prorata definitiva de l'exercici (60%), es calcula l'IVA deduïble del quart trimestre.

IVA deduïble 4 T: $60\% \times 10.000 = 6.000$

3) Es regularitza l'IVA deduïble dels tres primers períodes

Taula 7. Regularització de l'IVA deduïble

Quota IVA	Trimestres 1-2-3
IVA total suportat (9.000 + 12.000 + 15.000)	36.000
IVA deduït (45% × IVA suportat)	16.200
IVA deduïble (60% × IVA suportat)	21.600
Deducció complementària (IVA deduït – IVA deduïble)	5.400

4) I, finalment, es liquida el quart i últim període.

Taula 8. Liquidació de l'IVA

Liquidació IVA	Trimestre 4
IVA repercutit	12.000
IVA deduïble	(6.000)
Deducció complementària	(5.400)
Resultat del període	600

5.3. Regularització de deduccions

Hi ha dos supòsits en què les deduccions practicades pel subjecte passiu s'han de modificar (regularitzar segons la terminologia de l'IVA), d'acord amb el procediment que, per a cada cas, estableix la Llei de l'impost:

1) Béns d'inversió.

2) Deduccions practicades abans de l'inici de l'activitat.

5.3.1. Regularització de béns d'inversió

Les quotes suportades en l'adquisició de béns d'inversió s'han de regularitzar durant els quatre anys naturals següents (nou anys si es tracta de terrenys o edificacions) a aquell en què s'adquireixin. Aquesta regularització, que s'efectua en l'última declaració de l'exercici, només es practica si entre el percentatge de deducció definitiu de cada un dels anys del període de regularització i el de l'any d'adquisició hi ha una diferència superior a 10 punts.

Aquesta regularització consta dels passos següents:

- 1) Es calcula l'import de la deducció que seria procedent l'any de regularització en qüestió aplicant-hi el percentatge definitiu d'aquest any.
- 2) L'import obtingut es resta de la deducció realment efectuada l'any de la compra.
- 3) La diferència positiva o negativa es divideix per 5, o si es tracta de terrenys o edificacions per 10, i el quocient resultant és la quantia de l'ingrés o de la deducció complementària que s'ha d'efectuar.

En cas que els béns d'inversió es transmetin durant el període de regularització, s'efectua una regularització única pels anys que quedin per transcórrer del període esmentat, d'acord amb les normes següents:

- 1) Si la transmissió està **subjecta i no exempta o exempta amb dret a deducció**, es considera que el bé es va utilitzar només en operacions amb dret a deduir durant l'any de venda i la resta del període de regularització (deducció del 100%).
- 2) Si la transmissió està **no subjecta o exempta sense dret a deducció**, es considera que el bé es va utilitzar només en operacions sense dret a deduir durant tot l'any de venda i la resta del període de regularització (deducció del 0%).

Exemple de regularització de béns d'inversió

Una societat va adquirir l'any 1 (prorrata del 50%) un bé d'inversió per 25.000 euros (quota IVA 21%, 5.250 €).

Els percentatges de prorrata durant el període de regularització són els següents:

Taula 9. Percentatges de prorrata

Any	2	3	4	5
% prorrata	55%	38%	70%	52%

Consultes recomanades

Sobre regularització de béns d'inversió, vegeu els articles 107 al 110 de la Llei de l'IVA.

Nota

Si els béns s'utilitzen o entren en funcionament en un moment posterior a la seva adquisició, la regularització s'efectua l'any en què s'utilitzen o entren en funcionament i els quatre següents.

L'any 4 el bé d'inversió es transmet. No resulta aplicable a l'operació cap supòsit d'exempció o no subjecció.

Any 1:

IVA deduïble: $25.000 \times 21\% \times 50\% = 2.625$ euros

Any 2:

No hi ha regularització, atès que la diferència entre el percentatge de deducció de l'any 2, 55%, i l'aplicat l'any de la compra, 50%, no supera els 10 punts percentuals ($55\% - 50\% < 10\%$).

Any 3:

Procedeix la regularització, ja que $38\% - 50\% > 10\%$.

Taula 10. Regularització de l'any 3

Regularització de l'any 3	
IVA deduït any compra:	2.625($25.000 \times 21\% \times 50\%$)
IVA deduïble any 2:	1.995($25.000 \times 21\% \times 38\%$)
Diferència:	630 $630 / 5 = 126$

S'efectuarà un ingrés complementari de 126 euros.

Any 4:

Com que la transmissió està subjecta i no exempta, es realitza una regularització única considerant que el percentatge de deducció aplicable l'any de venda i els següents dins del període de regularització (en el nostre cas, dos anys) és del 100%.

Taula 11. Regularització de l'any 4

Regularització de l'any 4	
IVA deduït any compra:	2.625($25.000 \times 21\% \times 50\%$)
IVA deduïble any 2	5.250($25.000 \times 21\% \times 100\%$)
Diferència	-2.625 $-2.625 / 5 \times 2 = -1.050$

Es practica una deducció complementària de 1.050 euros.

5.3.2. Regularització de deduccions practicades abans de l'inici de l'activitat

Com ja hem vist al principi de l'apartat, són deduïbles les quotes suportades abans de l'inici de la realització habitual de les operacions, sempre que el subjecte passiu pugui acreditar mitjançant elements objectius la intenció d'afectar a l'activitat els béns i serveis adquirits.

Amb caràcter provisional el subjecte passiu hi aplicarà el percentatge de deducció proposat a l'Administració, llevat que aquesta en fixi un de diferent.

Aquestes deduccions provisionals es regularitzen aplicant-hi el percentatge definitiu global de prorrata corresponent als 4 primers anys naturals de l'exercici habitual dels lliuraments de béns i prestacions de serveis.

Exemple de regularització de deduccions anteriors a l'inici de l'activitat

Un empresari ha suportat quotes per un import de 25.000 euros durant la fase preparatòria de l'activitat, aplicant-hi provisionalment un percentatge de deducció del 75%.

Els ingressos corresponents als 4 primers anys d'exercici de l'activitat són els següents:

Taula 12. Ingressos

Exercici	Operacions amb dret a deducció	Operacions sense dret a deducció
1	25.000	30.000
2	40.000	40.000
3	50.000	60.000
4	80.000	30.000
Total	195.000	160.000

1) Calculem l'import de les deduccions practicades abans de l'inici de l'activitat

$$\text{Quotes deduïbles: } 75\% \times 25.000 = 18.750$$

2) Calculem el percentatge global de deducció dels 4 primers anys:

$$\% \text{ deducció} = \frac{195.000}{195.000 + 160.000} = 54,92\% \rightarrow 55\%$$

3) Obtenim la diferència entre les deduccions definitives (obtingudes aplicant el percentatge de deducció definitiu) i les quotes deduïdes provisionalment abans de començar les operacions:

Taula 13. Càlcul de les diferències entre les deduccions definitives i les anteriors a l'inici de l'activitat

Càlcul de les diferències entre les deduccions definitives i les provisionals	
Deduccions definitives:	13.750 (25.000 × 55%)
Deduccions provisionals:	18.750 (25.000 × 75%)
Diferència:	-5.000

4) La diferència, positiva o negativa, és la quantia de la deducció o ingrés complementari que s'hagi d'efectuar.

En aquest cas, es fa un ingrés complementari de 5.000 €, ja que la prorrata definitiva és inferior a l'aplicada amb caràcter provisional abans de l'inici de l'activitat.

Quan es tracti de béns d'inversió, la regularització s'ha de practicar també durant els anys del període de regularització que quedin per transcórrer.

El procediment de regularització és l'aplicable amb caràcter general als béns d'inversió, i que hem vist en el punt anterior, amb la peculiaritat que el percentatge de deducció aplicable l'any d'adquisició del bé se substitueix pel percentatge global de deducció dels 4 primers anys d'exercici de l'activitat.

5.4. Devolucions

Ja sabem que els subjectes passius poden deduir de les quotes meritades per les operacions que efectuïn, les quotes suportades en l'adquisició de béns i serveis utilitzats en l'activitat. Quan les quotes suportades són més elevades que les meritades, el saldo es pot compensar en les declaracions dels períodes següents.

No obstant això, la normativa preveu que el subjecte passiu pugui sol·licitar la devolució del saldo al seu favor en els supòsits següents:

1) Supòsit general: els subjectes passius poden sol·licitar la devolució del saldo al seu favor existent en data 31 de desembre en la declaració corresponent a **l'últim període de liquidació de l'any**.

2) Devolució mensual: els subjectes passius inscrits en el Registre de Devolució Mensual poden sol·licitar mensualment la devolució, amb les condicions i els requisits que estableix la normativa de l'impost.

3) Supòsits especials: devolucions a exportadors en règim de viatgers; a empresaris o professionals no establerts en el TAI; a empresaris o professionals establerts en el TAI, Illes Canàries, Ceuta i Melilla per l'IVA suportat en altres estats membres de la Unió Europea; a transportistes en règim simplificat per les quotes suportades en adquirir mitjans de transport afectes a les seves activitats, etc.

6. Règims especials

En la normativa de l'IVA, juntament amb el règim general de l'impost, es regulen una sèrie de règims especials. Són els següents:

- 1) Règim simplificat.
- 2) Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca.
- 3) Règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.
- 4) Règim especial aplicable a les operacions amb or d'inversió.
- 5) Règim especial de les agències de viatges.
- 6) Règim especial del recàrrec d'equivalència.
- 7) Règims especials aplicables als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica.
- 8) Règim especial del grup d'entitats.
- 9) Règim especial del criteri de caixa.

L'aplicació d'aquests règims especials pel subjecte passiu té **caràcter voluntari**, a excepció dels de les operacions amb or d'inversió, agències de viatges i recàrrec d'equivalència, que són obligatoris.

6.1. Règim simplificat

El règim simplificat s'aplica a les **persones físiques** i a **entitats sense personalitat jurídica** que duguin a terme les activitats i reuneixin els requisits que preveu la normativa que el desplega, llevat que expressament s'hi renunciï.

La **renúncia** al règim simplificat es pot efectuar expressament (mitjançant la presentació de la declaració censal en els terminis establerts) o bé tàcitament (presentant en el primer període de liquidació de l'exercici el model corresponent al règim general).

El règim simplificat és **incompatible** amb la resta de règims especials de l'IVA, excepte amb el d'agricultura, ramaderia i pesca i el de recàrrec d'equivalència, i està plenament coordinat amb el règim d'estimació objectiva de l'IRPF, de manera que totes les activitats acollides al règim simplificat de l'IVA determinaran el seu rendiment net en l'IRPF aplicant el règim d'estimació objectiva.

Règim simplificat

El règim simplificat es desplega en l'Ordre que anualment aprova el Ministeri d'Hisenda.

Consultes recomanades

Sobre el règim simplificat, vegeu l'article 120-123 de la Llei de l'IVA.

Vegeu també

Recordeu que, segons el que vam veure en l'apartat 4, les **entitats sense personalitat jurídica**, com les comunitats de béns o societats civils, són subjectes passius de l'IVA.

El resultat de la liquidació en el règim simplificat es determina d'acord amb el procediment que s'exposa a continuació:

Taula 14. Procediment de liquidació del règim simplificat

Procediment de liquidació del règim simplificat		
+	Quota meritada per operacions corrents	Multiplicació de l'import corresponent a cada mòdul pel nombre d'unitats d'aquest.
-	Quota suportada per operacions corrents	Quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis corrents, sempre que siguin deduïbles segons la normativa.
-	Quotes suportades per despeses de difícil justificació	És deduïble per aquest concepte l'1% de l'import de la quota meritada per operacions corrents.
=	Diferència (o quota mínima)	Aquesta diferència no pot ser inferior a la quota mínima establerta per a cada activitat.
x	Índex corrector activitats temporada	Índex aplicable exclusivament en les activitats de temporada.
=	Quota derivada del règim simplificat	
+	Quotes meritades per operacions excloses del RS	Import de les quotes meritades en les transmissions d'actius fixos, en les AIB i en les operacions amb inversió del subjecte passiu.
-	Quotes suportades per adquisició actius fixos	Import de les quotes suportades en l'adquisició d'actius fixos destinats a l'exercici de l'activitat.
=	Quota de l'activitat en règim simplificat	
-	Ingressos a compte realitzats en l'exercici	Ingressos efectuats en les tres primeres autoliquidacions trimestrals de l'exercici.
-	Quotes a compensar de períodes anteriors	
=	Resultat de la liquidació	A autoliquidar en el quart trimestre.

Peculiaritats

En les activitats agrícoles, ramaderes i forestals aquest procediment presenta algunes peculiaritats.

Actius fixos

Es consideren actius fixos els elements de l'immobilitzat materials i immaterials, inclosos els adquirits en virtut de contractes d'arrendament financer o lísing.

Exemple de liquidació en el règim simplificat

El senyor Antoni M. exerceix l'activitat de reparació d'automòbils, epígraf 691.2, des de 2005.

Al taller, que té una superfície de 150 metres quadrats, a més del titular, hi treballen dos mecànics.

Segons l'Ordre ministerial que desplega el règim simplificat per a l'exercici, els índexs i mòduls aplicables a l'activitat són els següents:

Taula 15. Índexs i mòduls aplicables a l'activitat

Mòdul	Unitat	Quota meritada anual per unitat (€)
Personal ocupat	Persona	8.556,27
Superfície del local	Metre quadrat	16,54

Quota mínima per operacions corrents: 30% de la quota meritada per operacions corrents.

D'altra banda, coneixem la informació següent:

- 1) L'import de les quotes suportades pel subjecte passiu per les adquisicions de béns i serveis corrents efectuades durant l'exercici puja a 8.350 euros.
- 2) El març el senyor Antoni M. va comprar una furgoneta per a l'activitat per 15.000 euros (més 21% IVA).
- 3) L'import dels tres ingressos trimestrals efectuats durant l'exercici (model 303) pugem a 2.530 euros cada un.

Taula 16. Liquidació

+	Quota reportada operacions corrents	28.149,81	8.556,27 × 3 persones + 16,54 × 150 m ² (persones ocupades 3 = titular i dos treballadors)
-	Quota suportada operacions corrents	8.350,00	
-	Quotes suportades despeses difícil justificació	281,50	1% × 28.149,81
=	Quota derivada	19.518,31	28.149,81 – 8.350,00 – 281,50(*)
-	Quotes suportades adquisició actius fixos	3.150,00	15.000 × 21%
=	Quota de l'activitat	16.368,31	
-	Ingressos a compte	7.590,00	2.530,00 × 3
=	Resultat de la liquidació	8.778,31	A ingressar en el model 303 del quart trimestre

(*) La quota derivada és superior a la quota mínima per operacions corrents (30% × quota reportada per operacions corrents: 30% × 28.149,81 = 8.444,94 €).

6.2. Recàrrec d'equivalència

El règim especial del recàrrec d'equivalència s'aplica **obligatòriament als comerciants detallistes** que siguin persones físiques o a entitats sense personalitat jurídica en què tots els seus membres siguin persones físiques i que comercialitzin al detall productes de qualsevol naturalesa no exclosos de tributar en aquest règim (no és aplicable aquest règim a vehicles, embarcacions i avions, joies, objectes d'art, béns usats, maquinària industrial, etc.).

El règim del recàrrec d'equivalència consisteix que **els proveïdors fan repercutir al comerciant detallista a la factura l'IVA corresponent més el recàrrec d'equivalència**. Aquest recàrrec és ingressat a la Hisenda pública pels mateixos proveïdors en les seves declaracions de l'IVA. Els comerciants detallistes no es poden deduir les quotes ni el recàrrec que han suportat en les compres que realitzin.

Recàrrec d'equivalència

Quan la mercaderia sigui adquirida fora del TAI, el recàrrec d'equivalència, juntament amb l'IVA, l'ha d'ingressar el mateix comerciant detallista mitjançant la presentació del model 309 (en les AIB) o a la duana (en les importacions).

Els tipus del recàrrec d'equivalència vigent són els següents:

Consultes recomanades

Sobre el recàrrec d'equivalència, vegeu els articles 148 al 163 de la Llei de l'IVA.

Consulta recomanada

En l'article 59 del Reglament de l'IVA trobareu la relació completa dels productes exclosos d'aquest règim especial.

- 1) El 5,2% per als béns que tributen al tipus general, 21%.
- 2) L'1,4% per als béns que tributen al tipus reduït, 10%.
- 3) El 0,5% per als béns que tributen al tipus superreduït, 4%.

Només estan gravades pel recàrrec d'equivalència les compres que efectuin els detallistes dels **productes destinats a la seva venda (existències)**, però no la resta de béns i serveis que adquireixin en la seva activitat (béns d'inversió, subministraments, arrendament del local, etc.), que estan gravats exclusivament per l'IVA.

Els comerciants detallistes, en les vendes que facin, han de fer repercutir l'IVA als seus clients, però no el recàrrec, encara que no estan obligats a declarar aquestes quotes repercutides ni a ingressar el seu import a la Hisenda pública.

Per les activitats incloses en aquest règim els subjectes passius no estan obligats a portar llibres registre, ni, com acabem de veure, a presentar declaracions.

No obstant això, hi ha determinades operacions en què el subjecte passiu sí que haurà de presentar declaració (model 309) i efectuar l'ingrés corresponent: són les adquisicions intracomunitàries de béns, les operacions en què sigui subjecte passiu per inversió i en les vendes d'immobles amb renúncia a l'exempció.

Exemple de recàrrec d'equivalència

Maria E. té un comerç al detall de roba, activitat inclosa en el règim del recàrrec d'equivalència, la xifra de vendes del qual durant l'exercici ha estat de 150.000 euros.

L'import de les compres de mercaderies a proveïdors nacionals ha pujat a 75.000 euros. A més, ha comprat una partida de gènere a un proveïdor italià per 10.000 euros. La resta de béns i serveis adquirits sumen 40.000 euros.

La inclusió de l'activitat en el règim del recàrrec d'equivalència implica que Maria E. haurà de:

- 1) Repercutir l'IVA corresponent en les vendes efectuades als seus clients ($21\% \times 150.000 \text{ €} = 31.500 \text{ €}$), que no ha de declarar ni ingressar en la Hisenda pública.
- 2) Suportar l'IVA i el recàrrec que li repercuteixin els proveïdors nacionals ($21\% + 5,2\% = 26,2\%$; $26,2\% \times 75.000 \text{ €} = 19.650 \text{ €}$), que no es pot deduir.
- 3) Suportar l'IVA que li repercuteixin els subministradors dels restants béns i serveis adquirits en territori espanyol ($21\% \times 40.000 = 8.400 \text{ €}$), que no pot deduir.
- 4) Liquidar i ingressar l'IVA i el recàrrec d'equivalència reportat (en el model 309) en l'adquisició intracomunitària efectuada ($[21\% + 5,2\%] \times 10.000 = 2.620$). Ni la quota d'IVA ni el recàrrec d'equivalència són deduïbles.

Les quotes d'IVA repercutides en les seves vendes, i no ingressades, constituïran un ingrés més elevat per a Maria E. L'IVA i el recàrrec d'equivalència que el subjecte passiu ha suportat en les seves compres, que no pot deduir, impliquen una despesa més elevada.

6.3. Altres règims especials

En aquest punt ens referirem breument a la resta dels règims especials de l'IVA.

1) Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca

Aquest règim especial s'aplica als titulars d'explotacions agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres que siguin persones físiques o entitats sense personalitat jurídica que no hi hagin renunciat ni n'estiguin exclosos.

Els subjectes passius inclosos en aquest règim **no estan obligats a repercutir ni a ingressar l'IVA** per les vendes dels productes naturals obtinguts en les explotacions, ni pels lliuraments dels béns d'inversió utilitzats en aquesta activitat que no siguin immobles. Se n'exceptuen les importacions i adquisicions intracomunitàries de béns i les operacions amb inversió del subjecte passiu.

En aquest règim **no són deduïbles les quotes d'IVA suportades** en les adquisicions de béns o serveis utilitzats en l'activitat, per la qual cosa els subjectes passius tenen dret a obtenir una **compensació** cada vegada que venen els seus productes o presten serveis accessoris. Aquesta compensació és deduïble per a l'empresari que l'abona, el qual ha d'expedir un rebut que ha de ser signat pel subjecte passiu acollit al règim especial, al qual li ha de lliurar una còpia.

L'import de la compensació és el resultat d'aplicar al preu de venda el 12% (10,5% si es tracta de productes obtinguts en explotacions ramaderes o pesqueres o de serveis accessoris d'aquestes explotacions).

No hi ha l'obligació de presentar declaracions de l'IVA excepte quan es facin adquisicions intracomunitàries, operacions en què es produeixi la inversió del subjecte passiu o transmissions d'immobles afectes a l'activitat amb renúncia a l'exempció. En aquests casos s'ha de presentar el model 309 per a ingressar l'IVA corresponent.

2) Règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

Aquest règim s'aplica als revenedors de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. Té caràcter voluntari i s'hi pot renunciar en cada operació, sense necessitat de comunicació.

Els subjectes passius acollits a aquest règim han de fer repercutir l'IVA en les vendes que efectuïn, aplicant-hi un procediment especial de determinació de la base imposable. L'IVA suportat en les adquisicions dels béns venuts no és deduïble, encara que sí que ho són la resta de quotes suportades en l'exercici de la seva activitat (subministraments, béns d'inversió, serveis professionals, etc.).

En les operacions incloses en aquest règim especial **la base imposable és el marge de benefici**, una vegada exclòs l'IVA: preu de venda – preu de compra.

Base imposable

Per a determinats béns com ara discos, llibres, segells, etc., el subjecte passiu pot optar per calcular la base imposable globalment per a cada període de liquidació, per diferència entre el preu de venda i el preu de compra de tots els productes venuts en el període.

Els subjectes passius estan obligats a portar un llibre registre per a anotar-hi les operacions a les quals sigui aplicable aquest règim.

3) Règim especial aplicable a les operacions amb or d'inversió

És un règim obligatori, sense perjudici de la possibilitat de renúncia operació per operació, en què **les operacions realitzades amb or d'inversió són exemptes de l'impost**. Encara que aquesta exempció és limitada, són deduïbles determinades quota suportades.

Consulta recomanada

Podeu consultar la definició d'or d'inversió en l'article 140 de la Llei de l'IVA.

En cada operació acollida a aquest règim el transmissor pot renunciar a l'exempció quan es presentin les condicions que estableix la llei, cas en què el subjecte passiu d'aquesta és l'empresari o professional per al qual s'efectuï el lliurament subjecte i no exempt (supòsit d'inversió del subjecte passiu).

4) Règim especial de les agències de viatges

És un règim obligatori per a les agències de viatges i per als organitzadors de circuits turístics que actuïn en nom propi respecte del viatger, quan utilitzin en la realització del viatge béns i serveis prestats per altres empresaris i professionals. No obstant, els subjectes passius, podran no aplicar aquest règim i aplicar el règim general de l'impost, operació per operació, sempre que em destinatari de les operacions sigui un empresari o professional que tingui, en alguna mesura, dret a la deducció o a la devolució de les quotes suportables.

En aquest règim l'agència de viatges no pot deduir l'impost suportat en les adquisicions de béns i serveis efectuades per a la realització del viatge que redundin directament en benefici del viatger. En canvi, la resta de l'IVA suportat és deduïble. D'altra banda, ha de fer repercutir l'IVA per les prestacions de serveis que efectuï, i no té l'obligació de consignar en una factura separadament la quota repercutida.

La peculiaritat del règim consisteix que l'agència de viatges ha de **calcular la base imposable en funció de la diferència entre el preu de venda** carregat al client, sense l'IVA, **i l'import, IVA inclòs, dels béns i serveis adquirits** per a la realització del viatge i que redundin directament en benefici del viatger.

5) Règims especials aplicables als serveis de telecomunicacions, de radio-difusió o de televisió i als prestats per via electrònica

En primer lloc, cal tenir present que segons les regles de localització de l'impost, els serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i electrònics tributen sempre en l'estat membre d'establiment del destinatari, amb independència que aquest sigui un empresari o professional o un consumidor final i que el prestador del servei es trobi establert o no a la comunitat.

Es tracta dels dos règims especials que s'indiquen a continuació, els quals tenen caràcter opcional i s'apliquen a tots els serveis que es prestin en tots els estats membres que sigui procedent. Els empresaris o professionals que optin per algun, ha de presentar i ingressar trimestralment per via electrònica les autoliquidacions de l'impost a través de la finestra única de l'estat membre d'identificació, de manera que s'evita que s'hagin de registrar en cada estat membre on realitzin operacions.

a) Règim de la Unió: aplicable als empresaris o professionals europeus que prestin serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o televisió i electrònics als consumidors finals en estats membres en els quals no estiguin establerts. L'estat membre d'identificació és aquell on es trobin establerts.

b) Règim exterior a la Unió: aplicable a empresaris o professionals no establerts i que no tinguin obligació d'estar identificats als efectes de l'IVA en cap estat membre de la comunitat. Aquests empresaris o professionals podran triar lliurement el seu estat membre d'identificació.

6) Règim especial del grup d'entitats

Poden aplicar el règim especial del grup d'entitats, que té caràcter voluntari, els empresaris o professionals que formin part d'un **grup d'entitats**, sempre que ho acordin individualment totes les entitats que optin per la seva aplicació.

Les entitats del grup han de complir totes les obligacions de l'impost, excepte el pagament del deute tributari o la sol·licitud de compensació o devolució, que s'han d'efectuar mitjançant la presentació de les declaracions agregades del grup (model 353), en què s'han d'integrar els resultats de les entitats. Cadascuna, a més, ha de presentar una declaració individual (model 322).

El grup d'entitats, addicionalment, pot optar per aplicar un règim específic a les operacions realitzades entre les entitats del grup.

7) Règim especial del criteri de caixa

Es poden acollir a aquest règim els subjectes passius de l'impost que compleixin els requisits i optin per la seva aplicació.

Grup d'entitats

Es considera com a grup d'entitats el format per una entitat dominant i les seves entitats dependents, sempre que totes estiguin establertes al territori d'aplicació de l'impost.

En les operacions a les quals sigui aplicable aquest règim especial l'impost es reporta en el moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament percebuts o, si aquest no s'ha produït, el 31 de desembre de l'any immediat posterior a aquell en què s'hagi realitzat l'operació.

Els subjectes passius inclosos en aquest règim poden practicar les seves deduccions d'acord amb el que es disposa en la normativa, amb l'especialitat que el dret a la deducció de les quotes suportades neix en el moment del pagament total o parcial del preu pels imports efectivament satisfets, o, si no s'ha produït, el 31 de desembre de l'any immediat.

Finalment, cal tenir en compte que el naixement del dret a la deducció dels subjectes passius no aollits al règim especial del criteri de caixa que siguin destinataris de les operacions que s'hi inclouen, en relació amb les quotes suportades per aquestes operacions, es produeix en el moment de pagar-ne el preu totalment o parcialment, pels imports efectivament satisfets, o, si no s'ha produït, el 31 de desembre de l'any immediat posterior a aquell en què s'hagi realitzat l'operació.

7. Gestió de l'impost

Els subjectes passius de l'impost estan obligats a presentar autoliquidacions i declaracions informatives, i a ingressar l'import resultant d'aquelles. Així mateix, han de complir una sèrie d'obligacions censals, comptables i de facturació.

Consultes recomanades

Aquestes obligacions s'estableixen en l'article 164 de la Llei de l'IVA i es desenvolupen en els reglaments de l'IVA i en el de facturació, i en el d'aplicació dels tributs (aprovat aquest últim pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, BOE del 5 de setembre).

7.1. Declaracions

7.1.1. Declaracions de l'IVA

Els subjectes passius de l'impost estan **obligats a presentar una autoliquidació única** en cada període de liquidació en què s'han d'incloure totes les seves activitats, amb independència del règim de tributació d'aquelles. Estan exclosos d'aquesta obligació els subjectes passius que facin exclusivament operacions amb exempció limitada i adquisicions intracomunitàries exemptes.

Amb caràcter general els subjectes passius han de presentar les autoliquidacions **trimestralment**, excepte en el cas de les grans empreses, els inscrits en el Registre de devolució mensual i els que apliquin el règim especial del grup d'entitats, que les han de presentar **mensualment**.

Les autoliquidacions s'han de presentar de l'1 al 20 del mes següent al període de liquidació (trimestral o mensual), llevat de l'últim període de l'any, que es presenta de l'1 al 30 de gener.

Les autoliquidacions poden ser periòdiques i no periòdiques:

1) **Autoliquidacions periòdiques:** s'han de presentar fins i tot en els períodes en què no hi ha quotes meritades ni deduïbles.

Taula 17. Autoliquidacions periòdiques

	Model	Periodicitat
Model general	303	Trimestral / mensual

⁽¹⁾: En el règim especial del grup d'entitats, cada entitat ha de presentar individualment el model 322. L'entitat dominant, a més, presenta el model 353 (autoliquidació agregada).

	Model	Periodicitat
Règim serveis de telecomunicacions, radiodifusió o televisió o electrònics	368	Trimestral
Règim grup entitats	322-353 ⁽¹⁾	Mensual

⁽¹⁾: En el règim especial del grup d'entitats, cada entitat ha de presentar individualment el model 322. L'entitat dominant, a més, presenta el model 353 (autoliquidació agregada).

2) Autoliquidacions no periòdiques: estan reservades a subjectes passius que generalment no estan obligats a presentar declaració i que ocasionalment efectuen operacions subjectes. Només s'han de presentar quan es facin aquestes operacions. Els models de presentació no periòdica són dos: el 309 (declaració d'ingrés) i el 308 (sol·licitud de devolució).

Els subjectes passius obligats a presentar autoliquidacions periòdiques de l'impost tenen, addicionalment, l'obligació de presentar una **declaració resum anual** de caràcter informatiu, comprensiva del conjunt de les operacions realitzades al llarg de l'any natural, per a la qual cosa han d'utilitzar el **model 390**, que s'ha de presentar de l'1 al 30 de gener de l'any següent a què es refereixi, juntament amb l'última autoliquidació de l'exercici.

7.1.2. Altres declaracions informatives

1) Declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries (model 349)

Els subjectes passius que facin operacions intracomunitàries estan obligats a presentar una declaració recapitulativa d'aquestes: el model 349.

En aquesta declaració, que només es presentarà en els períodes en els quals s'hagin realitzat operacions intracomunitàries, es declaren els lliuraments intracomunitaris exempts i les adquisicions intracomunitàries subjectes de béns, i també les prestacions i les adquisicions intracomunitàries de serveis realitzades pel subjecte passiu.

El model 349 s'ha de presentar mensualment amb caràcter general, encara que es pot presentar trimestralment o anualment si no se sobrepassen els límits establerts en la normativa.

2) Declaració anual d'operacions amb tercers (model 347)

Els empresaris i professionals que duguin a terme activitats econòmiques estan obligats a presentar la **declaració anual d'operacions amb tercers (model 347)**.

No estan obligats a presentar aquest model, tanmateix:

Vegeu també

Repasseu l'exemple que il·lustra l'apartat dedicat al règim especial del recàrrec d'equivalència.

Nota

No tenen la obligació de presentar el model 309 els subjectes passius llogaters d'immobles urbans i/o inclosos en el règim simplificat de l'IVA, sempre que omplin la informació addicional que es requereixi en el model 303.

- Els qui realitzin a Espanya activitats empresarials o professionals sense tenir en territori espanyol la seu de la seva activitat econòmica, un establiment permanent o el domicili fiscal.
- Qui no hagin dut a terme operacions que en el seu conjunt, respecte d'una altra persona o entitat, hagin superat la xifra de 3.005,06 euros durant l'any natural corresponent.
- Els que hagin fet exclusivament operacions no sotmeses al deure de declaració.
- Els que hagin de presentar la declaració sobre el contingut dels llibres registre de l'IVA (model 340).

El model 347 s'ha de presentar durant el mes de febrer de l'any següent a què es refereixi.

3) Declaració sobre el contingut dels llibres registre de l'IVA (model 340)

Els tributaris obligats inscrits en el Registre de Devolució Mensual estan obligats a presentar una declaració informativa del contingut dels llibres registre de l'IVA (model 340).

S'ha de presentar una declaració informativa per cada període de liquidació, la qual ha de contenir les dades anotades fins a l'últim dia del període de liquidació a què es refereixi, en el termini establert per a la presentació de l'autoliquidació de l'IVA corresponent a aquest període.

Vegeu també

Més endavant, en aquest mateix apartat, veurem quins són els llibres registre de l'IVA.

7.2. Obligacions formals

7.2.1. Obligacions censals

Els subjectes passius estan obligats a presentar declaracions relatives al començament, modificació i baixa de les activitats que determinin la seva subjecció a l'impost. Per a la presentació d'aquesta declaració censal s'ha d'utilitzar el **model 036** o bé la seva versió simplificada, el **model 037**.

1) La **declaració d'alta** l'han de presentar els empresaris o professionals que hagin de començar l'exercici d'una o diverses activitats empresarials o professionals en territori espanyol.

La declaració d'alta també serveix per a sol·licitar l'assignació del NIF si no se'n disposa i, en l'àmbit de l'IVA, per a proposar el percentatge provisional de deducció aplicable, optar per la prorrata especial, renunciar al règim especial simplificat o al de l'agricultura, ramaderia i pesca, sol·licitar l'alta en el **Registre d'Operadors Intracomunitaris (ROI)**, etc.

2) La **declaració de modificació** s'ha de presentar quan es produeixi una variació en qualsevol de les dades comunicades en declaracions censals anteriors.

Pel que fa a l'IVA, aquesta declaració s'ha d'utilitzar per a comunicar, després de la presentació de la declaració d'alta, les opcions, renúncies i exclusions que preveu la normativa, i per a sol·licitar l'alta o la baixa en els registres d'operadors intracomunitaris i de devolució mensual, el canvi de període de liquidació en funció del volum d'operacions, etc.

3) La **declaració de baixa** l'han de presentar els empresaris o professionals que cessin en l'exercici de tota activitat empresarial o professional.

7.2.2. Obligacions de facturació

Els empresaris i professionals estan obligats a **expedir factura** pels lliuraments de béns i prestacions de serveis que facin en l'exercici de la seva activitat i a conservar-ne una còpia.

Tota factura ha de contenir com a mínim les dades o requisits següents:

- 1) Número i, si escau, sèrie.
- 2) Data de la seva expedició (i de l'operació, si és diferent d'aquella).
- 3) Nom complet de l'obligat a expedir factura i del destinatari de les operacions.
- 4) Número d'identificació fiscal.
- 5) Domicili de l'expedidor i del destinatari¹.
- 6) Descripció de les operacions, import, preu unitari, descomptes i rebaixes.
- 7) El tipus impositiu aplicat a les operacions.
- 8) La quota tributària repercutida, consignada separatament.

Aquesta obligació general d'expedir factura presenta, no obstant això, algunes especialitats:

NIF

Les persones jurídiques i entitats sense personalitat han de sol·licitar un número d'identificació fiscal (NIF) a l'Administració tributària. El NIF de les persones físiques coincideix amb el número del seu document d'identitat (DNI o NIE).

ROI

La sol·licitud d'alta en el ROI implica l'assignació del NIF IVA al subjecte passiu. Repasseu en l'apartat 3 del mòdul per a què serveix el NIF IVA i quina és la seva composició.

⁽¹⁾Quan el destinatari de les operacions sigui una persona física que no actui com a empresari o professional, no és obligatòria la consignació del seu domicili.

1) Els subjectes passius subjectes al **règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca** no estan obligats a lliurar factura, sinó que han de signar el rebut expedit per l'adquirent dels productes.

2) L'obligació de facturació es pot complir mitjançant l'expedició d'una **factura simplificada** quan l'import no excedeixi de 400 euros, IVA inclòs. Aquest límit és de 3.000 euros, IVA inclòs, per a una sèrie d'operacions establertes en la normativa: venda al detall, transport de persones, serveis d'hostaleria i restauració, perruqueries, instal·lacions esportives, autopistes de peatge, etc.

Factures simplificades

Les factures simplificades han de contenir almenys les dades següents: número i sèrie, data d'expedició (i de l'operació si és diferent), dades identificatives de l'expedidor, identificació de l'operació, tipus impositiu aplicat i contraprestació total.

D'altra banda, hem de tenir en compte que, en l'IVA, la factura expedida per l'empresari o professional que hagi fet el lliurament o prestat el servei constitueix el **document justificatiu del dret a la deducció** de les quotes suportades en l'operació.

Document justificatiu del dret a la deducció

També tenen aquesta consideració les factures simplificades. En aquest cas, hi han de constar les dades identificatives del destinatari i la quota de l'IVA, que s'ha de consignar per separat.

Finalment, els empresaris i professionals també estan **obligats a conservar** durant el termini previst en la Llei general tributària (4 anys amb caràcter general) les factures i els documents substitutius emesos i rebuts.

7.2.3. Obligacions comptables

Els empresaris o professionals que siguin subjectes passius de l'IVA han de portar amb caràcter general els llibres registre següents:

- 1) Llibre registre de factures expedides.
- 2) Llibre registre de factures rebudes.
- 3) Llibre registre de béns d'inversió.

En el **llibre registre de factures expedides** s'han d'anotar una a una les factures expedides, fins i tot en els casos d'operacions exemptes i d'autoconsums. El contingut mínim de cada assentament és el següent:

Taula 18. Llibre registre de factures expedides (contingut mínim de cada assentament)

Num. i sèrie de factura	Data d'expedició	Nom del destinatari	NIF del destinatari	Base imposable	Tipus impositiu	Quota repercutida

Obligatorietat dels llibres registre

L'obligació que portin llibres registre presenta especialitats per als subjectes passius que es trobin en els règims especials de l'impost i per als que facin determinades operacions intra-comunitàries.

En el **llibre registre de factures rebudes** s'han d'anotar una per una les factures rebudes, justificants comptables i documents de duanes corresponents als béns i serveis adquirits en l'exercici de l'activitat econòmica. El contingut mínim de cada assentament és el següent:

Taula 19. Llibre registre de factures rebudes (contingut mínim de cada assentament)

Num. i sèrie de factura	Data d'expedició	Nom del destinatari	NIF del destinatari	Base imposable	Tipus impositiu	Quota suportada

Encara que com acabem de veure la norma general és l'anotació individual de les factures, tant en el llibre registre de factures emeses com en el de rebudes s'admet l'agrupació de diverses factures en **un assentament resum** i l'anotació d'una mateixa factura en diversos **assentaments correlatius** quan inclogui operacions que tributin a diferents tipus impositius.

Assentaments resum

La pràctica d'**assentaments resum** està subjecta a les condicions i els requisits establerts reglamentàriament.

Adicionalment, els subjectes passius han de portar un **llibre registre de béns d'inversió** quan hagin de practicar la regularització de les deduccions per béns d'inversió. Hi han de figurar els béns d'inversió degudament individualitzats, les dades necessàries per a identificar les factures i els documents de duanes de cada bé, la data del començament de la seva utilització, la prorrata anual definitiva i la regularització anual, si escau, de les deduccions.

8. Comptabilització de l'impost

8.1. L'IVA en el PGC

La comptabilització de l'IVA es regula en la **Norma de valoració núm. 12** del Pla general de comptabilitat (PGC) i es du a terme mitjançant la utilització dels comptes següents:

Taula 20. Comptabilització de l'IVA en el PGC

472	Hisenda pública, IVA suportat
477	Hisenda pública, IVA repercutit
4700	Hisenda pública, deutora per IVA
4750	Hisenda pública, creditora per IVA
634	Ajustos negatius en la imposició indirecta
6341	Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent
6342	Ajustos negatius en IVA d'inversions
639	Ajustos positius en la imposició indirecta
6391	Ajustos positius en IVA d'actiu corrent
6392	Ajustos positius en IVA d'inversions

8.2. Operacions més freqüents

8.2.1. IVA repercutit

L'IVA repercutit no forma part de l'ingrés derivat de les operacions gravades per l'impost o de l'import net obtingut per l'alienació dels actius no corrents, ja que s'ha d'ingressar en el Tresor públic, per la qual cosa es comptabilitza com un deute en el compte "477 Hisenda pública, IVA repercutit".

Exemple d'IVA repercutit

Es venen mercaderies per 20.000 euros (més 21% IVA, 4.200 €). El 50% del preu es paga al comptat i la resta a 120 dies.

12.100	Clients (430)			
12.100	Tresoreria (57)	a	Vendes de mercaderies (70)	20.000
		a	HP, IVA repercutit (477)	4.200

Es transmet una furgoneta per 15.000 euros (més 21% IVA, 3.150 €). El seu preu d'adquisició va pujar a 18.000 euros i l'import de l'amortització acumulada era de 6.000 euros.

18.150	Tresoreria (57)			
6.000	Amortització acumulada de l'immobilitzat material (281)	a	Elements de transport (218)	18.000
		a	Beneficis procedents de l'immobilitzat material (771)	3.000
		a	HP, IVA repercutit (477)	3.150

8.2.2. IVA suportat

L'IVA suportat deduïble no forma part del preu d'adquisició del bé (actiu corrent o no corrent) o servei gravat, ja que és recuperable davant la Hisenda pública, per la qual cosa constitueix un crèdit davant aquesta que es comptabilitza en el compte "472 Hisenda pública, IVA suportat".

En canvi, l'IVA suportat no deduïble sí que forma part del preu d'adquisició dels béns i serveis que siguin objecte de les operacions gravades per l'impost.

Exemple d'IVA suportat

Es contracten els serveis d'un transportista per 5.000 euros (més 21% IVA, 1.050 €), que es pagaran a 90 dies.

5.000	Transports (624)			
1.500	HP, IVA suportat (472)	a	Proveïdors (400)	6.050

Un empresari que fa exclusivament operacions exemptes sense dret a deduir compra un equip informàtic per 2.500 euros (més 21% IVA, 525 €), i el paga al comptat.

3.025	Equips per a processos d'informació (217)	a	Proveïdors (400)	3.025
-------	---	---	------------------	-------

8.2.3. Prorrata

Quan sigui aplicable la regla de la prorrata, en efectuar-se conjuntament operacions que confereixen el dret a deduir i altres que no, només és deduïble una part de l'IVA suportat. La part no deduïble incrementa el preu d'adquisició dels béns i serveis adquirits.

Segons el procediment que vam estudiar en l'apartat 5 del mòdul, durant l'exercici s'aplicarà provisionalment la prorrata definitiva de l'any anterior i al final de l'exercici, una vegada coneguda la prorrata definitiva d'aquest, s'efectuarà l'ajust corresponent.

Hem de tenir present que aquesta regularització de les deduccions practicades **no altera les valoracions inicials**, i per tant la variació de l'import de l'IVA suportat deduïble té com a contrapartida una partida de despesa ("634 Ajustos negatius en la imposició indirecta") o d'ingrés ("639 Ajustos positius en la imposició indirecta").

Exemple de regularització del percentatge de prorrata

Un professional que es troba en prorrata du a terme durant l'exercici compres i despeses diverses per un import de 30.000 euros (més 21% IVA, 6.300 €). El percentatge de prorrata provisional aplicat durant l'exercici és el 50%. El percentatge definitiu de deducció és el 40%.

1) Comptabilització de les operacions de l'exercici

33.150	Compres i despeses (6) (30.000 + 6.300 × 50%)			
3.150	HP, IVA suportat (472) (6.300 × 50%)	a	Tresoreria (57)	36.300

2) Regularització prorrata definitiva

IVA deduït:	3.150 € (6.300 × 50%)
IVA deduïble:	2.520 € (6.300 × 40%)
Diferència:	630 €

En conseqüència, és procedent comptabilitzar una disminució de l'IVA deduïble de 480 euros.

630	Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent (6341)	a	HP, IVA suportat (472)	630
-----	---	---	------------------------	-----

8.2.4. Regularització de béns d'inversió

Les quotes deduïdes en ocasió de l'adquisició de béns d'inversió s'han regularitzar d'acord amb el procediment que hem vist en l'apartat 5 del mòdul en els supòsits següents:

- 1) Quan hi hagi una diferència de més de 10 punts en la prorrata aplicada l'any de la compra i la de cada un dels anys compresos dins del període de regularització.
- 2) Quan el bé es transmeti durant el període de regularització.

Com succeïa amb la regularització de la prorrata aplicada, **les valoracions inicials dels béns d'inversió tampoc no s'alteren per la pràctica de les regularitzacions anteriors.**

Exemple de regularització de béns d'inversió

La societat A adquireix una maquinària l'any 1 per 100.000 euros (més 21% IVA, 21.000 €). El percentatge provisional de prorrata aplicat va ser del 35%. El percentatge definitiu de prorrata de l'any és del 42%.

El percentatge de prorrata definitiu de l'any 2 és del 50% i el de l'any 3 del 25%. L'any 4, el bé es transmet, i l'operació és subjecta i no exempta de l'IVA.

1) Adquisició de la maquinària

113.650	Maquinària (213) (100.000 + 21.000 × 65%)			
7.350	HP, IVA suportat (472) (21.000 × 35%)	a	Tresoreria (57)	121.000

2) Regularització prorrata definitiva any 1

1.470	HP, IVA suportat (21.000 × (42% – 35%))	a	Ajustos positius en IVA d'inversions (6392)	1.470
-------	--	---	--	-------

3) Regularització durant el període de regularització (anys 2 i 3)

L'any 2 no es practica la regularització ja que és inferior a 10 punts la diferència entre les prorrates definitives de l'any de referència i del de compra (50% – 42% < 10%).

L'any 3 sí que és procedent regularitzar la deducció practicada, ja que hi ha més de 10 punts de diferència entre la prorrata de l'any en qüestió i la del d'adquisició del bé (42% – 25% > 10%).

IVA deduït any 1:	8.820 € (21.000 × 42%)
IVA deduïble any 3:	5.250 € (21.000 × 25%)
Diferència:	3.570 €

$3.570 / 5 = 714$ (import de la minoració de la deducció que s'ha de practicar)

714	Ajustos negatius en IVA d'inversions (6342)	a	HP, IVA suportat (472)	714
-----	--	---	------------------------	-----

4) Regularització per transmissió durant el període regularització (any 4)

En transmetre's el bé durant el període de regularització en virtut d'una operació que origina el dret a deduir, s'ha de practicar una regularització única pel temps del període que quedi per transcórrer, considerant que durant aquest període el bé es va utilitzar exclusivament en operacions amb dret a deduir (percentatge de deducció del 100%).

IVA deduït:	8.820 € (21.000 × 42%)
IVA deduïble:	21.000 € (16.000 × 100%)
Diferència:	12.180 €

Anys del període de regularització que queden per transcórrer: 2 (anys 4 i 5)

$12.180 / 5 \times 2 = 4.872$ (import de la deducció complementària a efectuar)

4.872	HP, IVA suportat (472)	a	Ajusts positius en IVA d'inversions (6392)	4.872
-------	------------------------	---	--	-------

8.2.5. Adquisicions intracomunitàries de béns i supòsits d'inversió del subjecte passiu

Com ja coneixem, el subjecte passiu en els supòsits d'inversió del subjecte passiu i en les AIB és el destinatari d'aquestes operacions.

En aquestes operacions el subjecte passiu s'autorepercuteix l'impost i, alhora, se'l pot deduir.

Exemple d'AIB i inversió del subjecte passiu

Un empresari espanyol adquireix una remesa de matèries primeres a un proveïdor irlandès per 50.000 euros, que paga a 180 dies. El tipus impositiu aplicable a aquesta operació és el 21%.

L'operació constitueix una adquisició intracomunitària de béns subjecta a Espanya, el subjecte passiu de la qual és qui la du a terme, és a dir, l'empresari espanyol.

50.000	Compres de matèries primeres (601)			
10.500	HP, IVA suportat (472)	a	Proveïdors (400)	50.000
		a	HP, IVA repercutit (477)	10.500

Una societat espanyola contracta els serveis d'un assessor fiscal establert a Milà perquè elabori un informe sobre la fiscalitat de la telefonia mòbil a Itàlia. Els honoraris de l'assessor pugen a 15.000 euros, que es paguen al comptat. El tipus d'IVA aplicable és el 21%.

L'operació s'entén realitzada a Espanya segons les normes de localització de l'impost, i per tant el subjecte passiu d'aquesta és el destinatari, és a dir, la societat espanyola.

15.000	Serveis de professionals independents (623)			
3.150	HP, IVA suportat (472)	a	Tresoreria (57)	15.000
		a	HP, IVA repercutit (477)	3.150

8.2.6. Modificació de la base imposable

En l'apartat corresponent hem estudiat la possibilitat de modificar l'import inicialment calculat de la base imposable quan es presenten circumstàncies com la fixació provisional de la contraprestació, devolució d'envasos i embalatges, concessió de descomptes i bonificacions després de l'operació, anul·lació total o parcial de les operacions gravades, etc.

Exemple de modificació de la base imposable

La societat A ven a crèdit a la societat C mercaderies per un import de 20.000 euros. Al final de l'exercici la societat A concedeix un ràpel per un import de 1.000 euros. L'operació està gravada al tipus impositiu del 10%.

Quan tingui lloc l'operació, les societats han de practicar els següents assentaments:

Societat A				
22.000	Clients (430)	a	Vendes de mercaderies (70)	20.000
		a	HP, IVA repercutit (477)	2.000
Societat C				
20.000	Compres de mercaderies (60)			
2.000	HP, IVA suportat (472)	a	Proveïdors (400)	22.000

Al final de l'exercici han de comptabilitzar el descompte efectuat de la manera següent:

Societat A				
1.000	Ràpels sobre vendes (709)			
100	HP, IVA repercutit (477)	a	Clients (430)	1.100
Societat C				
1.100	Proveïdors (400)	a	Ràpels sobre compres (609)	1.000
		a	HP, IVA suportat (472)	100

8.3. Liquidació

Per a cada període de liquidació, el subjecte passiu ha de declarar l'IVA que ha fet repercutir en les seves operacions, minorat en les quotes suportades en les seves adquisicions de béns i serveis. El resultat de la declaració pot ser positiu o negatiu.

Si el resultat és positiu ha d'ingressar el seu import al Tresor públic. Si és negatiu, pot compensar el saldo al seu favor en les declaracions següents i en els casos en què la normativa ho permeti, generalment en l'última declaració de l'any, el subjecte passiu pot optar per sol·licitar la devolució del saldo al seu favor.

Per a la comptabilització de la liquidació de l'IVA s'utilitzen els comptes "4700 Hisenda pública, deutora per IVA" i "4750 Hisenda pública, creditora per IVA".

Exemple de liquidació de l'IVA

L'entitat RZ presenta les autoliquidacions de l'IVA següents durant l'exercici:

	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
+ IVA repercutit	10.000	12.000	8.000	9.000
- IVA suportat	5.000	15.000	4.000	11.000
= Diferència	5.000	-3.000	4.000	-2.000
- Saldo a compensar període anterior	0	0	3.000	0
= Resultat del període	5.000 (a ingressar)	-3.000 (a compensar)	1.000 (a ingressar)	-2.000 (a tornar)

Primer trimestre				
10.000	HP, IVA repercutit (477)	a	HP, IVA suportat (472)	5.000
		a	HP, creditora per IVA (4750)	5.000
Quan s'efectuï l'ingrés				
5.000	HP, creditora per IVA (4750)	a	Tresoreria (57)	5.000
Segon trimestre				
12.000	HP, IVA repercutit (477)			
3.000	HP, deutora per IVA (4700)	a	HP, IVA suportat (472)	15.000
Tercer trimestre				
8.000	HP, IVA repercutit (477)	a	HP, IVA suportat (472)	4.000
		a	HP, deutora per IVA (4700)	3.000
		a	HP, creditora per IVA (4750)	1.000
En fer l'ingrés				
1.000	HP, creditora per IVA (4750)	a	Tresoreria (57)	1.000
Quart trimestre				
9.000	HP, IVA repercutit (477)			
2.000	HP, deutora per IVA (4700)	a	HP, IVA suportat (472)	11.000
Quan la Hisenda pública aboni la devolució				
2.000	Tresoreria (57)	a	HP, deutora per IVA (4700)	2.000

Resum

Primerament hem estudiat l'esquema general de l'impost, quin és el seu àmbit d'aplicació, que no coincideix exactament amb el territori espanyol, i la seva relació amb l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, una de les modalitats del qual, transmissions patrimonials oneroses, grava les operacions efectuades amb particulars, a diferència de l'IVA, que grava el tràfic empresarial.

Després hem analitzat els elements fonamentals que configuren el principal fet imposable de l'IVA: els conceptes d'empresari o professional, lliurament de béns i prestació de serveis. En el mateix apartat hem conegut les regles establertes en la normativa que permeten localitzar les operacions en l'àmbit espacial de l'impost, i els diferents supòsits de no-subjecció i exempció aplicables.

Posteriorment, hem conegut quins són els altres dos fets imposables de l'IVA: les adquisicions intracomunitàries i les importacions de béns. En aquest mateix apartat, ens hem aproximat a tots els termes utilitzats per la normativa de l'impost en la regulació del comerç internacional.

Després de l'estudi dels altres elements que configuren el fet imposable (subjecte passiu, meritació, base imposable i tipus de gravamen), hem abordat l'anàlisi de tots els aspectes relacionats amb el dret a la deducció, fent especial èmfasi en la casuística que genera l'aplicació de la regla de la prorrata.

Finalment, hem fet un breu repàs dels règims especials de l'impost, de les obligacions formals que han de complir els subjectes passius (declaracions a presentar i obligacions en matèria censal, comptable i de facturació) i del tractament que el Pla general de comptabilitat atorga al nostre impost.

Bibliografia

A causa de les freqüents modificacions de la normativa tributària, totes aquestes obres s'editen anualment. Així, parlarem del *Memento Fiscal 2015* o del *Todo Fiscal 2015*.

Lefebvre, F. *Memento Fiscal*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Ministerio de Economía y Hacienda. *Manual Práctico IVA*. Madrid: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Wolters Kluwer España. *Todo Fiscal*. València: CISS.

