

TEMA 20: *Impuestos en las operaciones de compraventa (I): El Impuesto sobre el valor añadido. Características. Ámbito de aplicación. Regímenes. Base imponible. Tipos de IVA. Modelos y plazos de presentación de la declaración-liquidación de IVA. Obligaciones formales del sujeto pasivo. Libros Registros.*

Autor: Javier Rico

Esquema:

- 1.- Introducción
- 2.- El Impuesto sobre el valor añadido
 - 2.1.- Características
 - 2.2.- Ámbito de aplicación
- 3.- Hecho Imponible
 - 3.1.- Operaciones no sujetas
 - 3.2.- Localización del hecho imponible
 - 3.3.- Operaciones exentas
- 4.- Regímenes
- 5.- Base imponible
 - 5.1.- Reglas generales
 - 5.2.- Reglas específicas
 - 5.3.- Modificaciones a la base imponible
- 6.- Tipos de IVA
- 7.- Modelos y plazos de presentación de la declaración-liquidación de IVA
- 8.- Obligaciones formales del sujeto pasivo
- 9.- Libros registro
- 10.- Conclusiones
- 11.- Referencias bibliográficas y documentales.

1.- INTRODUCCIÓN

Los impuestos representan la principal figura recaudatoria del sector público, y deben adaptarse al ordenamiento jurídico español.

La **Constitución Española** determina una serie de principios que debe seguir la tributación en España. Según el artículo 31.1 el sistema tributario ha de ser justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, y no tener, en ningún caso, carácter confiscatorio. Además, el artículo 3.1 de la ley 58/2003 General Tributaria indica que se han de seguir los principios de justicia, generalidad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Este es, por tanto, el marco básico que han de seguir los tributos en España, basado en los siguientes principios tributarios:

- **Igualdad:** dado que la constitución establece que todos somos iguales ante la ley ninguna norma puede privilegiar a un grupo social, haciéndole pagar menos impuestos. Debe señalarse que la igualdad no implica uniformidad.
- **Generalidad:** implica que todos estamos obligados a pagar tributos, aunque no todos estemos sujetos a los mismos tributos. Por ejemplo, el IBI lo pagan únicamente los propietarios de bienes inmuebles.
- **Capacidad económica:** cada individuo paga en base a su riqueza y medios que dispone. Esta capacidad económica se manifiesta de distintas maneras:
 - la obtención de **renta**,
 - la titularidad de un **patrimonio** y
 - la **compra y venta** de los bienes que lo constituyen.

El sistema fiscal, con las distintas figuras impositivas, tratará de gravar todas las manifestaciones de capacidad económica para incrementar la equidad.

- **Progresividad:** los tributos han de crecer más que proporcionalmente en relación con la capacidad económica del sujeto fiscal.
- **No confiscación:** implica que se prohíbe que los impuestos agoten la riqueza económica de la persona.

- **Legalidad**, el artículo 133 de la Constitución establece que el único que tiene poder para establecer los tributos es el Estado mediante Ley, aunque puede delegar la gestión y recaudación en administraciones públicas autonómicas y locales.

Es importante mencionar que, aparte de la función recaudatoria, los impuestos cumplen una importante **función extrafiscal**, pues en múltiples ocasiones los tributos no buscan únicamente financiar el estado, sino ser herramientas de las políticas públicas. El artículo 2 de la Ley General Tributaria y el título tercero de la Constitución Española abren esta posibilidad al gobierno. Un ejemplo son los impuestos sobre la gasolina o alcohol y tabaco que tratan de moderar los consumos y paliar los costes sobre la sanidad y el medio ambiente de los bienes que gravan.

En los temas anteriores hemos estudiado el sistema fiscal español y los impuestos directos más importantes: IRPF y Sociedades. Comenzamos en este tema a estudiar los **impuestos indirectos**.

Los **impuestos indirectos** recaen sobre las actividades de compra y venta y su importancia recaudatoria ha ido creciendo en los últimos años, debido tanto al incremento de las operaciones comerciales como al de los tipos que se aplican a estas. En este tema abordamos el **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**, que grava el consumo de bienes y servicios y es el impuesto indirecto más importante del sistema fiscal español al recaer en la mayor parte de actividades de compra y venta.

2.- EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA) se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico el 1 de enero de 1986 mediante la Ley 30/1985 como consecuencia de la adhesión de España a la CEE y la consiguiente necesidad de adaptar la imposición española sobre el consumo a la de los restantes Estados comunitarios. Es el principal impuesto indirecto del sistema fiscal español y en 2022 superó los 80.000 millones de euros de recaudación, siendo el segundo impuesto con mayor recaudación, tras el IRPF.

El IVA se regula mediante la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.1. Características generales

El IVA es uno de los impuestos más complejos debido a la enorme casuística que se establece, a la diversidad de operaciones y a la diferenciación de territorios, además de la diversidad de regímenes que puede aplicar. Sufre continuadas modificaciones y ajustes, normalmente a través de las Leyes anuales de Presupuestos y de otras leyes que a tal efecto se dictan.

Las principales **características** del IVA son:

- Es un **impuesto indirecto**, ya que grava una manifestación indirecta, que es la capacidad económica de adquisición de bienes o servicios y la importación de bienes.
- Es un **impuesto real**, pues no hace referencia a ninguna característica personal del contribuyente. Se paga en atención a la operación con independencia de las circunstancias de las personas.
- Es de **devengo** instantáneo, ya que se devenga operación a operación.
- Recae sobre todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, exigiendo el impuesto por el **valor añadido** en cada fase en relación con la fase anterior.
- Grava todos los sectores económicos producción, comercio y servicios y, dentro de cada uno de ellos, recae sobre todas las actividades.

El IVA grava el consumo de bienes y servicios a través de las distintas fases del proceso de producción, exigiéndose por el valor añadido en cada fase en relación con la fase anterior; así se consigue que la carga impositiva que soportan los bienes o servicios sea equivalente a la aplicación del tipo de gravamen que corresponda al precio de venta final. La forma de gravar el valor añadido se consigue gravando las ventas de todas y cada una de las empresas y concederles el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

El **artículo 1 de la Ley 37/1992** define al IVA como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la propia ley las siguientes operaciones:

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales,
- las adquisiciones intracomunitarias y
- las importaciones de bienes.

De la definición del impuesto podremos resumir que el IVA, al recaer sobre el consumidor final de los bienes entregados o de los servicios prestados, no es soportado por la actividad económica. En este impuesto las empresas o profesionales actúan como meros intermediarios entre la Hacienda Pública y el consumidor final, recaudando el impuesto en las sucesivas fases hasta que se traslada y abona al 100% por el consumidor final.

2.2. **Ámbito de aplicación.**

Según el artículo 3 de la Ley del IVA, el **ámbito espacial de aplicación del impuesto** es el territorio español, determinado según lo previsto en este artículo, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3 de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito. De esta forma, sólo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares, **excluyendo del ámbito de aplicación las islas Canarias, Ceuta y Melilla.**

En el territorio de las Islas Canarias se aplica el IGIC (Impuesto general indirecto canario) y en Ceuta y Melilla el IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación) que tienen la misma naturaleza que el IVA, pero con particularidades propias.

3.- HECHO IMPONIBLE

Constituyen el **hecho imponible** del impuesto (art. 4 LIVA):

- Las **entregas de bienes y prestaciones de servicios** realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante TAI) por empresarios y profesionales. La ley del impuesto define por **entrega de bienes** (art. 8 LIVA) la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales (aquí se incluyen todas las modalidades de energía, gas, calor, frío, energía eléctrica, etc.), es decir, la transmisión del poder de disponer de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario. Se asimilan a la entrega de bienes las operaciones de autoconsumo ya sea interno (entrega de bienes en favor del patrimonio del empresario o profesional) o externo (en beneficio de terceros a título gratuito). Las **prestaciones de servicios** se definen por defecto, esto es, como toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

- Las **adquisiciones intracomunitarias** de bienes. A este respecto estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.
- Las **importaciones** de bienes. En el ámbito del IVA se utilizan los términos de importación y exportación únicamente cuando se trata de adquisiciones o entregas de bienes a países no comunitarios, es decir, como entradas y salidas de la Unión Europea, y de adquisiciones intracomunitarias y de entregas intracomunitarias de bienes cuando se trata de adquisiciones y entregas de bienes a países comunitarios, es decir, las compras y ventas a países miembros de la Unión Europea.

Para que una entrega de bienes o prestación de servicios quede sujeta al IVA, deben concurrir los siguientes requisitos (art. 4 LIVA):

- Que **se realice en el ámbito espacial**, es decir, en la Península o las islas Baleares.
- Que se realice **por empresarios o profesionales**.
- Que la operación se efectúe a **título oneroso**, aunque la propia ley establece una excepción a este requisito en el supuesto de **autoconsumo**.

A efectos de IVA, tienen la **condición de empresarios o profesionales**, entre otros (art. 5 LIVA):

- Las **personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales**. Se excluye del concepto a quienes efectúen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.
- Las **sociedades mercantiles**, salvo prueba en contrario.
- Los **arrendadores de bienes**.

3.1.- Operaciones no sujetas

Conforme al art. 7 LIVA, estarán **no sujetas y por ello no devengarán IVA**, entre otras:

- Transmisión del patrimonio empresarial o profesional (cuando constituya una unidad económica)
- Entrega de muestras gratuitas u objetos publicitarios
- El trabajo por cuenta ajena
- El trabajo de socios de trabajo en cooperativas

- Autoconsumo de bienes y servicios que no dieron derecho a deducir.
- Operaciones realizadas por las Administraciones Públicas
- Concesiones y autorizaciones administrativas
- Prestaciones de servicios realizadas a título gratuito que sean obligatorias para los sujetos pasivos en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.
- Operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas, al no constituir actividad empresarial.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

3.2.- Localización del hecho imponible

La LIVA establece en sus **artículos 68 a 72 las normas que determinan el lugar de localización del hecho imponible**, con el fin de determinar cuál es la normativa aplicable a cada operación. Si de su aplicación resulta que el hecho imponible se entiende realizado en el TAI, la operación tributará conforme a la normativa española del impuesto. **Se entienden realizadas en el TAI** conforme al artículo 68, entre otras, las siguientes entregas de bienes:

- Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio. Tributarán, por tanto, en origen.
- Entrega de bienes objeto de transporte para su puesta a disposición, cuando la expedición o transporte se inicien en dicho territorio.
- Cuando la instalación y montaje de los bienes se inicie en el TAI.
- Las entregas de bienes inmuebles radicados en el TAI.
- Entregas a pasajeros a bordo de un buque, avión o tren cuyo inicio de viaje se encuentre en el TAI.
- Ventas a distancia a particulares españoles desde la UE si el proveedor supera los 10.000 € (tributación en destino) de operaciones o haya optado por tributar en destino.
- Ventas a distancia a particulares comunitarios si el vendedor español no supera los 10.000 € de operaciones (tributación en origen) y no opte por tributar en destino.

Respecto a las **prestaciones de servicios**, la regla general es que se entienden realizadas en la sede del destinatario (empresario o profesional) o en la sede del prestador (cuando el destinatario es un particular). Son de aplicación las siguientes **reglas especiales**:

- Servicios vinculados a bienes inmuebles: en la ubicación del inmueble.

- Transporte terrestre de pasajeros: estará realizada en TAI la parte del trayecto que pase por TAI.
- Transporte de mercancías: si el destino es el TAI (si el destinatario es empresario o profesional) o el origen es en TAI (en el caso de destino a particulares).
- Servicios culturales: prestados en TAI.
- Servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Tributan en el TAI si los reciben un particular en el TAI (si el proveedor supera los 10.000 € en el ejercicio) o los presta un profesional con sede en TAI a particulares comunitarios (si no supera los 10.000 €).
- Restauración y catering: tributan en TAI los prestados en viaje si el buque, avión o tren tiene origen en TAI. El resto de servicios si se prestan en TAI.

3.3.- Operaciones exentas

Las exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios están reguladas en el art. 20 de la ley. A pesar de ocurrir el hecho imponible, la ley determina que no debe aplicarse el impuesto y, por tanto, están exentas del mismo.

Se trata de **exenciones limitadas** puesto que los empresarios o profesionales que realizan estas entregas de bienes o prestaciones de servicios no repercuten IVA, pero tampoco pueden deducir el IVA soportado en las compras.

Están **exentas**, entre otras, las siguientes operaciones:

- **Exenciones de interés social:** están exentos los servicios sanitarios, los de asistencia social y los de enseñanza, entre otros.
- **Operaciones de seguros y financieras:** los seguros y derivados, las operaciones de préstamo, las fianzas y avales, etc.
- **Operaciones inmobiliarias:** están exentas las entregas de terrenos no edificables, la segunda y posteriores entregas de vivienda (estarán sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, salvo algunas excepciones), el arrendamiento de terrenos (salvo que se ubique en ellos una actividad empresarial) y el alquiler de viviendas.
- **Exenciones técnicas:** estarán exentas la entrega de bienes que no dieran en el momento de adquisición derecho a deducir al ser utilizados para operaciones exentas.

En el art. 21 y siguientes de la LIVA se habla de **exenciones plenas**, siendo estas las que, a pesar de no devengar IVA dan derecho a deducir el IVA soportado en las compras. Estas operaciones son las **exportaciones** y las **entregas intracomunitarias de bienes**. Estas operaciones no repercuten IVA, pues sus destinatarios están fuera del TAI, pero si dan derecho a deducir las cuotas soportadas en su totalidad.

4.- REGÍMENES

El IVA cuenta con un **régimen general**, que es de aplicación cuando no lo sea ninguno de los especiales o bien, cuando se renuncia o quede excluido del simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En el **régimen general de IVA** se repercute a los clientes el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable (IVA repercutido o devengado), salvo que la misma esté exenta del impuesto. Los proveedores de bienes y servicios nos repercutirán igualmente el IVA correspondiente y deduciremos la parte que corresponda del IVA soportado (IVA deducible). En el momento de **liquidación**, se deberá calcular, y en su caso ingresar, la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido a clientes, y el IVA soportado deducible, el que repercuten los proveedores.

La complejidad que conlleva la liquidación mediante la aplicación del régimen general del impuesto ha llevado a la creación de una serie de **regímenes especiales** con el fin, en unos casos, de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos (como es el caso del régimen simplificado o el de recargo de equivalencia) y, en otros casos, de evitar una posible doble imposición, como en el caso del régimen de bienes usados.

En todo caso, las actividades sujetas al Impuesto de Sociedades declararán siempre en régimen general de IVA o, si cumplen los requisitos, el régimen especial del criterio de caja.

Los **regímenes especiales en el IVA son los siguientes**:

- Régimen simplificado.
- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.

- Régimen especial de las agencias de viajes.
- Régimen especial del recargo de equivalencia.
- Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.
- Régimen especial del grupo de entidades.
- Régimen especial de criterio de caja.

Los regímenes especiales tienen **carácter voluntario, a excepción del régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión, del régimen especial de las agencias de viajes y del régimen especial del recargo de equivalencia, que son obligatorios.**

NOTA: No se desarrollan los regímenes porque forman parte del tema siguiente.

5. BASE IMPONIBLE

Con criterio general el artículo 78.1 define la **base imponible** como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceras personas. En el apartado 2 del mismo artículo se determina qué conceptos se incluyen y cuáles no, respectivamente, en el concepto de contraprestación.

5.1. Regla general

En principio, como regla general siguiendo la normativa del impuesto, **se incluyen en la base imponible de IVA:**

- **Gastos** de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. No se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
- Las **subvenciones vinculadas directamente al precio** de las operaciones sujetas al impuesto. Se considerarán así las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

- Los **tributos y gravámenes**. Los tributos y gravámenes estatales, autonómicos o locales se incluyen en la contraprestación y, por tanto, en la base imponible, excepto el propio IVA y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- Las **percepciones retenidas** con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- El importe de los **envases y embalajes**. Se incluyen aquellos susceptibles de devolución y cualquiera que sea el concepto por el que se perciba el importe.
- El importe de las **deudas** asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas.

Así mismo, **se excluyen de la base imponible**:

- Las cantidades percibidas por razón de **indemnizaciones** que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto.
- Los **gastos financieros** motivados por el aplazamiento del pago.
- **Descuentos y bonificaciones** concedidos previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.
- **Suplidos**. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo.
- Las **subvenciones** no vinculadas al precio de las operaciones.

5.2. Reglas especiales

Aparte de estas consideraciones generales existen una serie de **reglas especiales** para el cálculo de la base imponible:

- **Contraprestaciones no dinerarias**. En estos casos se tomará como base imponible la que se hubiese fijado en condiciones normales entre sujetos independientes, es decir, el valor de mercado.

- **Operaciones de diferente naturaleza a precio único.** En aquellos supuestos en que, en una operación, y por precio único, se entregan bienes o se prestan servicios de distinta naturaleza, la base imponible correspondiente a cada una de ellas se determinará en proporción al valor de mercado de dichos bienes o servicios.
- **Autoconsumo de bienes.** La característica esencial de las operaciones de autoconsumo es la ausencia de contraprestación. La base imponible será el valor de adquisición o el coste de producción, según el caso.
- **Autoconsumo de servicios.** La base imponible estará formada por el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos que facilitan el servicio.
- **Operaciones vinculadas.** La base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas para los supuestos de autoconsumo de bienes y servicios cuando, existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado.

5.3. Modificaciones de la base imponible

La base imponible fijada conforme a las reglas analizadas anteriormente puede ser objeto de **modificación** en los casos y por los importes siguientes:

- **Devolución de envases y embalajes.** Los envases y embalajes susceptibles de reutilización habrán formado parte de la base imponible como un importe más de la contraprestación en las entregas de bienes gravadas. Consecuencia lógica de esta inclusión es la posibilidad de rectificación de la base imponible cuando se proceda a su devolución.
- **Descuentos y bonificaciones.** Los descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado dan lugar a la modificación de la base imponible siempre que se justifiquen debidamente. No olvidemos que los descuentos previos y simultáneos a la realización de la operación no se integran en la base imponible.
- **Resolución de operaciones.** La base imponible se modificará en la cuantía correspondiente cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio,

queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

- **Alteración del precio.** La alteración del precio después de que se haya efectuado la operación también constituye causa obligatoria de modificación de la base imponible. Las variaciones en el precio pueden suponer tanto una reducción como un aumento de la base imponible.
- **Fijación provisional de la base imponible.** Se entenderá que no se han incluido en la contraprestación las cuotas de IVA que graven las operaciones sujetas a IVA que no se hubiesen repercutido expresamente en factura, excepto en los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria y cuando el devengo es anterior al conocimiento del importe de la contraprestación, en los cuales el sujeto pasivo se ve obligado a fijar provisionalmente la cuantía de la base imponible.
- **Insolvencia del destinatario.** Hay que distinguir los supuestos de quiebra y suspensiones de pago de los créditos total o parcialmente incobrables.
 - En el caso de **quiebras y suspensiones de pagos** la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA no haya efectuado el pago de las cuotas repercutidas, siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra.
 - Para los **créditos total o parcialmente incobrables** la Ley del IVA autoriza la modificación de la base imponible cuando se produce el impago de los clientes, siempre y cuando se cumpla una serie de requisitos: que hayan transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro total o parcial de aquél, que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para el IVA, que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional (o en otro caso, que la base imponible de aquella sea superior a 300 euros) y que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor. La modificación de la base imponible por insolvencia no procederá en caso de créditos con garantía real, entre partes vinculadas o que estén

afianzados por sociedades de garantía recíproca, o cubiertos por seguro de crédito o de caución, o adeudados o afianzados por entidades públicas.

6.- TIPOS DE IVA

Los **tipos impositivos del IVA** son, según el artículo 90 de la ley, los siguientes:

- Tipo general: 21 %.
- Tipo reducido: 10 %.
- Tipo superreducido: 4 %.

El tipo aplicable a cada operación es el vigente en el momento del devengo, para lo cual habrá que aplicar las reglas de devengo estudiadas anteriormente.

Además de estos tipos impositivos generales, existen otros especiales aplicables a las entregas de bienes realizadas por los sujetos pasivos sometidos al **régimen especial del recargo de equivalencia** ya mencionados anteriormente.

A. Tipo general

Se aplicará el tipo general en tanto la ley no disponga expresamente la aplicación de uno de los tipos reducidos que se detallan en el artículo 91 de la LIVA.

B. Tipo reducido

Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las **entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes** que se indican a continuación:
 - Productos susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal, excluyendo bebidas alcohólicas y bebidas con azúcares o edulcorantes añadidos.
 - Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

- Los siguientes bienes cuando sean susceptibles de ser utilizados en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.
- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
- Los medicamentos de uso veterinario.
- Los siguientes bienes: productos farmacéuticos de uso humano a los que no sea aplicable el tipo superreducido y equipos médicos, aparatos y demás instrumental diseñado para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.
- Viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
- Flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

- Los transportes de viajeros y sus equipajes.
- Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.
- Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de

cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

- Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.
- La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular o cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

3. Las siguientes **operaciones**:

- Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor (puede ser Comunidad de Propietarios) y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de

edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

- Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el apartado anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.
4. Las **importaciones o adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte.

C. Tipo superreducido

Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las **entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes** que se indican a continuación:
 - Los siguientes productos:
 - El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
 - Las harinas panificables.
 - Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
 - Los quesos.
 - Los huevos.
 - Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales.
 - Libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

- Los medicamentos de uso humano.
- Los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.
- Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad (grado de discapacidad igual o superior al 33%) en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos. Requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.
- Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.
- Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.
- Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

2. Las **prestaciones de servicios** siguientes:

- Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor comprendidos en apartado anterior.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios públicos, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio.

D. Tipo del 0%

Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de **donativos a las entidades sin fines lucrativos** definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

E. Medidas transitorias 2023-2024

Debido a la crisis sanitaria del COVID 19, y la elevada inflación desencadenada tanto por la ruptura de las cadenas globales de suministro derivada de la pandemia como por el aumento del coste de la energía provocado por la guerra de Ucrania y el conflicto palestino - israelí, se han efectuado diversas **reducciones transitorias de tipo impositivo desde el ejercicio 2021 en adelante. Las que están en vigor en el ejercicio 2024 con las siguientes:**

1. Para paliar los **efectos negativos del alto precio de la electricidad**, a la electricidad se le aplicará un tipo reducido del 10 % hasta el 31 de diciembre de 2024 en determinados casos y siempre que los precios del mercado mayorista no bajen de los 45€/MWh. Dado que durante febrero de 2024 se ha bajado de esta cifra, el IVA se sitúa de nuevo en el tipo general del 21%.
2. Para paliar el **aumento de la cesta de la compra por la elevada inflación**, con efectos hasta el 30 de junio de 2024:
 - **Tipo reducido del 5% de IVA (Recargo de Equivalencia de 0,625%)** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos: **aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias.**
 - **Tipo del 0% (Recargo de Equivalencia de 0%)** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos: **pan común** (y la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común), **harinas panificables, leche producida por cualquier especie animal** (natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo), **quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales**, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

7.- MODELOS Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL IVA

De acuerdo con el artículo 71 del Reglamento del IVA, la obligación de declarar afecta a todos los sujetos pasivos excepto:

- Importadores.
- Aquellos que realicen exclusivamente operaciones exentas.
- Los que tributan en los regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

El **periodo de declaración** coincide con el trimestre natural, con carácter general. No obstante, el periodo de **liquidación será mensual** en los siguientes casos:

- **Grandes empresas.** Aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural anterior de 6.010.121,04 euros.
- **Sujetos acogidos al registro de devoluciones mensuales (REDEME)**, lo que incluye a los exportadores. Estas declaraciones deberán presentarse exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad mensual.
- Los empresarios o profesionales **obligados a llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT (SII, Sistema Inmediato de Información)**. Los empresarios o profesionales que opten por llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT y que declarasen trimestralmente antes de la opción continuarán liquidando cada trimestre.

Se utilizarán los siguientes modelos y periodos de liquidación para las declaraciones periódicas:

- **Modelo 303 de liquidaciones periódicas.** Para la **declaración trimestral** se presentará entre los días 1 y 20 del mes siguiente al periodo de liquidación, si bien la del cuarto trimestre en la que **se puede solicitar la devolución** se presentará del 1 al 30 de enero siguiente. Para la **liquidación mensual** y, en su caso, el ingreso o solicitud de compensación o devolución se efectúa entre el 1 y el 30 del mes siguiente a la finalización del correspondiente periodo de liquidación mensual.

- **Modelo 390 de resumen anual.** El modelo 303 deberá acompañarse, cuando se trate de la del último trimestre o mes del ejercicio, con un resumen anual mediante el «modelo 390». La declaración-resumen anual del IVA, «modelo 390», deberá presentarse en los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente al año al que se refiere la declaración. La presentación de las declaraciones correspondientes al «modelo 390» se efectuará con carácter obligatorio por vía telemática.
- **Declaraciones informativas:** se debe informar de determinadas operaciones en resúmenes específicos como el 347 (operaciones anuales con terceros superiores a 3.005,06 euros) o el 349 (operaciones intracomunitarias trimestrales).

Los vencimientos que coincidan con un sábado o un día inhábil se considerarán trasladados al primer día hábil siguiente.

No obstante, artículo 71.7 del Real Decreto 1624/1992 obliga a presentar **declaración-liquidación no periódica** a los siguientes sujetos pasivos:

- Quienes efectúen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos sujetas al impuesto, siempre que no estén obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas.
- Las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, cuando efectúen una adquisición intracomunitaria, sujeta al impuesto, de bienes distintos de los medios de transporte nuevos (por ejemplo, régimen de ventas a distancia).
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades, a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando efectúen, exclusivamente, entregas de bienes de inversiones de naturaleza inmobiliaria, sujetas y no exentas del impuesto, por las cuales están obligados a efectuar la liquidación y el pago del IVA.

- Los sujetos pasivos sometidos al régimen del recargo de equivalencia que soliciten la devolución de las cuotas que hayan reembolsado con motivo de exportaciones en régimen de viajeros, así como en los casos en que renuncien a la exención de las operaciones inmobiliarias.
- Los sujetos pasivos ocasionales a que se refiere el artículo 5.1 e) de la ley del impuesto, por las entregas de medios de transporte nuevos que efectúen con destino a otro Estado miembro para solicitar la devolución de la cuota soportada en la adquisición del medio de transporte, con el límite establecido en la normativa.

8.- OBLIGACIONES FORMALES DEL SUJETO PASIVO

Los sujetos pasivos del impuesto tienen, entre otras, las siguientes **obligaciones formales**:

A. Declaraciones de carácter informativo y declaraciones periódicas ante la Agencia Tributaria

Los sujetos pasivos deben presentar **declaraciones censales** relativas al **comienzo, modificación y cese de las actividades** que determinen su sujeción al impuesto.

Así por medio de la **declaración censal**, modelos 036 y 037 (simplificado para personas físicas), los sujetos pasivos del impuesto comunicarán a la Administración Tributaria estas situaciones, con trascendencia tributaria relativas al IVA. Las comunicaciones censales consisten en:

- **Alta**: solicitar NIF o CIF, comunicar identificación, datos de la actividad y régimen de IVA aplicable (general o especiales), inclusión en Registro de operadores comunitarios, diferir pago IVA en importaciones, optar por SII (Suministro Inmediato de Información), régimen de ventas a distancia, entre otras.
- **Modificación**: variar cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta.
- **Baja**: cese de actividad (plazo de un mes para presentarla).

Además, deben presentar las siguientes **declaraciones informativas**, respecto a sus datos de facturación e IVA:

- Presentación anual de la información relativa a sus **operaciones económicas con terceras personas** (modelo 347). Se declaran las operaciones con terceros superiores a 3.005,06 euros (IVA incluido).
- Presentación de la **declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias** (modelo 349). Se declaran las operaciones intracomunitarias, tanto las adquisiciones como las entregas.
- Presentación de una **declaración resumen anual** (modelo 390). Se declara el resumen de las operaciones anuales de IVA (datos acumulados de las presentaciones periódicas realizadas en el modelo 303).

Y, como se ha comentado, tienen la obligación de **presentar declaraciones-liquidaciones periódicas** y de ingresar su importe correspondiente mediante el mencionado modelo 303.

B. Obligaciones contables y de facturación

Los empresarios y profesionales deben expedir y entregar facturas de sus operaciones y conservar copia de las mismas y tienen que llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

Los empresarios y profesionales están **obligados a expedir y entregar una factura** por cada entrega de bienes o prestación de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad y a conservar copia de la misma. Supuestos en los que es obligatorio emitir factura:

- Cuando el destinatario sea empresario o profesional (y actúe como tal)
- Cuando el destinatario de la operación lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- En exportaciones de bienes exentas de IVA (salvo en tiendas libres de impuestos).
- En las entregas intracomunitarias de bienes exentas.
- Cuando el destinatario sea una Administración Pública o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- Cuando se trate de bienes objeto de instalación y montaje antes de su puesta en funcionamiento en el territorio de aplicación del impuesto.
- En las ventas a distancia y en entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, **no existe obligación de emitir factura** en las siguientes operaciones cuyo destinatario no sea empresario o profesional:

- Las realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia.
- Las realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas se efectúe en relación al volumen de ingresos (generalmente agrícolas y ganaderas).
- Las realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- En operaciones interiores exentas del IVA.

En todo caso, deberá hacerse factura cuando sea exigido por el destinatario, para ejercer derechos de naturaleza tributario u obtener un justificante de la compra para ejercer cualquier tipo de derecho.

En determinados supuestos, el empresario o profesional podrá expedir **facturas simplificadas**. Este tipo de factura simplifica la información que recoge la factura, conteniendo simplemente número y serie, fecha de expedición y de la operación si es distinta, datos completos del expedidor, identificación de los bienes y/o servicios prestados, tipo impositivo, contraprestación total. A diferencia de la factura de la **factura completa**, no recoge los datos del destinatario ni la separación de bases y cuotas, por lo que no permite deducir el IVA soportado.

Se podrá expedir **factura simplificada** en los siguientes casos:

- En **operaciones que no superen los 400 euros** (IVA incluido)
- En las siguientes **operaciones que no superen los 3.000 €** (IVA incluido): ventas al por menor, servicios ambulancia, ventas o servicios a domicilio del consumidor, transporte de personas, hostelería y restauración, salas de baile y discotecas, servicios telefónicos por cabina o tarjetas recargables, peluquerías o institutos de belleza, instalaciones deportivas, estudios fotográficos, parking, videoclub, lavanderías y peajes.
- En **facturas rectificativas**, que deben emitirse cuando la factura emitida previamente no recoja los elementos obligatorios, cuando haya que modificar la base imponible por los motivos explicados anteriormente o cuando existan errores de cálculo.
- Cuando el empresario o profesional esté **autorizado por la Dirección General de Tributos** de la Agencia Tributaria.

9.- LIBROS REGISTRO

Los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, han de llevar los siguientes Libros Registros: libro de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión, de determinadas operaciones intracomunitarias y libros de registro especiales.

Respecto de los libros de registro de facturas expedidas, facturas recibidas y bienes de inversión es válida la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que, después de numeradas y encuadradas correlativamente, formarán el libro. Se pueden llevar por medios informáticos y deben conservarse los archivos durante los cuatro años preceptivos.

Existe la posibilidad de **acogerse al SII** y llevar los libros en la sede electrónica de la Agencia Tributaria. En todo caso, el SII es obligatorio para grandes empresas y acogidos al REDEME, con los requisitos que se han visto anteriormente.

En todo caso, **los libros registro deben permitir determinar para cada periodo de liquidación** el IVA devengado, el impuesto soportado por sus adquisiciones, importaciones, servicios recibidos y autoconsumos y las operaciones intracomunitarias.

Los **requisitos formales** que deben cumplir todos los libros de registro son los siguientes:

- Deben llevarse con claridad y exactitud y por orden de fechas.
- Sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. En el libro registro de bienes de inversión se dejarán espacios en blanco en previsión de posibles cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.
- Los errores u omisiones deben salvarse a continuación inmediatamente que se adviertan. Debe realizarse en un asiento o grupo de asientos diferenciados del resto de anotaciones para que puedan comprobar los datos del periodo de liquidación una vez realizada la corrección. Las rectificaciones por errores se informarán en SII con una clave específica.
- Las anotaciones deberán ser hechas expresando los valores en euros, debiendo efectuarse la conversión cuando la factura se hubiese expedido en una divisa distinta.
- Las páginas deben estar numeradas correlativamente.

A. Libro registro de facturas emitidas

En este libro registro deben anotarse todas las facturas expedidas, incluso las de operaciones exentas y autoconsumo, así como las operaciones en que sean sujetos pasivos por inversión o por adquisiciones intracomunitarias.

En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas o documentos sustitutivos expedidos y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

Nº (y serie)	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones	Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del destinatario	NIF del destinatario	BI	Tipo	Cuota
--------------	---------------------	----------------------------------	---	----------------------	----	------	-------

La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de **asientos resúmenes** en los que se harán constar la fecha o periodo en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el citado Reglamento, dentro de un mismo mes natural.
- Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

También podrán incluirse en una sola factura las operaciones realizadas para un mismo destinatario en plazo máximo de un mes natural.

En el caso de tipos impositivos distintos en una misma factura, se dividirán las bases y cuotas en asientos correlativos.

Las anotaciones en el libro de registro de facturas emitidas deben estar realizadas en el momento de la liquidación y pago del impuesto. Si el sujeto pasivo está obligado a realizar el Suministro Inmediato de Información, el plazo es de cuatro días desde su emisión.

B. Libro registro de facturas recibidas.

Deben anotarse en los mismos términos que lo explicado para el libro registro de facturas emitidas.

Nº de recepción	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones (si es distinta a la fecha de expedición)	Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del obligado a expedir	NIF del obligado a expedir	BI (arts. 78 y 79)	Tipo	Cuota
-----------------	---------------------	--	---	----------------------------	--------------------	------	-------

En este libro podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

De la misma manera, en caso de tipos impositivos distintos en una misma factura, se dividirán las bases y cuotas en asientos correlativos.

Las anotaciones en el libro de registro de facturas recibidas deben estar realizadas en el momento de la liquidación y pago del impuesto. Si el sujeto pasivo está obligado a realizar el Suministro Inmediato de Información, el plazo es de cuatro días desde su registro contable, excluidos sábados y domingos. En el SII se debe aportar información adicional: tipo de factura, descripción operaciones, regímenes especiales, cuota deducible, periodo de liquidación y fecha de registro contable.

C. Libro registro de bienes de inversión

Deben llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, tal y como veremos en el tema siguiente. Se registrarán:

- Los bienes de inversión debidamente individualizados.
- Los datos precisos para identificar las facturas y documentos de Aduanas de cada bien.

- La fecha de comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

D. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias

En este libro se anotarán las que se describen a continuación:

- El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en la letra b) del número 7.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto.
- Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en el número 3.º del artículo 9 y en el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a los párrafos e), f) y g) del citado número 3.º del artículo 9.

E. Libros Registros especiales

- Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Compensaciones a sujetos pasivos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Operaciones exentas relativas a materiales de recuperación.
- Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen simplificado.
- Registro de operaciones incluidas en el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

10.- CONCLUSIONES

El IVA es el impuesto indirecto con ámbito de aplicación el Estado español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con mayor capacidad recaudatoria de nuestro sistema impositivo. Se ha analizado todos sus aspectos, el sujeto pasivo, su hecho imponible con sus operaciones sujetas y no sujetas, sus operaciones exentas, su base imponible, su devengo, los tipos impositivos y por último hemos procedido a comentar aspectos de su liquidación y gestión.

Siendo un impuesto al consumo hace que sea el país que consume el que goce del derecho a su recaudación, por lo que el país origen o productor tendrá que devolver el impuesto gravado a sus exportadores, de ahí la aplicación de la exención plena sobre las entregas intracomunitarias y las exportaciones.

Asimismo, significativo destacar que, aunque las empresas están obligadas a devengar el IVA de sus ventas y prestaciones de servicios y a soportar el IVA de sus adquisiciones de bienes y servicios, el que paga finalmente el impuesto es el consumidor final.

Conocer el funcionamiento y gestión de IVA es de obligado conocimiento para aquellos que realizan compra venta de bienes y servicios, así como exportaciones e importaciones, de cara a una correcta gestión de las operaciones realizadas.

11.- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ley y Reglamento sobre el Impuesto del Valor Añadido (versión consolidada)
- Manuales de Ayuda de la Agencia Tributaria (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/manuales-practicos.html>)
- VVAA, Guía Fiscal 2023, CEF, 2023.
- VVAA, Sistema Fiscal Español, Editorial Ariel, 2023.

Email: info@preparadores.eu • Web: <http://www.preparadores.eu>

REV.:03/24