

Impost sobre el valor afegit i impostos especials

Esteban Quintana Ferrer

PID_00181364

Material docent de la UOC



Esteban Quintana Ferrer

Doctorat en Dret. Professor titular de Dret financer i tributari. Universitat de Girona.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2012)

Primera edició: març 2012
© Esteban Quintana Ferrer
Tots els drets reservats
© aquesta edició, FUOC, 2012
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Eureka Media, SL
Dipòsit legal: B-7.983-2012



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Introducció

L'objectiu d'aquesta assignatura, dividida en sis mòduls, és l'estudi de l'impost sobre el valor afegit i dels impostos especials.

En els dos primers mòduls estudiarem els aspectes objectius i subjectius de les operacions gravades pel tribut principal dels que afecten el comerç de béns i serveis: l'**impost sobre el valor afegit (IVA)**. L'objecte d'anàlisi és, doncs, l'àmbit substantiu essencial (fet imposable i exempcions) de la fiscalitat general sobre la circulació o el tràfic de béns i serveis de caràcter empresarial o, dit d'una altra manera, el consum.

Nota

Al glossari trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquesta assignatura.

L'IVA és un impost que grava els **lliuraments de béns i prestacions de serveis** fets per empresaris o professionals, les **adquisicions intracomunitàries** de béns i les **importacions** de béns. Per mitjà del mecanisme de la repercussió als adquirents dels béns i serveis de les quotes meritades pels subjectes passius de l'impost (empresaris i professionals), que són els que duen a terme el fet imposable de l'impost, s'aconsegueix que la càrrega econòmica de l'IVA recaigui sobre el consumidor.

S'ha de tenir en compte que el tràfic patrimonial també és gravat per l'**impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD)**. La modalitat d'aquest impost que sotmet a tributació les transmissions patrimonials oneroses, també indirecte, recau sobre el tràfic no empresarial, de manera que en principi no hauria de presentar cap element conflictiu en la delimitació amb l'IVA, pel fet que aquest grava les operacions mercantils. No obstant això, tal com veurem al llarg d'aquesta assignatura, hi ha determinades operacions immobiliàries subjectes però exemptes d'IVA que es graven per mitjà de l'ITPAJD.

Els elements **subjectius** (obligats tributaris) i de **quantificació** del deute tributari (base imposable, tipus de gravamen, deduccions en la quota i devolucions), i també les normes de **gestió** relatives a l'IVA i les especificitats dels vuit **règims especials** que té, constitueixen el contingut dels mòduls tercer, quart i cinquè.

L'IVA és un impost general sobre el consum o el tràfic empresarial que grava la **totalitat de les vendes**, sia quina sia la fase del procés de producció i el tipus de mercaderia o servei. Precisament, el caràcter **plurifàsic** de l'IVA (que només grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten) és el que, en bona part, explica la **neutralitat** d'aquest impost

en el procés productiu, que s'aconsegueix calculant la quota a ingressar (o a retornar, si és negativa) mitjançant el mecanisme de la deducció de les quotes suportades pel contribuent, però també el que provoca l'enorme complexitat tècnica del règim jurídic de l'impost i el caràcter enormement casuístic d'aquest règim.

Aquest impost constitueix el nucli essencial de la **imposició indirecta** a Espanya, juntament amb els impostos especials i els impostos duaners. Aquests tres impostos també s'anomenen *impostos sobre el consum*, perquè és el consumidor qui, en definitiva, els ha de pagar, sia com a subjecte passiu (impost especial sobre determinats mitjans de transport) sia com a destinatari de la transferència (IVA).

Els **impostos especials (IE)**, anomenats **de fabricació**, són imposats monofàsics i específics, ja que solament graven addicionalment en l'IVA el consum de determinades mercaderies (alcohol, tabac, hidrocarburs, electricitat, etc.) i en un sol moment del cicle productiu. Al costat d'aquests impostos, l'ordenament tributari espanyol ha introduït altres figures tributàries que també es poden qualificar d'impostos especials: l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, l'impost especial sobre el carbó, l'impost sobre les primes d'assegurança i l'impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs.

S'ha de tenir en compte, finalment, que a més de la naturalesa indirecta i del caràcter empresarial que tenen, els impostos que incideixen sobre el tràfic es caracteritzen pel fet de ser impostos de **normativa predominantment comunitària**. Amb un grau d'intensitat diferent, tots aquests impostos són objecte de regulació comunitària, mitjançant directives d'harmonització (IVA i IE de fabricació), o bé de manera completa, mitjançant reglaments (IA).

L'existència d'aquesta normativa harmonitzadora comunitària motiva que la **cessió parcial a les comunitats autònomes** de l'IVA i dels IE de fabricació no inclogui cap atribució de capacitat normativa als parlaments autonòmics, per evitar la disparitat de regulacions a escala interna, i que la **jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea** s'hagi de tenir en compte com a font de dret de manera molt especial.

La **circulació lliure de mercaderies i serveis** dins de la Comunitat exigeix un tractament fiscal unitari o tan harmonitzat com es pugui, que no distorsioni el tràfic patrimonial i que eviti la discriminació fiscal entre els països membres pel fet de gravar de manera diferent les mercaderies segons el país d'origen. Per tant, la funció de la normativa comunitària sobre impostos indirectes, tal com es desprèn dels mateixos tractats constitutius, està encaminada a aconseguir els objectius següents:

- a) Evitar l'existència de barreres fiscals entre els països membres.

- b) Unificar la fiscalitat del tràfic exterior de la comunitat.

- c) Harmonitzar la fiscalitat de la circulació de béns i serveis de manera que es faciliti l'intercanvi intracomunitari i s'eviti la distorsió del tràfic.

- d) Assegurar la paritat de l'IVA dels països membres amb vista al càlcul del recurs comunitari sobre la base imposable d'aquest impost, o base imposable comuna.

Objectius

En aquests sis mòduls didàctics trobareu els materials i les eines procedimentals indispensables per a aconseguir els objectius següents:

- 1.** Conèixer els aspectes generals de l'IVA i els elements que configuren les anomenades *operacions interiors gravades per l'IVA* (lliurament de béns i prestació de serveis).
- 2.** Determinar les particularitats que presenten les modalitats del fet imposable de l'IVA que es corresponen amb operacions exteriors (adquisicions intracomunitàries i importacions), i delimitar els casos d'exempció de l'impost i els efectes d'aquestes exempcions.
- 3.** Comprendre els elements subjectius de l'IVA (obligats tributaris i transferits) i els paràmetres que s'han de tenir en compte per a calcular la quota d'aquest impost (base imposable i tipus de gravamen).
- 4.** Extreure les característiques principals del sistema de deduccions de la quota en l'IVA, necessari per a calcular la quota a ingressar o a retornar, i de les devolucions de les quotes negatives.
- 5.** Examinar els règims especials de l'IVA i les principals característiques de les obligacions de gestió de l'impost.
- 6.** Extreure les característiques del règim jurídic de les figures que componen els impostos especials.

Continguts

Mòdul didàctic 1

Impost sobre el valor afegit (I)

Esteban Quintana Ferrer

1. Aspectes generals de l'impost
2. Fet imposable en operacions interiors

Mòdul didàctic 2

Impost sobre el valor afegit (II)

Esteban Quintana Ferrer

1. Fet imposable en operacions exteriors
2. Exempcions

Mòdul didàctic 3

Impost sobre el valor afegit (III)

Esteban Quintana Ferrer

1. Obligats tributaris
2. Base imposable
3. Tipus de gravamen

Mòdul didàctic 4

Impost sobre el valor afegit (IV)

Esteban Quintana Ferrer

1. Deduccions de la quota
2. Devolucions

Mòdul didàctic 5

Impost sobre el valor afegit (V)

Esteban Quintana Ferrer

1. Règims especials
2. Gestió de l'impost

Mòdul didàctic 6

Impostos especials

Esteban Quintana Ferrer

1. Els impostos especials de fabricació
2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport
3. Impost especial sobre el carbó
4. Gestió dels impostos especials
5. Impost sobre les primes de les assegurances
6. Impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs

Glossari

adquisició intracomunitària *f* Adquisició a títol oneros de béns mobles que siguin transportats d'un país membre de la Unió Europea al territori d'aplicació de l'impost.

comerciant detallista *m* Subjecte que duu a terme, de manera habitual, lliuraments de béns mobles o semovents sense que ni ell ni tercers els hagin sotmès a cap procés de fabricació o elaboració, i sempre que més del 80% del volum de vendes d'aquests béns durant l'any anterior s'hagi destinat a consumidors finals.

deducció de l'IVA *f* Possibilitat que tenen els subjectes passius de treure l'import de les quotes de l'IVA meridades que hagin suportat en els béns i serveis adquirits per fer operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció.

despatx de consum *m* Tramitació que comporta no solament el compliment de les formalitats duaneres i el pagament dels drets de tramitació corresponents, sinó també el pagament de la resta d'impostos indirectes aplicables (l'IVA i els IE, quan és oportú).

despatx de lliure pràctica *m* Declaració que confereix l'estatut duaner de mercaderia comunitària a una mercaderia no comunitària i implica l'aplicació de les mesures de política comercial, el compliment dels altres tràmits previstos per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets meritats legalment (entre els quals, l'IVA i els IE).

devolució de l'IVA *f* Devolució que té lloc, amb caràcter general, quan les quotes suportades excedeixen de manera elevada i continuada les quotes meridades, i quan les compensacions són insuficients.

empresari *m* Persona o entitat que fa activitats que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials o humans, o d'un d'aquests factors. sin. **professional**

exempció plena o absoluta (en l'IVA) *f* Deducció de les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'usar en operacions no subjectes o exemptes.

GATT *m* Acord General sobre Aranzels Duaners i Comerç (General Agreement on Tariffs and Trade).

IA *m pl* Impuestos duaners.

IE *m pl* Vegeu **impostos especials**.

IEC *m* Impost especial sobre el carbó.

IEDMT *m* Impost especial sobre determinats mitjans de transport.

importació (en l'IVA) *f* Introducció definitiva de béns no comunitaris al territori d'aplicació de l'impost, sia quina sia la condició de l'importador i la destinació del bé.

impost plurifàsic *m* Impost que grava cadascuna de les fases de producció i comercialització dels béns.

impost plurifàsic en cascada *m* Gravamen sobre cada fase de producció i comercialització que és independent del que s'estableix sobre els altres.

impost sobre el valor afegit *m* Gravamen de cada fase de producció i comercialització que té en compte el dels anteriors, de manera que només es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transfereixen a l'adquirent o consumidor.

sigla **IVA**

impostos especials *m pl* Impostos de naturalesa indirecta, l'objecte de gravamen dels quals és el consum específic de determinats productes, de manera monofàsica.

sigla **IE**

IPS *m* Impost sobre les primes d'assegurances.

ITPAJD *m* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

IVA *m* Vegeu **impost sobre el valor afegit**.

IVDDH *m* Impost sobre les vendes de determinats hidrocarburs detallistes.

LGT *f* Llei general tributària.

LIE *f* Llei d'impostos especials.

LIVA *f* Llei de l'impost sobre el valor afegit.

lliurament de béns *m* Transmissió onerosa i de vegades lucrativa del poder de disposició sobre béns corporals, incloent-hi l'energia.

operacions interiors *f pl* Lliurament de béns i prestacions de serveis en l'IVA.

prestació de serveis *f* Transmissió de drets que fan possible l'ús o el gaudi dels béns; també pot consistir en la realització de determinades activitats.

professional *m* Vegeu **empresari**.

regla de prorrata *f* Regla que s'aplica quan el subjecte passiu fa operacions que donen dret a deducció o que no generen aquest dret (operacions no subjectes o exemptes).

RDGT *f* Resolució de la Direcció General de Tributs.

RIE *m* Reglament dels impostos especials.

RIVA *m* Reglament de l'impost sobre el valor afegit.

TARIC *f* Tarifa integrada comunitària.

TJCE *m* Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

transferència de l'IVA *f* Mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de transferir íntegrament les quotes meritades als destinataris dels béns o serveis.

TRLITPAJD *m* Text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

UE *f* Unió Europea.

valor en la duana *m* Amb caràcter general, valor de transacció, és a dir, preu efectivament pagat o pendent de pagament per les mercaderies quan aquestes mercaderies es venen per a ser exportades amb destinació al territori duaner comunitari, amb una sèrie d'ajustos previstos en la normativa comunitària.

zones i dipòsits francs i dipòsits duaners *fpl* Espais del territori duaner comunitaris en els quals es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció als drets d'exportació o importació.

Bibliografia

Bibliografia bàsica

Impost sobre el valor afegit

Albiñana García-Quintana, C. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*. Bilbao: Deusto.

Bunes Ibarra, J. M. de; Solana Villamor, F. (2006). *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y comercio exterior*. Madrid: CISS.

Calvo Ortega, R. (dir.) (1987). *El IVA en España*. Valladolid: Lex Nova.

Casado Ollero, G. (1979). *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ceniceros, A. M. (2010). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Manual Práctico*. Madrid: Starbook.

Chico de la Cámara, P.; Galán Ruiz, J. J.; Rodríguez Ordanza, J. A. (dirs.) (2010). *Fiscalidad Practica. Tomo IV. Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada i altres (2001). *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*. Granada: Editorial Comares.

Diversos autors (2011). *Memento Práctico IVA 2011*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Fernández Díez, A. (2007). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de las reglas esenciales para la aplicación del impuesto*. Vigo: Editorial Ideas Propias.

Gascón Orive, A. (2009). *IVA práctico*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

González Sánchez, M. (1994). *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid: Lex Nova.

Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Universidad de Oviedo / Marcial Pons.

Longás Lafuente, A. (2011). *El IVA en esquemas y resúmenes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Moreno Valero, P. A. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Marcial Pons.

Pérez Herrero, L. M. (1997). *La sexta Directiva comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs.

Pérez Martínez, J. M.; Redondo Barcala, M. (2006). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Consejo General de Colegios de Administradores.

Ramírez Gómez, S. (1994). *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Civitas.

Ramírez Gómez, S. (1997). *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*. Pamplona: Aranzadi.

Zurdo Ruíz-Ayúcar, J. (1993). *Tratado sobre el IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Impostos especials

Albiñana García-Quintana, C. (dir.) (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Alonso González, L. M. (1993). "Comentario a la nueva Ley de Impuestos Especiales". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 77).

Alonso González, L. M. (1995). "Los Impuestos Especiales como tributos medioambientales". A: Esteve Pardo, J. (coord.). *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*. Madrid: Civitas.

Alonso González, L. M. (1997). "La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* (núm. 1).

Álvarez García, S.; Álvarez Villa, M. T. (2000). "Los Impuestos Especiales en la Unión Europea: ¿de una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 183).

Arizaga Junquera, M. C.; Álvarez García, S. (1998). "La influencia del derecho tributario europeo en la legislación española sobre Impuestos Especiales". A: Diversos autores. *Constitución Española en el ordenamiento comunitario europeo (II): XVII Jornadas de Estudio*. Madrid: Ministerio de Justicia.

Calvo Vérguez, J. (2008). "Principales novedades introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Carrasco Parrilla, P. J. (2008). "Cláusulas antielusión en los impuestos especiales". A: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios; S. Moreno González. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.

Cazorla Sánchez, P. L. (1994). "Los Impuestos Especiales". *Actualidad Financiera* (núm. 2).

Cnossen, S. (2010). "La economía de los Impuestos Especiales". *Papeles de Economía Española* (núm. 125 i 126).

Diversos autores (2000). *Impuestos Especiales: doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda.

Eres Sáez, C. (2009). "La nueva Directiva en materia de Impuestos Especiales. Principales modificaciones, incidencia sobre la normativa nacional, particularidades en relación a las pérdidas y la circulación". *Tribuna Fiscal* (núm. 231).

González-Jaraba, M. (2005). *Los Impuestos Especiales de ámbito comunitario (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y tabaco)*. Madrid: La Ley.

Huelín Martínez de Velasco, J. (2007). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial". *Estudios de Derecho Judicial* (núm. 143).

Lauzurica Valdemoros, J. (2010). "La modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria* (núm. 19).

Solana Villamor, F. (1994). *Manual comentado de Impuestos Especiales*. Madrid: Actualidad Editorial.

