

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I)

1. CONCEPTO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un **impuesto indirecto** que grava el consumo y que recae sobre la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales, así como sobre las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes.

El IVA es un impuesto **plurifásico** pues cada empresario debe liquidar sobre el valor que añade al producto que vende a otra empresa o al consumidor final. Las empresas soportan un IVA por los bienes y servicios que adquieren, a la vez que repercuten o cargan el IVA a los productos que venden. Para el empresario no supone ni un coste ni un beneficio: él es un mero intermediario, pues la diferencia entre lo que recauda por IVA repercutido y lo que él soporta en las adquisiciones tendrá que ingresarlo en Hacienda. Por tanto, el único que soporta realmente el IVA es el **consumidor final**.

Ejemplo:

Para la elaboración y comercialización del pan intervienen cuatro actividades empresariales representadas cada una de ellas por una empresa distinta:

- El cultivo del grano.
- El molino para la trituración del grano.
- La elaboración propia del pan.
- La tienda que lo comercializa.

Las ventas y compras durante un periodo de tiempo son las siguientes, suponiendo que se aplica un 16% de tipo de gravamen sobre el valor de los productos:

Empresa	Ventas	IVA repercutido en las ventas	Compras y gastos para las ventas	IVA soportado en compras	IVA repercutido - IVA soportado	Situación de Hacienda ante el empresario
Agricultor	1.000 €	160 €	-	-	+160 €	160 €
Molino	3.000 €	480 €	1.000 €	160 €	+320 €	320 €
Fábrica de pan	7.500 €	1.200 €	3.000 €	480 €	+720 €	720 €
Comercio	9.000 €	1.440 €	7.500 €	1.200 €	+240 €	240 €
PAGO DE IVA POR EL CONSUMIDOR FINAL = 16% de 9.000 = 1.440 €						1.440 €

Al final de la operación Hacienda ingresará 1.440 €, que es la suma de lo que ingresa en cada fase y justo lo que paga el consumidor final a la comercializadora. La empresa no pone nada en este impuesto, pues paga IVA, recibe IVA y liquida con Hacienda la diferencia de ambos importes. Su función básica es la de recaudador.

En la aplicación de este impuesto hay que distinguir entre:

- **IVA devengado**, que es el impuesto que **repercute** el empresario o profesional en la entrega de bienes o prestaciones de servicios.
- **IVA soportado deducible**, que es el que **soporta** en las compras y gastos, y que los empresarios y profesionales lo deducen del anterior.

El IVA se aplica en el todo el territorio español excepto Canarias, Ceuta y Melilla, que a efectos del IVA se considerarán como terceros países.

2. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo del IVA **es la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional**. Esto significa que será el empresario quien tendrá que hacer frente a las obligaciones formales (presentación de las declaraciones) y a las de pago de este impuesto, lo que implica que quien no sea empresario o profesional no podrá repercutir IVA ni deducir de ninguna manera el IVA soportado.

El sujeto pasivo está obligado a soportar el IVA de sus compras y gastos y a repercutirlo en sus ventas. Esta repercusión requerirá la emisión de una factura o equivalente en la que figure la base imponible, el tipo de gravamen y el IVA repercutido. En algunos casos puede figurar la expresión "IVA incluido" en el documento correspondiente.

3. HECHO IMPONIBLE Y DEVENGO

El hecho imponible del IVA lo constituyen todas aquellas operaciones que originan la obligación de pagar el impuesto, y que se pueden agrupar en los tres tipos siguientes:

- a) La entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias realizadas por empresarios y profesionales.
- c) Las importaciones de bienes realizadas por empresarios, profesionales y particulares.

3.1. OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA

Son operaciones no sujetas al IVA aquéllas que no responden a los principios inspiradores del impuesto, es decir, que no constituyen hecho imponible para este impuesto. Entre otras las siguientes:

- a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a un único comprador que continúe con la misma actividad.
- b) Prestación de servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.
- c) Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción.
- d) Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- e) Las entregas de impresos u objetos de carácter publicitario sin valor comercial.

3.2. EXENCIONES

Es un beneficio fiscal por el cual a determinadas operaciones no se les aplica un impuesto a pesar de estar sujetas a él.

En la práctica, la exención significa que existen empresarios y profesionales que no pueden cargar en sus facturas el IVA, aunque si lo soportan en sus compras.

Las exenciones pueden ser plenas y limitadas.

Exención plena

Surge en las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes, y en los envíos a Ceuta, Melilla y Canarias que no están gravadas; además el empresario o profesional puede deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con estas operaciones.

Exención limitada

Surge en las operaciones interiores que realizan los empresarios o profesionales que no están gravadas con el IVA, además no pueden deducir el IVA soportado en sus adquisiciones. En este caso, el IVA supone un mayor coste para quien lo soporta y no puede repercutirlo en sus ventas.

Algunas de las operaciones exentas de IVA son:

- a) *Medicina y sanidad*: servicios hospitalarios, médicos, ATS, odontólogos, transportes de enfermos, psicólogos, ópticos, etc.
- b) *Educación*: guarderías, enseñanza escolar, universitaria, de postgrado, de idiomas, formación y reciclaje profesional.
- c) *Servicios públicos postales*, entregas de sellos de correos y efectos timbrados.
- d) *Loterías y apuestas del Estado*, de las comunidades autónomas y de la ONCE.
- e) *Operaciones financieras*: cuentas de ahorro, cuentas corrientes, créditos y préstamos, transferencias, compras de divisas, giros, tarjetas de crédito, etc.
- f) *Entregas de terrenos rústicos y no edificables*.
- g) *Segundas y posteriores entregas de edificaciones*.
- h) *Arrendamientos* de terrenos rústicos y de edificios destinados a viviendas y a sus garajes.
- i) *Operaciones de seguros*.
- j) Derechos de autor de artistas, escritores, músicos, fotógrafos, etc.

3.3. DEVENGO DEL IVA

Con respecto a los bienes, el devengo se producirá cuando se pongan éstos a disposición del adquirente, y si son servicios, cuando éstos se presten, ejecuten o efectúen las operaciones.

En algunos casos hay ciertas particularidades en el devengo del IVA, entre las que destacan:

- En los pagos anticipados por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio se devengará el IVA sobre dicho importe anticipado en el momento del pago.
- En las entregas de posesión de bienes sin transmitir la propiedad, como es el caso de los envases retornables de productos, también se devengará el IVA.

4. LA BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN

La base imponible es el importe total de la contraprestación o prestación de servicios de las operaciones sujetas al IVA.

Los conceptos que aparecen habitualmente en las operaciones mercantiles y que deben sumarse al importe de los bienes o prestaciones de servicios son:

- a) *Comisiones, portes, transportes, seguros*. Estos gastos estarán sometidos al tipo impositivo de la operación principal, siempre que se facturen con la operación que las origina. No se incluirán los intereses por el aplazamiento en el pago del precio cuando cumplan los siguientes requisitos:
 - Que correspondan a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
 - Que sean retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto.
 - Que consten separadamente en la factura expedida por el sujeto pasivo.
 - Que no excedan del usualmente aplicado en el mercado.

- b) *Las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones*, es decir, establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen antes de realizarse la operación.
- c) *Tributos y gravámenes* que recaigan sobre las operaciones, excepto el propio IVA.
- d) *Los envases y embalajes facturados*, aunque sean susceptibles de devolución.

En este impuesto la base imponible se equipara a la base liquidable, sobre la que se aplica el tipo de gravamen para calcular el importe del impuesto.

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de sumar al valor de aduana los siguientes conceptos:

- a) Los impuestos, derechos de importación y otros gravámenes con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios como comisiones, embalajes, transportes, seguros hasta el primer lugar de destino en la UE.

Modificaciones en la base imponible

Los casos más frecuentes que pueden dar lugar a modificaciones de la base imponible con posterioridad al momento en que se realizó la operación son:

- a) Devolución de los envases y embalajes. En este caso se realizará una rectificación de la factura previamente emitida.
- b) Descuentos y bonificaciones otorgadas con posterioridad al momento en que se realizó la operación. En ambos casos se han de tener en cuenta las siguientes consideraciones:
 - Deberá expedirse una factura de rectificación que hará referencia a las facturas iniciales y estará expedida en una serie distinta que se suele denominar "R".
 - Si el descuento o bonificación es por volumen de operaciones, será preciso hacer referencia al periodo a que se refieren las facturas.
 - Cuando el destinatario no sea empresario y no hubiese exigido factura podrá emitirse una nota de abono.

4.1. TIPOS IMPOSITIVOS

El tipo impositivo es el porcentaje que, aplicado sobre la base imponible, da como resultado la cuota del IVA de cada operación. En la actualidad existen los tres tipos impositivos siguientes:

- Tipo general: 16%.
- Tipo reducido: 7%.
- Tipo superreducido: 4%.

Tipo general: 16%

Se aplica a:

- entregas de bienes y prestaciones de servicios.

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Importaciones.

Se aplica a estas operaciones, siempre que no estén incluidas expresamente en los grupos del tipo reducido y superreducido.

Tipo reducido: 7%

Se aplica entre otras a las siguientes operaciones:

a) Entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de:

- Productos de nutrición de personas o animales, excepto bebidas alcohólicas.
- Animales, vegetales y otros productos utilizados para obtener los alimentos mencionados en el apartado anterior.
- Bienes usados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas (semillas, fertilizantes, plaguicidas, plásticos para el cultivo, etc.).
- Aguas para la alimentación humana, animal o para el riego.
- Medicamentos para uso animal.
- Aparatos utilizados para suplir deficiencias humanas y animales, incluidas gafas graduadas y lentillas.
- Viviendas, incluidos garajes y anexos que se transmitan conjuntamente.
- Flores, plantas ornamentales y semillas.
- Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

b) Prestaciones de servicios:

- Transporte de viajeros y equipajes.
- Servicios de hostelería, balnearios, restaurantes, y el suministro de comidas y bebidas.
- Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines, recogida de desechos, limpieza de alcantarillado.
- Entradas a teatros, cines, circos, conciertos, museos, parque zoológicos y espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Exposiciones y ferias comerciales.
- Servicios funerarios.

Tipo superreducido: 4%

Se aplica a las entregas, adquisiciones intracomunitarias, importaciones y prestaciones de servicios siguientes:

- Pan, harinas panificables y cereales para su elaboración.
- Leche, quesos, huevos.
- Frutas, hortalizas, verduras, legumbres y tubérculos.
- Libros, periódicos y revistas.
- Medicamentos para uso humano.
- Coches, sillas de ruedas y prótesis para personas discapacitadas, así como sus servicios de reparación.
- Servicios de adaptación de auto-taxis y turismos para discapacitados.
- Viviendas de protección oficial o de promoción pública, incluidos garajes y anexos que se transmitan conjuntamente.

Para el ejercicio 2010 está prevista una modificación en los tipos de IVA, que entrará en vigor el 1 de julio y, que en la práctica solo tendrá efecto en la declaración que presenten las empresas en el último trimestre del año que viene. Las modificaciones afectan al tipo reducido, que pasa del 7% al 8%, y al general que pasa del 16% al 18%.

5. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO. DEDUCCIONES POR IVA SOPORTADO

Los empresarios y profesionales que sean sujetos pasivos del IVA pueden deducir de las cuotas devengadas a sus clientes las cuotas soportadas en sus adquisiciones.

- Por sus ventas o prestaciones de servicios, repercuten a los adquirientes las cuotas de IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.
- Por sus adquisiciones, soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus declaraciones liquidaciones periódicas.

En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

Si el resultado es **positivo** debe ingresarse en el Tesoro.

Si es **negativo** y se declara **trimestralmente**, el resultado se compensa en las declaraciones-liquidaciones siguientes; en este caso, si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo, se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones del ejercicio siguientes.

Si es negativo y se declara **mensualmente**, la devolución se efectuará mes a mes.

Para acceder a la devolución mensual del IVA será imprescindible:

- *Inscripción en el Registro de devolución mensual*: Presentación del modelo 036 obligatoriamente por vía telemática "Declaración Censal de alta, modificación y baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores", marcando la casilla 129.
- *Presentación telemática de las autoliquidaciones mensuales del IVA* (modelo 303 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación").
- *Presentación mensual del modelo 340* "Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro".

El derecho a deducir sólo puede ejercerse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que se hayan soportado las cuotas deducibles, o en las de los periodos sucesivos siempre que no hayan transcurrido cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a deducir.

Los sujetos pasivos del IVA sólo podrán deducir *las cuotas soportadas en operaciones que estén directa y exclusivamente relacionadas con su actividad empresarial o profesional*.

Si el empresario realiza operaciones con exención limitada a efectos de IVA ya no tendrá derecho a deducir la totalidad de las cuotas de IVA soportado, pues unas serán deducibles y otras no. Por lo tanto habrá que calcular que proporción de IVA soportado será deducible en estos casos, utilizando el procedimiento denominado **regla de prorrata**, por el que se obtiene un porcentaje que se permitirá deducir de la totalidad de IVA soportado en un periodo de tiempo.

$$\% \text{ de aplicación} = \frac{\text{Importe anual operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe anual de operaciones realizadas}} \times 100$$

De esta manera:

$$\text{IVA soportado deducible} = \text{IVA soportado total} \times \% \text{ prorrata general}$$

5.1. Requisitos formales

Sólo podrán ejercer el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, considerándose principalmente como tal:

- la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.
- el documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.
- el documento correspondiente por las adquisiciones intracomunitarias.

6. REGÍMENES ESPECIALES DEL IVA

Los regímenes especiales actuales son los siguientes:

➔ Regímenes especiales para empresarios individuales

1. Régimen simplificado.
2. Régimen especial del recargo de equivalencia.
3. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

➔ Regímenes especiales para personas jurídicas

1. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y objetos de colección.
2. Régimen especial de las agencias de viajes.
3. Régimen especial del oro de inversión.
4. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.
5. Régimen especial del grupo de entidades.

Recursos utilizados para la elaboración del tema:

- Libro de Contabilidad y Fiscalidad. Editorial Editex.
- Manual del IVA-2008.
- Página web de la Agencia Tributaria.
- Apuntes módulo profesional años anteriores.