



Els tributs en l'activitat comercial

- El marc tributari espanyol
- Els tributs: conceptes i classes
- Els impostos
- Elements dels tributs

1 >> Marc tributari espanyol

La prestació de serveis als ciutadans per part de l'Estat implica la necessitat de realitzar importants despeses, de forma que cal recaptar recursos suficients.

Això s'aconsegueix mitjançant el sistema tributari.

La Constitució Espanyola, en regular els drets i els deures dels ciutadans, estableix el següent a l'article 31.1:

Tothom ha de contribuir al sosteniment de la despesa pública d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà un abast confiscador.

De l'anàlisi d'aquesta definició constitucional es poden extraure els principis d'aplicació tributària, que són:

- **Principi de capacitat econòmica:** aquest principi suposa que la càrrega tributària s'ha de repartir atenent a la riquesa individual de cada subjecte. Aquesta capacitat es pot derivar d'una renda del treball, del capital o dels productes del patrimoni.
- **Principi d'igualtat:** suposa un tractament igual als iguals, en què únicament són admissibles les desigualtats justificades quan el criteri de desigualtat és raonable i lògic. Per tant, es prohibeixen les desigualtats arbitràries i injustificades.
- **Principis de progressivitat:** suposa que la tributació ha d'augmentar a mesura que s'incrementa la riquesa gravada de cada subjecte.
- **Principi de no confiscatorietat:** per aquest principi, els tributs no poden excedir la capacitat contributiva del contribuent, ja que es convertirien en confiscadors. El principi de no confiscatorietat defensa bàsicament el dret a la propietat, ja que el legislador no pot utilitzar el mecanisme de la tributació per apropiat-se indirectament dels béns dels contribuents.
- **Principi de generalitat:** tothom ha de contribuir al manteniment de la despesa pública, per la qual cosa els tributs afecten tots els ciutadans. Aquest principi prohibeix l'existència de privilegis fiscals, la qual cosa no impedeix les exempcions considerades justes.
- **Principi de legalitat:** els tributs només es poden establir a través d'una llei i únicament l'Estat té la potestat originària per poder-los crear.

Fonts del sistema fiscal

El sistema fiscal es regeix per les fonts següents:

1. La Constitució Espanyola.
2. Els tractats o convenis internacionals.
3. Les normes comunitàries.
4. La Llei General Tributària i les lleis pròpies de cada tribut.
5. Les disposicions reglamentàries de desenvolupament de les lleis.



Les disposicions generals dels tributs

Es troben regulades a la Llei General Tributària 58/2003, de 17 de desembre.

2 >> Concepte i classes de tributs

Es considera tribut l'obligació legal que tenen els ciutadans de contribuir al finançament de la despesa pública.

La definició del tribut es troba recollida a l'article 2.1 de la Llei General Tributària (LGT), que estableix el següent:

Els tributs són els ingressos públics que consisteixen en prestacions pecuniàries exigides per una Administració Pública com a conseqüència de la realització del supòsit de fet al qual la llei vincula el deure de contribuir, amb la finalitat primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de la despesa pública.

Amés de ser mitjans per obtenir els recursos necessaris per al sosteniment de la despesa pública, els tributs també podran servir com a instruments de la política econòmica general i per atendre la realització dels principis i les finalitats que s'inclouen a la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat.

Característiques dels tributs

La facultat d'establir tributs és exclusiva de l'Estat i presenta les característiques següents:

- És una obligació que s'estableix d'acord amb la llei.
- S'ha de basar en el principi d'igualtat.
- S'ha de repartir la càrrega tributària, atenent a la riquesa individual de cada subjecte.
- La tributació ha d'augmentar a mesura que augmenta la riquesa gravada de cada subjecte.
- No poden excedir la capacitat contributiva del contribuent.
- Afecten tots els ciutadans.
- Tenen caràcter pecuniari.
- S'estableixen a favor d'una entitat pública.

Classificació dels tributs

El sistema tributari està format per diferents tipus de tributs, amb regulació específica per a cada un. Els tributs, independentment de quina sigui la seva denominació, es classifiquen en:

– Impostos:

La Llei General Tributària (LGT) defineix els impostos així:

Els impostos són els tributs exigits sense contraprestació, amb un fet imposable constituït per negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

Per tant, els impostos són els tributs que s'exigeixen sense cap contraprestació per part de l'Administració i posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent, de forma que poden gravar-li la renda, el patrimoni o el consum.

– Taxes:

La LGT les defineix així:

Les taxes són tributs amb un fet imposable que consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial de domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin, afectin o beneficiïn de forma particular l'obligat tributari o no les presti ni les realitzi el sector privat.

Es paguen com a contrapartida de forma immediata a la prestació d'un servei, o a la realització d'una determinada activitat per part de les Administracions Públiques.

Les taxes s'estableixen segons l'entitat impositora; així, tenim les de l'Estat, les Comunitats Autònomes (CCAA) i les Corporacions Locals.

– Contribucions especials:

La LGT les defineix com:

Les contribucions especials són els tributs amb un fet impositiu que consisteix en l'obtenció per part de l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o l'ampliació de serveis públics.

En la contribució especial existeix una activitat per part de l'Administració però, en aquest cas, aquesta activitat sorgeix sense que existeixi una petició prèvia del contribuent.

Aquesta classe de tribut beneficia o incrementa de valors els béns propis dels contribuents que les han de pagar, per la realització d'obres o serveis públics.

A la taula següent presentem alguns exemples sobre els diferents tipus de tributs:



Tipus de tribut	Exemple
Impostos	Impost sobre la Renda de les Persones Físiques: IRPF. Impost sobre Béns Immobles: IBI. Impost sobre el Valor Afegit: IVA. Impost de Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats: IP i AJD. Impost sobre circulació.
Taxes	Matrícula a la Universitat. Obtenció del DNI. Obtenció del carnet de conduir. Gual d'un garatge. Taxa per l'ocupació de terreny d'ús públic. Taxes aeroportuàries.
Contribucions especials	Enllumenat públic. Clavegueram. Asfaltatge d'un carrer.

Casos pràctics

2

Tipus de tributs

•• En els supòsits següents, identifica de quin tipus de tribut es tracta:

- a) El Xavier és propietari d'un local que utilitza com a garatge. L'Ajuntament li ha carregat un rebut per un import de 56 €, en concepte d'ús de gual permanent.
- b) La Isabel ingressa a l'Agència Tributària 140 € pels rendiments del treball obtinguts durant l'any 20XX.
- c) L'empresa EL SOL, SL, paga 1 980 € per l'asfaltatge del carrer on es troben ubicades les seves instal·lacions.



Solució ••

- a) El pagament del gual permanent és una taxa.
- b) Aquest ingrés és un impost: l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, que grava l'obtenció d'una renda.
- c) L'asfaltatge del carrer és una contribució especial.

exercicis

1•• Indica quin principi d'aplicació tributària es dona en cada una de les situacions que s'exposen a continuació:

- a) L'Àngel treballa com a administratiu i guanya 1 000 € mensuals, de forma que paga 100 € en concepte d'IRPF.
- b) El Manel treballa com a comercial, guanya 3 000 € mensuals i paga 600 € en concepte d'IRPF.
- c) L'Arnau és propietari d'un immoble pel qual li han gravat, pel pagament de l'Impost de Béns Immobles, un 60% del seu valor.
- d) La Carme és una empresària amb uns ingressos anuals de 50 000 € i la Laura és perceptora d'una pensió no contributiva sense patrimoni. Totes dues han adquirit un mateix producte i han tributat el mateix tipus impositiu d'IVA.
- e) La Maria ha finalitzat els seus estudis de Formació Professional i ha trobat la seva primera feina, de manera que començarà a treballar l'1 d'octubre de l'any 20XX en una assessoria fiscal. El mes de març de l'any següent, l'empresa li ha presentat un certificat d'havers per tal que efectui la liquidació de l'IRPF d'aquest exercici.

2•• La  el treballa com a caixera en un supermercat des de fa sis anys, la qual cosa li ha permès adquirir, fa dos anys, un pis on té la residència habitual i un cotxe que utilitza en els desplaçaments. Recentment, ha decidit continuar amb els seus estudis, de forma que es matricula a la Universitat.

Tenint en compte la situació descrita, indica quina classe de tributs haurà de pagar la Isabel.

2.1 > Classes d'impostos

La classificació més habitual dels impostos és la que els divideix en impostos directes i impostos indirectes.

- **Impostos directes:** són els que recauen directament sobre la persona, l'empresa, la societat, etc., per l'obtenció d'una renda o la possessió d'un patrimoni.
- **Impostos indirectes:** són els que recauen sobre el consum.

A la taula següent, podem veure exemples de les dues classificacions:

Classe d'impost	Característica	Exemple
Impostos directes	Recauen sobre la renda	- Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF). - Impost de Societats (IS). - Impost sobre Activitats Econòmiques (IAE).
	Recauen sobre el capital	- Impost sobre Successions i Donacions. - Impost sobre Béns Immobles (IBI). - Impost sobre Vehicles.
Impostos indirectes	Recauen sobre el consum	- Impost sobre el Valor Afegit (IVA). - Impost de Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITP i AJD). - Impostos especials: • Alcohol i begudes alcohòliques. • Hidrocarburs. • Tabac. • Electricitat.

Els impostos també es poden classificar en:

- **Progressius:** aquells en què el tipus impositiu s'incrementa a mesura que augmenta la base imposable de l'impost, com l'IRPF.
- **Proporcionals:** mantenen el mateix tipus impositiu; per tant, la quota a pagar serà proporcional a la base imposable, com l'IVA o l'Impost de Societats.

exercicis

3•• Busca al text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, article 93, els vehicles que estan exempts de pagar l'Impost sobre vehicles de tracció mecànica.

4•• Aplicant la Llei anterior (LRHL), indica quins vehicles no estan subjectes a aquest impost.

5•• A l'article 62 de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals s'estableix els immobles exempts de pagar l'IBI. Indica quins són.

6•• Indica quins immobles no estan subjectes a l'IBI.

7•• Raona si l'impost sobre l'electricitat és progressiu o proporcional.

8•• L'Ajuntament de València acorda posar enllumenat públic en un carrer que no en tenia. Indica quin tipus de tribut es genera.

3 >> Elements tributaris

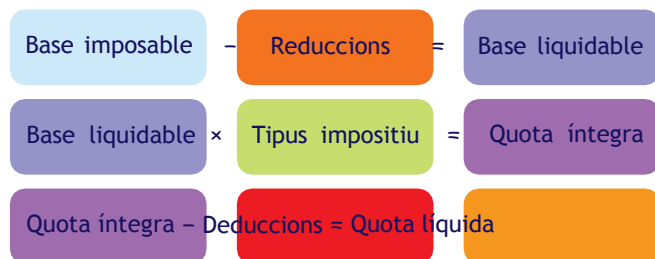
En els impostos existeixen una sèrie d'elements bàsics l'anàlisi dels quals és necessari per a la seva comprensió.

Elements	Concepte	Aclariments
Fet imposable	Circumstàncies fixades per la llei que originen el naixement de l'obligació tributària.	- Obtenir una renda. - Tenir la propietat d'un habitatge.
Base imposable	Valoració dinerària del fet imposable.	- Total d'una compra. - Beneficis d'una empresa.
Reduccions	Quantitat que la llei permet deduir a la base imposable.	- Pensions compensatòries a favor del cònjuge per tenir cura de fills. - Per discapacitat.
Base liquidable	És el resultat de restar a la base imposable les reduccions establertes per llei.	Si no existeixen reduccions, la base liquidable coincideix amb la base imposable.
Tipus de gravamen o tipus impositiu	És la xifra, el coeficient o el percentatge que s'aplica a la base liquidable o, si és procedent, a la base imposable.	- IVA general: 21%. - IAE: s'apliquen coeficients ponderats segons l'import net de la xifra de negocis.
Quota íntegra	Resultat d'aplicar a la base liquidable el tipus de gravamen o la quantitat fixa a l'efecte.	Quantitat a pagar pel ciutadà quan fa la liquidació d'IRPF.
Deduccions	Quantitats o bonificacions a restar de la quota íntegra del subjecte passiu.	- Habitatge habitual. - Donacions a ONG.
Quota líquida	És la quota íntegra menys les deduccions.	Si no hi hagués deduccions, la quota líquida coincideix amb la quota íntegra.
Retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats	Quan l'impost així ho requereixi, es practican ingressos a compte per al seu pagament en el futur.	La part del salari que mensualment descompten a un treballador en concepte d'IRPF.
Quota diferencial	La quota líquida menys els pagaments a compte ens proporcionen la diferencial.	Si no existissin aquests pagaments, la quota líquida coincidiria amb la diferencial. En alguns impostos pot resultar a pagar o a retornar.
Deute tributari	La quota o la quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària.	Quantitat a ingressar l'IRPF un cop que s'han restat a la quota íntegra les retencions i les possibles deduccions.
Contribuent	És la persona física o jurídica sobre la qual recau l'impost.	- En l'IVA, els consumidors. - En l'IRPF, el treballador per compte propi.
Subjecte passiu	És la persona natural o jurídica sobre la qual recau l'obligació d'ingressar la quota tributària. En alguns impostos pot coincidir amb el contribuent.	En l'IVA, les empreses.

Tal com hem indicat a la taula anterior, la base imposable és la valoració dinerària del fet imposable. Un cop restades les reduccions, ens donaria el valor monetari de la base liquidable, que és sobre la qual s'aplica el tipus impositiu per calcular la quota íntegra.

La quota íntegra menys les deduccions, que són les bonificacions a aplicar sobre la base imposable, donen lloc a la quota líquida a ingressar: el **deute tributari**.

Podem observar el funcionament general dels impostos a l'esquema següent:



En alguns supòsits es poden donar les situacions següents:

- Si en un impost no existeixen reduccions, la base liquidable coincideix amb la base imposable.
- En alguns impostos, la quota diferencial pot resultar a pagar o a retornar.
- En alguns impostos, el subjecte passiu i el contribuent poden ser la mateixa persona física o jurídica.

Atenció

Si no existeixen reduccions, la base liquidable coincideix amb la base imposable.

Atenció

En alguns impostos, la quota diferencial pot resultar a pagar o a retornar.

Casos pràctics

3

Elements de l'impost

•• Identifica al següent supòsit el tipus d'impost i els elements tributaris que hi intervenen:

El Sr. Pau Ferran és propietari d'un habitatge a la localitat tarragonina de Cambrils. El valor cadastral de la construcció és de 37000 € i el valor cadastral del sòl és de 8590 €.

L'any 20XX ha pagat 237,07 € en concepte d'Impost de Béns Immobles, que en aquest Ajuntament està gravat amb el 0,52%.

Solució •• L'IBI és un impost de naturalesa directa, ja que grava la possessió d'un immoble, i proporcional, ja que manté el mateix tipus impositiu encara que augmenti la base imposable. Hi apareixen els elements següents:

- Fet imposable: tenir la propietat d'un habitatge.
- Base imposable: el total del valor cadastral (37000 + 8590 = 45590 €).
- Tipus impositiu: el 0,52%.
- Quota íntegra: 237,07 €.
- Contribuent: el Sr. Pau, que és qui té l'obligació de pagar l'impost.
- Subjecte passiu: el Sr. Pau, que és qui té l'obligació d'ingressar l'impost.

Activitats finals

1•• Explica amb un exemple en què consisteix el principi tributari de capacitat econòmica.



2•• Raona amb un exemple, en quina mesura les contribucions especials beneficien el subjecte que les paga.



3•• Consulta la pàgina web de l'Ajuntament de la teva ciutat i enumera els impostos i les taxes municipals existents.

4•• Explica la diferència entre impostos de naturalesa directa i els impostos de naturalesa indirecta.



5•• Indica si l'Impost sobre Transmissions Patrimonials és un impost progressiu o proporcional. Raona la teva resposta.



6•• Diferencia entre impostos, taxes i contribucions especials.

7•• Què significa que els tributs tenen caràcter pecuniari?



8•• Posa un exemple d'impost i identifica-hi el subjecte passiu, la base imposable, el tipus impositiu i el deute tributari.



9•• Quin és el fet imposable en l'Impost sobre Béns Immobles?

10•• Consulta la normativa i indica quines lleis específiques regulen l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i l'Impost sobre Successions i Donacions. Quin és el fet imposable en tots dos impostos?



11•• Quina és la diferència entre quota íntegra, quota líquida, quota diferencial i deute tributari?

12•• Segons la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, quins impostos exigiran els Ajuntaments?

13•• Busca a Internet la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'Impostos Especials i llegeix-ne l'article 2, indicant els diferents tipus de productes que són gravats per aquests impostos especials.



1•• Indica el tipus de tribut que es genera en els supòsits següents:

- El pagament efectuat en passar la inspecció tècnica de vehicles.
- El pagament efectuat per obtenir el carnet de conduir.
- Les quantitats exigides per un Ajuntament als propietaris dels immobles ubicats en un carrer en què s'ha instal·lat l'enllumenat públic.
- La quantitat que abona un ciutadà a l'Administració per l'adquisició d'un habitatge de segona mà.
- La quantitat abonada a l'Ajuntament per la propietat d'un vehicle de tracció mecànica.



2•• L'empresa EL FUSTERET, SA, dedicada a la venda de tot tipus de fusta, ha realitzat l'operació següent: el dia 14 de novembre efectua una comanda de fusta al seu proveïdor habitual per un import de 6 980 €, més el 21% d'IVA.

El proveïdor envia la mercaderia el 25 de novembre i la factura 10 dies després. El pagament s'efectua el dia 15 de desembre.

Identifica els següents elements de l'Impost sobre el Valor Afegit:

- Fet imposable.
- Subjecte passiu.
- Tipus impositiu.
- Base imposable.
- Quota íntegra.

Cas final

4

Càlcul del pagament trimestral de l'IRPF d'activitats econòmiques

•• Marta Llop Fonts, amb DNI 74 129 315-M, viu en un pis de la seva propietat ubicat al carrer dels Oms, núm. 5, de Barcelona.

El valor cadastral del sòl és de 9 400 € i el valor cadastral de la construcció és de 25 600 €. L'habitatge està ubicat en una localitat que és capital de província, amb transport públic, amb un Ajuntament que presta més serveis dels establerts com a obligatoris, segons el disposat a la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les Bases de Règim Local.

Consulta el Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (articles 60 i 77) i la pàgina web de l'Ajuntament de Barcelona i, en relació amb l'impost sobre Béns Immobles corresponent al seu habitatge, determina:

- a) El subjecte passiu.
- b) La base liquidable.
- c) El tipus de gravamen.
- d) La quota mínima i la quota màxima.
- e) La quota corresponent a l'habitatge.
- f) La meritació.
- g) La gestió tributària de l'impost.

La Marta es dedica a l'activitat de comerç al detall d'articles de perfumeria, que exerceix en un establiment ubicat a Barcelona.

La Marta tributa per la seva activitat en l'IRPF pel mètode d'estimació directa, modalitat simplificada.

L'activitat de comerç al detall d'articles d'adrogueria, perfumeria i cosmètica es troba classificada a l'epígraf 652.2 de les tarifes publicades pel Ministeri d'Economia i Hisenda.

Durant el primer trimestre de l'any 20XX, ha realitzat les operacions següents:

- Total de vendes efectuades: 12 780 €.
- Despeses:
 - Quota d'autònoms: 290 €/mes.
 - Compra de mercaderies: 6 400 €.
 - Lloguer del local: 320 €/mes.
 - Subministraments: 480 €.
 - Gestoria: 230 €.
 - Despeses financeres: 191 €.

Consulta la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i la Llei de l'Impost de Societats, determina l'import del pagament trimestral i confecciona el document corresponent.

Solució •• En relació amb l'aplicació de l'Impost sobre Béns Immobles de l'habitatge:

- a) El subjecte passiu de l'impost és la Marta com a titular de la propietat de l'habitatge.
- b) La base liquidable es correspon amb el valor cadastral, que serà la suma del valor corresponent al sòl (és a dir, 9 400 €) més el valor corresponent a la construcció (25 600 €). Per tant, la base liquidable és de 35 000 €.
- c) Segons el Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, s'estableix un tipus mínim de gravamen del 0,4% per a immobles urbans i un tipus màxim de l'1,10%.

Aquests tipus es poden incrementar amb els percentatges següents:

- Per ser capital de província0,07%
- Per servei de transport públic 0,07%
- Per prestació de més serveis0,06%

d) Segons l'establert en l'apartat anterior, l'import de les quotes serà:

- Quota mínima a ingressar = $35\,000 \times 0,4\% = 140 \text{ €}$
- Quota màxima a ingressar = $35\,000 \times 1,30 = 455 \text{ €}$

e) La quota corresponent a l'habitatge. Si consultem les Ordenances de l'Ajuntament de Barcelona, comprovem que aquest Ajuntament té establert un percentatge del 0,75%; per tant, la quota íntegra corresponent a aquest habitatge serà: $35\,000 \times 0,75\% = 262,50 \text{ €}$.

f) L'impost es meritara el primer dia del període impositiu que coincideix amb l'any natural.

g) La liquidació i recaptació de l'impost són competència exclusiva de l'Ajuntament.

En relació amb el càlcul del pagament trimestral de l'IRPF:

Per calcular el pagament trimestral, és necessari, en primer lloc, determinar el rendiment net de l'activitat que, d'acord amb el que estableix la Llei, es calcula de la forma següent:

- El rendiment net, amb caràcter general, es calcula per la diferència entre ingressos computables i despeses deduïbles. Entenem per ingressos la totalitat dels ingressos derivats de les vendes i de la prestació de serveis objecte de l'activitat i com a despeses, les que es produeixen en l'exercici de l'activitat, incloent un 5% del rendiment net positiu en concepte de despeses de difícil justificació. És a dir:

$$\begin{aligned} \text{Ingressos} - \text{Despeses} &= \text{Rendiment net previ} \\ \text{Rendiment net} &= \text{Rendiment net previ} - 5\% \text{ del RNP} \end{aligned}$$

Posteriorment, es procedeix a calcular l'import del pagament trimestral, que consisteix en el 20% del rendiment net, i es confecciona el model 130, que s'haurà de presentar i ingressar entre l'1 i el 20 d'abril.

L'import del pagament trimestral serà:

Pagament trimestral	
Ingressos íntegres	12 780,00 €
Despeses deduïbles:	
Autònoms (290 x 3 mesos)	870,00 €
Compres	6 400,00 €
Lloguer (320 x 3 mesos)	960,00 €
Subministraments	480,00 €
Gestoria	230,00 €
Despeses financeres	191,00 €
5% difícil justificació ⁽¹⁾	182,45 €
Total	9 313,45 €

⁽¹⁾ Rendiment net previ = 12 780 - 9 131 = 3 649 €

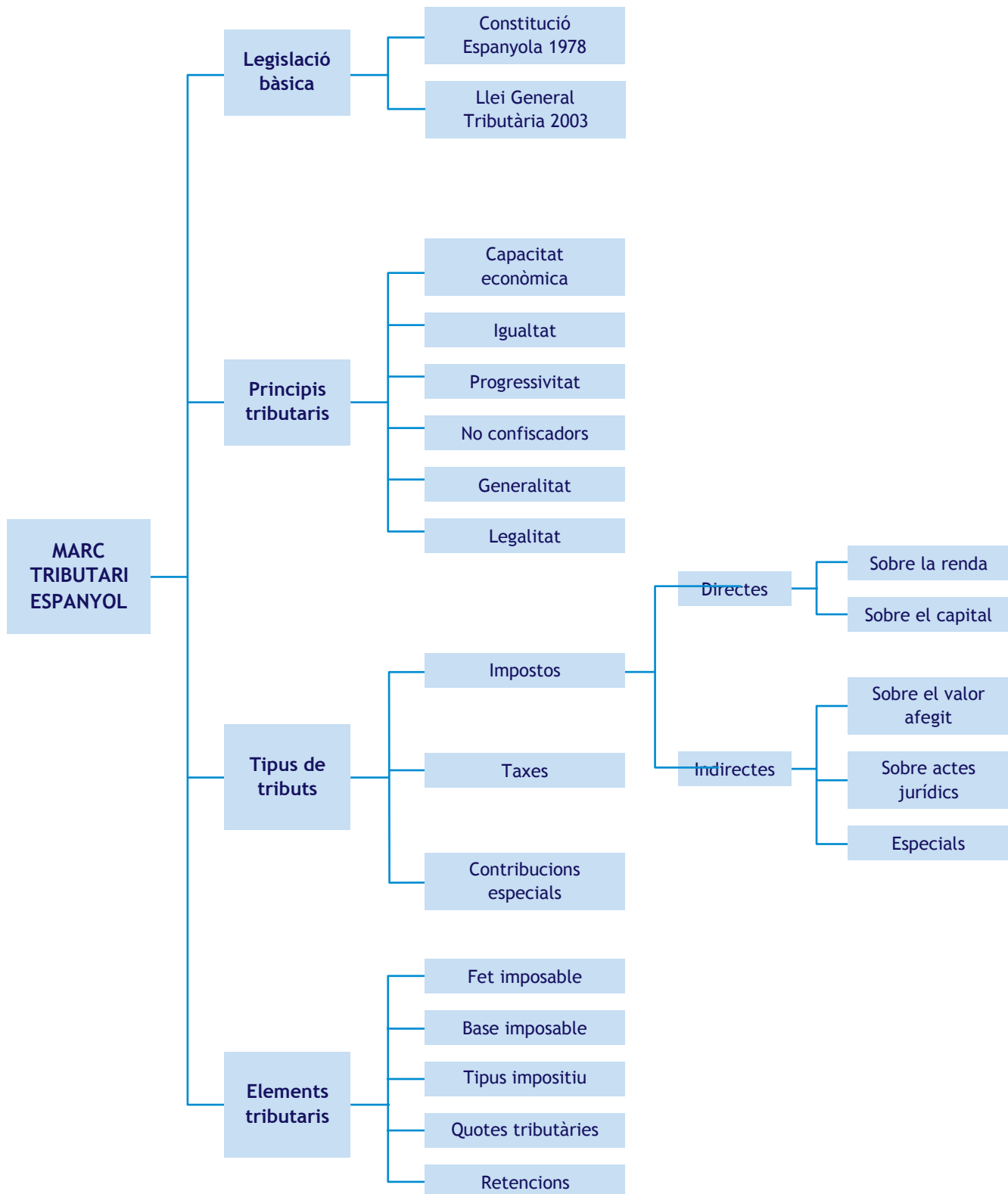
Despeses de difícil justificació = 5% de 3 649 = 182,45 €

Rendiment net = 12 780,00 - 9 313,45 = 3 466,55 €

A ingressar a Hisenda: 20% de 3 466,55 = 693,31 €

Per últim, es confecciona el model 150, que es presenta a les entitats col·laboradores de l'Agència Tributària en els primers vint dies del mes d'abril.

Idees clau



Planificació fiscal

És necessària una bona planificació fiscal?

Ja sigui com a ciutadans, o com a empresaris, segur que en més d'una ocasió hem pensat el següent: És que no és possible, actuant dins de la més estricta legalitat, pagar menys a Hisenda? No estaré pagant més impostos dels que hauria de pagar? **Estaré aprofitant al màxim els avantatges, incentius i beneficis que m'ofereix la legislació?** Per què sempre em resulta tan inoportú pagar els impostos? Qüestions que potser no ens angoixarien tant si haguéssim realitzat amb antelació suficient una adequada planificació fiscal.



Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

Què és?

Si mirem de definir què és la planificació fiscal, podríem dir que tracta de **preveure quines conseqüències tindran, des d'un punt de vista fiscal, els comportaments i les decisions** que adoptem com a subjectes econòmics al llarg de l'exercici econòmic fiscal, amb la finalitat de poder anticipar la xifra d'impostos a pagar. És evident que en els impostos indirectes, com per exemple l'IVA, el marge que la legislació deixa per a la planificació és més reduït que en la imposició directa (entre altres, l'IRPF o l'Impost de Societats).

A l'igual que optimitzes la resta de costos, també has d'optimitzar els teus costos fiscals.

No es tracta d'una qüestió anodina. N'hi ha prou de fer comptes i pensar en la quantitat de diners que representen sobre els ingressos de les empreses les despeses pels diferents conceptes fiscals.

Una bona planificació evita problemes de tresoreria

A vegades, els impostos ens sorprenen: l'IVA, les assegurances socials, l'IRPF, l'Impost de Societats... Tots integren una bateria d'artilleria pesant que, encara que disparant ordenadament, perquè tenim l'obligació de saber quan ho fa, la majoria de vegades ens agafa a descobert i causa importants destrosses en les nostres tresoreries.

Una planificació fiscal adequada evitaria, o com a mínim suavitzaria, aquestes situacions. I tot això en una empresa en funcionament. Però ara imaginem que encara es tracta d'un projecte que no ha vist la llum. Es pot incórrer en errors d'extrema gravetat si no es ponderen les conseqüències d'una incorrecta **elecció del vestit jurídic i fiscal** que lluirà la nostra idea o projecte. Si no es fa una valoració adequada a les diferents alternatives, es pot perdre diners, l'empresa i, anant una mica més enllà, fins i tot la camisa. I després no hi ha lamentacions que valguin.

Font: www.covaltic.es



La fiscalitat de la compravenda: l'Impost sobre el Valor Afegit

SUMARI

- L'Impost sobre el Valor Afegit: concepte i àmbit d'aplicació
- Tipus d'operacions segons l'IVA
- Gestió de l'IVA en una Pime
- Càlcul de la base imposable i el deute tributari en l'IVA
- Informatització de la gestió de l'IVA

1 >> L'Impost sobre el Valor Afegit

En la compravenda de béns i serveis, l'impost més significatiu és l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA).

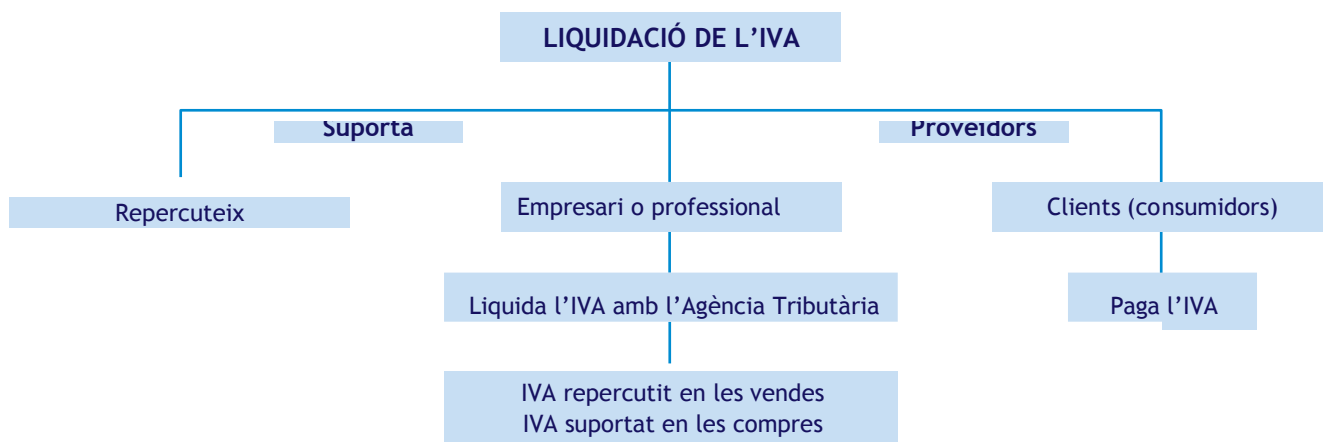
Es tracta d'un impost indirecte que recau sobre el consum. Per tant, qui realment paga l'impost és el consumidor final.

Encara que el contribuent de l'impost és el consumidor final, no és ell qui té l'obligació de realitzar-ne l'ingrés a l'Agència Tributària ni qui en realitza la gestió; aquestes obligacions recauen sobre els empresaris i professionals. Per això, quan venen els seus productes o presten els seus serveis, tenen el deure de **cobrar** o **repercutir** l'IVA als seus clients i quan adquireixen productes o serveis als seus proveïdors, tenen l'obligació de **pagar** o **suportar** l'IVA de l'operació.

Els empresaris i professionals ingressen a Hisenda l'IVA cobrat als seus clients i, quan es compleixin els requisits exigits, es dedueixen l'IVA que han pagat en les operacions derivades de la seva activitat professional o empresarial.

L'Impost sobre el Valor Afegit

Està regulat per la Llei 37/1992, de 28 de desembre, i pel Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit que desenvolupa la llei de l'IVA.



1.1 > Concepte

El concepte d'IVA es formula a l'article 1 de la **Llei de l'IVA**:

L'Impost sobre el Valor Afegit és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris i professionals, les adquisicions intracomunitàries de béns i les importacions de béns.

Característiques

- És un impost de naturalesa **indirecta** perquè recau sobre el consum de béns i la prestació de serveis, incidint sobre el consumidor final.
- És un impost que grava cada una de les fases del procés productiu.
- Grava les adquisicions intracomunitàries i les importacions de béns.
- Grava les operacions realitzades per empresaris i professionals vinculats a l'exercici de la seva activitat.

1.2 > Àmbit d'aplicació

L'Impost sobre el Valor Afegit s'aplica a la Península i les Illes Balears. Se n'exclouen Ceuta i Melilla, per no estar incloses a la Unió Duanera, i les Canàries, que tenen un impost propi: l'Impost General Indirecte Canari (IGIC).

La normativa preveu un tractament diferent per a les operacions que es realitzen a l'interior d'un Estat i per a les que es realitzen amb altres Estats membres o amb tercers països.

Per tant, únicament estan subjectes a l'IVA espanyol les operacions realitzades dins de la Península i a les Illes Balears. Les operacions amb altres Estats membres tindran la consideració d'adquisicions i lliuraments comunitaris de béns i les realitzades amb tercers països tindran la consideració d'importacions i exportacions.

Casos pràctics

1

Concepte d'empresari

•• El Sr. Àlvar Llimona és propietari d'un local i una plaça de garatge que no utilitza, de forma que ha decidit llogar el local a un treballador autònom que el destinarà al seu negoci i llogar també la plaça de garatge a un particular.

Indica en quina situació es troba el senyor Llimona a efectes d'IVA.

Solució •• Encara que el Sr. Llimona no és ni un empresari ni un professional, a efectes d'IVA es converteix en empresari, de forma que ha repercutir l'IVA tant del local com de la plaça de garatge. Haurà de presentar la corresponent liquidació i ingressar-la a l'Agència Tributària.

Activitats proposades

1•• El Manel és propietari d'un negoci dedicat a la venda i reparació de bicicletes. Recentment, ha venut una bicicleta a un client per un import de 135 € i li repara una altra bicicleta, per la qual cosa li cobra 37 €. Amb aquestes dades, identifica qui és el responsable de cobrar l'IVA, qui paga l'IVA i el tipus d'operació realitzada. Raona la teva resposta. 

2•• L'empresa MADERÀLIA, SA, dedicada a la venda i instal·lació de mobles d'oficina, ven mobiliari a una acadèmia per un import de 4800 € (IVA 18%) i pel muntatge li cobra 400 € (IVA 21%).

Per dur a terme aquesta operació, ha adquirit al seu proveïdor MOBLES ALACANTINS, SA, mobles per un import de 3270 € (IVA 21%) i pel transport corresponent ha pagat un total de 390 € (IVA 21%) a l'empresa TRANSPORTS FERMÍ, SL.

a) Entre les operacions realitzades per MADERÀLIA, SA, indica quines són lliuraments de béns i quines són prestacions de serveis. 

b) Calcula l'IVA suportat, l'IVA repercutit i l'import de la liquidació que MADERÀLIA, SA, ha d'efectuar amb Hisenda. 

2 >> Tipus d'operacions en funció de l'aplicació de l'impost

Les operacions mercantils no tenen la mateixa qualificació a efectes d'IVA. Ens podem trobar amb operacions subjectes, operacions no subjectes i operacions exemptes d'aquest impost.

2.1 > Operacions subjectes al pagament de l'IVA

Són operacions subjectes totes les activitats realitzades per empresaris o professionals, gravades amb l'IVA, com veiem detalladament a la taula següent:

SÓN OPERACIONS SUBJECTES AL PAGAMENT DE L'IVA
Lliuraments de béns i prestació de serveis (Art. 4)
Estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i la prestació de serveis realitzats a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional, inclòs l'autoconsum. Es considera lliurament de béns: - La transmissió del poder de disposició sobre béns corporals. - Les execucions d'obra de construcció o rehabilitació d'una edificació quan qui l'executa aporti materials amb un cost que superi el 20% de la base imposable de l'operació. - Les aportacions no dineràries d'elements del patrimoni empresarial o professional, en cas de dissolució de l'entitat. - La transmissió de béns en virtut d'una resolució administrativa, inclosa l'expropiació forçosa. - Els arrendaments amb opció de compra. - Les transmissions de béns entre comitent i comissionista que actuï en nom propi.
Adquisicions intracomunitàries de béns (Art. 15)
Compres realitzades a empresaris o professionals de països de la Unió Europea. L'adquirent en destinació ha de ser un empresari o professional, o bé una persona jurídica. Aquests lliuraments de béns tributen al país de destinació, és a dir, al país de l'empresari que efectua l'adquisició.
Importacions de béns (Art. 18)
Tindran la consideració d'importacions les entrades a l'interior del país de béns que procedeixen de països no pertanyents a la Unió Europea (països tercers) i dels territoris espanyols exclosos de l'àmbit d'aplicació de l'impost.
Exemples
- La venda de productes informàtics (lliurament de béns). - La reparació d'un electrodomèstic en un servei tècnic oficial (prestació de serveis). - Un empresari de Reus compra mercaderies a una empresa italiana (adquisició intracomunitària de béns). - Un comerciant gironí adquireix béns a una empresa japonesa (importació de béns).

2.2 > Operacions no subjectes al pagament de l'IVA

Les operacions no subjectes al pagament de l'IVA són les que, per no constituir un fet imposable, no porten IVA, tal com detallem a la taula següent:

SÓN OPERACIONS NO SUBJECTES AL PAGAMENT DE L'IVA

- La transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu a favor d'un sol adquirent, quan aquest continuï l'exercici de la mateixa activitat.
- Els lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial, amb finalitats de demostració i promoció.
- Els serveis prestats pels empleats a les seves empreses en règim de relació laboral.
- Els lliuraments de béns i les prestacions de servei realitzades directament per entitats públiques mitjançant contraprestació de naturalesa tributària.
- Les concessions i les autoritzacions administratives, excepte les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports i aeroports.

Exemples

- La venda de tot el patrimoni empresarial d'un comerç a una persona que continuarà amb l'activitat.
- Els lliuraments de mostres de cosmètics.
- El treball per compte aliè.
- L'expedició d'un títol universitari.

2.3 > Operacions exemptes de l'IVA

Les operacions exemptes són les que, tot i que per la seva pròpia naturalesa estarien subjectes a l'impost de l'IVA, la llei estableix que no s'han de sotmetre a aquest impost. Aquestes operacions poden tenir la consideració d'exempció limitada o d'exempció plena.

SÓN OPERACIONS EXEMPTES DEL PAGAMENT DE L'IVA

- Els serveis públics postals.
- Els lliuraments de segells de Correos i efectes timbrats.
- Els serveis hospitalaris o d'assistència sanitària i el transport de malalts o ferits en ambulàncies.
- Les prestacions de serveis d'assistència social efectuades per entitats de Dret Públic o entitats privades de caràcter social.
- Els serveis d'educació.
- Els serveis culturals efectuats per entitats de Dret Públic o per entitats privades de caràcter social: museus, biblioteques, etc.
- Les operacions d'assegurança, reassegurança i capitalització.
- Les operacions financeres, excepte els serveis de gestió de cobrament, les despeses de custòdia o dipòsit i la gestió de títols valors.
- Loteries, apostes i jocs organitzats per l'Organisme Nacional de Loteries i Apostes de l'Estat, per l'ONCE i per les Comunitats Autònomes.
- Els lliuraments de terrenys rústics que no tinguin la condició d'edificables.
- Els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions.
- El lloguer d'habitatges.

Aquest tipus d'exempcions s'anomenen **limitades** perquè el subjecte passiu que les realitza no es podrà deduir les quotes de l'IVA suportat en les adquisicions de béns o serveis, encara que té l'obligació de suportar l'IVA a les seves compres.

Són exempcions plenes les operacions amb l'exterior: les exportacions i els lliuraments intracomunitaris de béns. Permeten al subjecte passiu que les realitza deduir-se les quotes de l'IVA suportat en les adquisicions de béns o serveis.

3 >> El subjecte passiu i les seves obligacions

A diferència d'altres impostos, en l'IVA el subjecte passiu no és el que suporta l'impost, sinó que està obligat a declarar i ingressar l'impost en l'Administració d'Hisenda.

Es donen tres situacions diferents, depenent del tipus d'operació que es realitzi:

- **Lliuraments de béns i prestacions de serveis:** el subjecte passiu de l'impost és la persona física o jurídica, empresari o professional, que realitzi els lliuraments de béns o presti els serveis subjectes a l'impost.
- **Adquisicions intracomunitàries de béns:** operació comercial en què un empresari espanyol o establert a Espanya adquireix productes per a la seva empresa en qualsevol dels altres països membres de la Unió Europea: els subjectes passius de l'impost seran els que realitzin les adquisicions. En aquest cas, es produeix **inversió del subjecte passiu**.
- **Importacions** o compres de productes per part d'empresaris espanyols a l'estranger, exclosa la Unió Europea: seran subjectes passius els que realitzin les importacions. L'IVA de les importacions és un cas especial de liquidació, ja que s'ingressa directament a la duana en comptes de lliurar-lo al venedor per tal que l'ingressi.

Els **subjectes passius** de l'impost estan **obligats** a realitzar els següents tràmits:

- **Presentar declaracions relatives a l'inici, la modificació i el cessament de l'activitat** (models 036 o 037). Amb aquesta declaració se sol·licita l'assignació del NIF, es renuncia, si és procedent, al mètode d'estimació objectiva a l'IRPF i s'opta o no pels règims especials.
- **Expedir i lliurar factures** o documents equivalents de les seves operacions i conservar-ne duplicat, repercutint l'IVA que correspongui.
- **Portar la comptabilitat i els llibres de registre** que disposin el Codi de Comerç i la resta de normes.
- **Presentar les declaracions-liquidacions corresponents i ingressar l'import de l'impost resultant.**
- **Determinar i ingressar, si és procedent, el deute tributari** en el lloc, la forma i els terminis establerts.
- **Presentar anualment informació relativa a les seves operacions econòmiques amb tercers** (model 347).
- **Presentar una declaració-resum anual.**

Empresaris o professionals

Tenen la consideració d'empresaris o professionals:

- Els que realitzen activitats empresarials o professionals, llevat que ho facin a títol gratuït.
- Les societats mercantils.
- Els arrendadors de béns.
- Els que construeixen o rehabiliten edificacions per a la seva posterior venda o cessió, encara que sigui ocasionalment.

4. Indica qui és el subjecte passiu de l'IVA en les operacions següents:

- a) L'empresa ESCRITEX, SL, adquireix productes al seu proveïdor PAPILTEX, SA. El transport de la mercaderia es contracta amb l'empresa TRANSPORTEX, SL.
- b) ESCRITEX, SL, adquireix productes a una empresa italiana.
- c) ESCRITEX, SL, ven productes al seu client COMERCIAL DEL PAPER, SL.



Quan es merita l'impost?

En els lliuraments de béns i la prestació de serveis, l'impost es merita:

- En el moment en què es realitza l'operació.
- En el moment en què s'efectuen els pagaments anticipats.

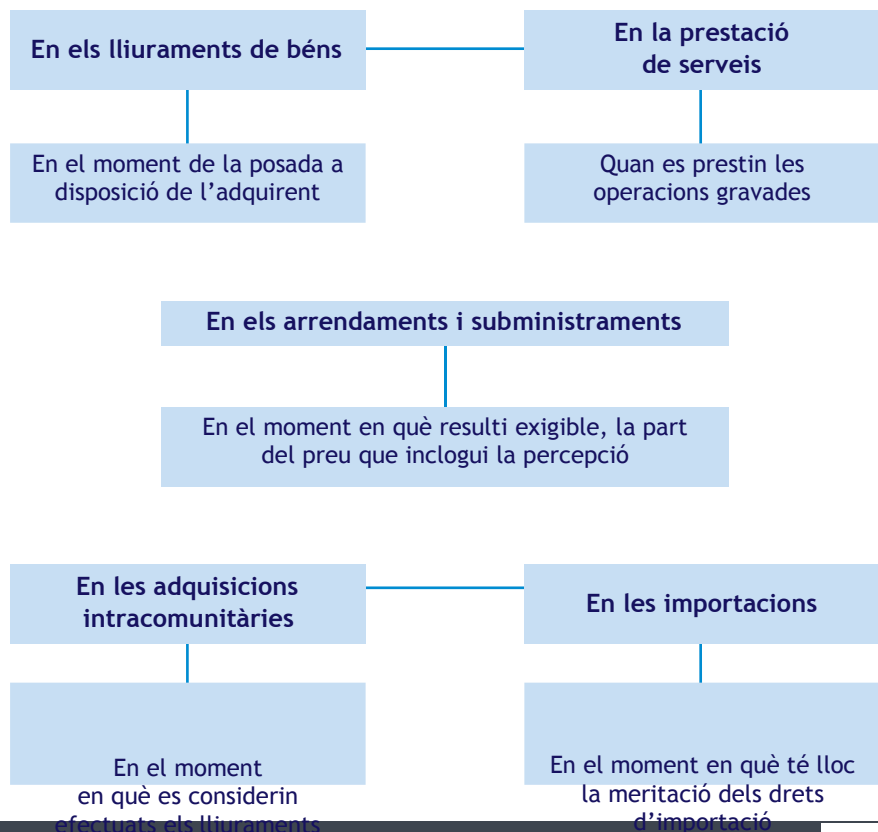
4 >> La gestió de l'impost

Per determinar la liquidació final de l'impost, es necessita establir el moment de la meritació, la base imposable i el tipus impositiu.

4.1 > La meritació

És el moment en què s'entén realitzada l'operació subjecta a l'impost i, per tant, és el moment en què naixen les obligacions tributàries respecte de l'impost.

En l'IVA, la meritació es produeix en els moments següents:



2

Meritació de l'impost

•• Amb data 15 de gener, l'empresa EL MARC, SA, signa un contracte amb el seu client CONSTRUCCIONS FELIP, SA, per a la venda de finestres de fusta. S'acorda pagar el 20% en el moment de la signatura del contracte, el 50% en el moment que es lliurin les finestres i el 30% restant, tres mesos després.

Amb aquestes dades, determina el moment de la meritació.

Solució •• La meritació de l'impost es produirà el dia 15 de gener pel 20% de l'operació, ja que hi ha hagut un pagament anticipat. La meritació del 80% restant es realitzarà en el moment en què es lliurin les finestres objecte del contracte.

4.2 > La base imposable

La base imposable de l'impost és la quantitat sobre la qual s'aplica el tipus impositiu corresponent i està constituïda per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a l'impost.

Per al càlcul de la base imposable, cal tenir en compte les normes següents:

Operacions en moneda estrangera

En les operacions amb una contraprestació fixada en moneda estrangera, s'aplicarà el tipus de canvi venedor el dia de la meritació.

NORMES PER CALCULAR LA BASE IMPOSABLE

S'inclouen

- Les despeses de l'operació: comissions, ports, transports i assegurances.
- Les subvencions vinculades directament al preu de l'operació.
- Els tributs i els gravàmens que recaiguin sobre l'operació.
- L'import dels envasos i embalatges.
- En les importacions: els drets d'importació i altres gravàmens.

No s'inclouen

- Les indemnitzacions que no constitueixin una contraprestació o compensació de les operacions.
- Els descomptes i les bonificacions.
- Els lliuraments a compte pagats en nom i per compte del client.

Regles especials

Existeixen supòsits que exigeixen l'aplicació de normes especials per al càlcul de la base imposable i són els següents:

- Quan la contraprestació no consisteixi en diners, la base imposable serà el valor de mercat.
- En els supòsits d'autoconsum i transferència de béns:
 - Si els béns no es transformen, la base imposable coincidirà amb el preu d'adquisició dels béns.
 - Si els béns s'elaboren o es transformen, la base imposable serà el cost dels béns o serveis utilitzats, incloses les despeses de personal.
 - Si el valor dels béns experimenta alteracions com a conseqüència de la utilització, el deteriorament, l'obsolescència, la revalorització, etc., la base imposable serà el valor de mercat dels béns en el moment en què s'efectuï el lliurament.
- En l'autoconsum de serveis, la base imposable serà el cost de la prestació dels serveis inclosa, si és procedent, l'amortització dels béns cedits.
- En els contractes de comissió:
 - En la venda de béns o serveis, serà la contraprestació menys la comissió.
 - En la compra de béns o serveis, serà la contraprestació més la comissió.

Activitats proposades

5•• Un empresari ven productes al seu client per un import de 3 890 €. L'operació té un descompte comercial del 5%, unes despeses de transport i assegurança de 250 € i l'import dels embalatges és de 190 €. Acorden efectuar un descompte per pagament immediat del 2%.

Calcula la base imposable de l'operació.

Existeixen supòsits que poden modificar la base imposable. La llei estableix, entre altres, els següents:

Causa de modificació	Exemple
La contraprestació es determina provisionalment.	Un arrendament que inclou despeses amb un import que no és fix.
Es retornen envasos i embalatges.	Venda de fruita en caixes que es poden reutilitzar.
S'estableixen descomptes i bonificacions després de realitzar l'operació.	Ràpels concedits per volum de vendes.
Queda sense efecte l'operació de forma total o parcial.	Devolució de mercaderies.

4.3 > Els tipus impositius

El tipus impositiu és el percentatge d'IVA que s'aplica sobre la base imposable per obtenir la quota íntegra.

A Espanya s'apliquen tres tipus impositius: un tipus general del 21% i dos tipus reduïts del 10% i 4%. La llei determina quins són els béns o serveis objecte d'aplicació dels tipus reduïts. Estableix, entre altres, els següents:

TIPUS IMPOSITIUS REDUÏTS

Tipus reduït 10%

- Productes per a la **nutrició humana o animal**, amb l'excepció de les begudes alcohòliques, així com els animals, vegetals i altres productes utilitzats per a la seva obtenció.
- **Productes utilitzats en la realització d'activitats agrícoles, forestals o ramaderes.**
- Aigua.
- Medicaments per a ús animal.
- Aparells i complements, incloses les ulleres graduades i les lenticules, que només es puguin destinar a suplir deficiències físiques de l'home o dels animals, productes sanitaris.
- **Els primers lliuraments d'habitatges**, així com els garatges i annexos si es transmeten conjuntament.
- Ciclomotors.
- Llavors, bulbs i altres per a l'obtenció de flors i plantes vives.
- Transport de viatges i equipatges.
- Serveis d'hostaleria, bar, restaurants.
- Serveis efectuats a titulars d'explotacions agrícoles, forestals o ramaderes.
- Serveis de neteja de vies públiques, parcs i jardins públics.
- **Entrades a biblioteques, arxius, museus, galeries d'art i pinacoteques.**
- Exposicions i fires de caràcter comercial.
- Serveis d'assistència social no exempts o gravats al 4%.

Tipus superreduït 4%

- **Aliments i productes bàsics:** pa comú, llet, formatges, ous, verdures, fruita, hortalisses, llegums i tubercles.
- **Llibres, periòdics i revistes.**
- **Medicaments per a ús humà.**
- **Cotxes de minusvàlids**, vehicles destinats al transport de persones amb minusvalidesa en cadira de rodes, pròtesis per a minusvàlids, així com les reparacions i adaptacions efectuades per als minusvàlids.
- **Habitatges de protecció oficial.**

4.4 > La quota íntegra

La quota íntegra és la quantitat que ha d'abonar, en concepte d'IVA, l'obligat al seu pagament. Tal com hem indicat anteriorment, la quota íntegra és el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus impositiu corresponent al producte:

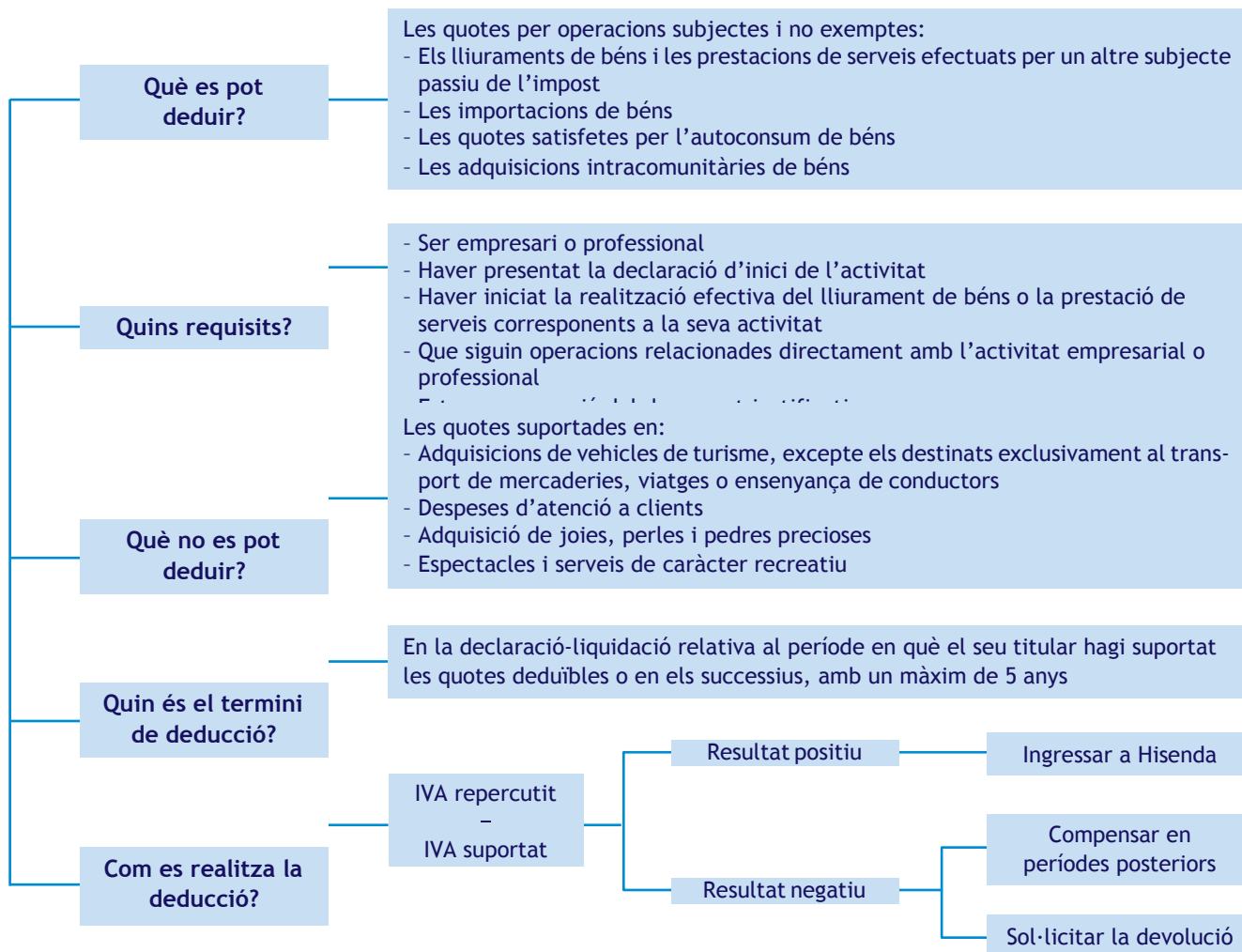
$$\text{Quota íntegra} = \text{BI} \times \text{Tipus impositiu}$$

Cal tenir en compte que, si en una operació existeixen productes amb tipus impositius diferents, s'haurà de determinar una base imposable i una quota íntegra per a cada tipus impositiu existent.

4.5 > Les deduccions i devolucions

Per efectuar la liquidació d'IVA, els subjectes passius poden deduir les quotes suportades en les seves adquisicions de les quotes meritades per les operacions que realitzin, sempre que es compleixin determinats requisits.

El procediment de deducció és el següent:



Casos pràctics

Càlcul de la quota tributària

•• L'empresa MECÀNICS, SL, amb CIF B-00813517, i domicili al carrer dels Boters, núm. 8, de Martorell (28239), dedicada a la instal·lació de construccions metàl·liques, realitza les següents operacions durant un determinat període:

- Edifica un muntatge per un import de 4 187 € a una empresa constructora.
- Compra xapa simple per a les seves pròpies instal·lacions per un import de 1 200 €. El seu proveïdor li aplica un descompte del 5%.
- Realitza un aïllament en un local. Per aquesta operació, factura 1 350 € en concepte de materials i 800 € en concepte de mà d'obra.
- Efectua els pagaments següents (IVA inclòs):
 - Assegurança de l'empresa: 1 800€.
 - Rebut de llum i telèfon: 726 €.
 - Rebut de l'aigua, escombraries i clavegueram: 34,87 € (20,83 € corresponen al concepte d'escombraries i clavegueram).

Calcula la quota líquida de l'IVA d'aquest període.

Solució •• Per calcular la quota líquida, el primer pas és determinar la base imposable de cada una de les operacions, tenint en compte que algunes tenen l'IVA inclòs. Un cop calculada la base imposable, s'aplica el tipus impositiu corresponent a cada operació per obtenir les quotes tributàries. Per últim, cal establir quines quotes són d'IVA repercutit i quines són d'IVA suportat deduïble; la diferència entre les dues ens donarà com a resultat la quota líquida.

Operació	Base imposable	Tipus impositiu	Quota IVA	
			Suportat	Repercutit
a)	4 187,00 €	21%		879,27 €
b)	BI = (1 200,00 - 5% de 1 200,00) 1 140,00 €	21%	239,40 €	
c)	BI = (1 350,00 + 800,00) 2 150,00 €	21%		451,50 €
d) 1	Operació exempta d'IVA			
d) 2	BI = (726 / 1,21) 600,00 €	21%	126,00 €	
d) 3	Aigua: BI = (34,87 - 20,83) = 14,04 / 1,10 = 12,76 € Escombraries i clavegueram: operació no subjecta	10%	1,28 €	
TOTAL			366,68 €	1 330,77 €
Quota líquida: (1 330,77 - 366,68) = 964,09 €				

La regla de prorrata

En l'IVA, la deducció de les quotes es pot practicar en la mesura en què els béns i els serveis es destinin a la realització d'operacions que generin el dret a la deducció. Però també existeixen subjectes passius que realitzen diverses activitats que donen dret a deducció i, simultàniament, activitats que no donen dret a deducció.

La regla de prorrata s'aplica quan el subjecte passiu adquireix béns i serveis que utilitza en operacions amb dret a deducció i en operacions sense dret a deducció.

Per exemple: un empresari té una acadèmia dedicada a l'ensenyança d'i- diomes i, a més, en les mateixes instal·lacions, ven llibres i altres materials didàctics. L'activitat d'ensenyança està exempta d'IVA, mentre que la venda de llibres i de material didàctic està subjecta a IVA. Com que aquest empresari adquireix béns i serveis que utilitza en les dues activitats (lloguer del local, llum, material d'oficina, etc.), caldrà aplicar la regla de prorrata a l'hora de practicar la deducció corresponent.

La regla de prorrata pot ser general o especial.

La prorrata especial s'aplica:

- Quan el subjecte passiu hi opti voluntàriament. Aquesta opció s'ha d'efectuar el mes de desembre anterior a aquell en què tingui efecte, o abans de finalitzar el termini de presentació de l'autoliquidació, en el cas d'inici d'activitat.

- Quan, en aplicar la prorrata general, la deducció excedeixi del 20% de la que resultaria si s'apliqués la prorrata especial.

- Es dedueixen en la seva totalitat: les quotes suportades en béns o serveis utilitzats exclusivament en operacions amb dret a deducció.
- No es poden deduir: les quotes suportades en béns o serveis utilitzats exclusivament en operacions sense dret a deduir.
- Es dedueixen en el percentatge de la prorrata general: les quotes suportades en béns o serveis utilitzats en ambdós tipus d'operacions.

La prorrata general s'aplica:

- Quan no és possible aplicar l'especial. En aplicar la prorrata general, el percentatge de deducció en les quotes suportades s'obté mitjançant la fórmula següent:

$$\text{Percentatge de deducció} = \frac{\text{Operacions amb dret a deducció}}{\text{Import total d'operacions}} \times 100$$

- El percentatge que s'obté s'arrodoneix sempre per excés i és provisional, ja que es calcula sobre dades de l'any anterior, ja que les dades necessàries per calcular el percentatge definitiu no les coneixerem fins al final de l'exercici.

- En l'última liquidació es calcula el percentatge definitiu, en funció de les operacions realitzades en l'any natural, que s'aplica sobre les quotes suportades en l'any i es procedeix a regularitzar les deduccions efectuades.

La regla de prorrata

No s'aplica a les quotes suportades en béns o serveis que afectin directament i exclusivament l'activitat i els exclosos del dret a deduir.



Casos pràctics

4

Aplicació de la regla de prorata

• La clínica privada LASALUT, SL, realitza activitats mèdiques exemptes d'IVA i activitats estètiques subjectes a IVA. Els productes que compra s'utilitzen indistintament per a ambdues activitats. En l'exercici econòmic anterior, va ingressar 138 000 € amb dret a deducció i 70 000 € sense dret a deducció. En l'exercici econòmic actual realitza les operacions següents:

Operació	1r trimestre	2n trimestre	3r trimestre	4t trimestre
Vendes amb deducció	56 000,00 €	38 000,00 €	25 000,00 €	30 000,00 €
Vendes sense deducció	39 000,00 €	26 000,00 €	17 000,00 €	21 000,00 €
IVA repercutit	3 920,00 €	2 660,00 €	1 750,00 €	2 100,00 €
IVA suportat	1 800,00 €	950,00 €	700,00 €	1 100,00 €

Aplica la prorata general i calcula la liquidació d'IVA corresponent a cada trimestre.

Solució ••

a) Es calcula el percentatge de prorata de l'any anterior:

$$\text{Percentatge} = (\text{Operacions amb dret a deducció} / \text{Total d'operacions}) \times 100$$

$$\text{Percentatge} = (138\,000 / (138\,000 + 70\,000)) \times 100 = 66,35 = 67\%$$

b) Per liquidar en els tres primers trimestres, cal tenir en compte el percentatge de prorata de l'any anterior.

Període	IVA repercutit	IVA suportat	A ingressar
1r trimestre	3 920,00 €	$(1\,800,00 \times 0,67) = 1\,206,00 \text{ €}$	2 714,00 €
2n trimestre	2 660,00 €	$(950,00 \times 0,67) = 636,50 \text{ €}$	2 023,50 €
3r trimestre	1 750,00 €	$(700,00 \times 0,67) = 469,00 \text{ €}$	1 281,00 €

En el quart trimestre, es procedeix a regularitzar l'IVA dels trimestres anteriors.

- En primer lloc, es calcula el percentatge de deducció definitiu:

$$(56\,000,00 + 38\,000,00 + 25\,000,00 + 30\,000,00) = 149\,000,00$$

$$\text{Per tant: } (149\,000,00 + 39\,000,00 + 26\,000,00 + 17\,000,00 + 21\,000,00) = 252\,000,00$$

$$\% = \frac{\text{Operacions amb dret a deducció}}{\text{Import total d'operacions}} \times 100 \qquad \% = \frac{149\,000}{252\,000} \times 100 = 59,13 = 60\%$$

- Es calcula l'IVA deduïble del quart trimestre $1\,100 \times 0,60 = 660 \text{ €}$

- Per últim, es realitza la regularització dels tres primers trimestres.

$$\text{Deducció practicada: } (1\,800,00 + 950,00 + 700,00) \times 0,67 = 2\,311,50 \text{ €}$$

$$\text{Deducció correcta: } (1\,800,00 + 950,00 + 700,00) \times 0,60 = 2\,070,00 \text{ €}$$

$$\text{Excés de deducció: } 2\,311,50 - 2\,070,00 = 241,50 \text{ €}$$

$$\text{Deducció del quart trimestre: } = 660,00 - 241,50 = 418,50 \text{ €}$$

La liquidació corresponent al quart trimestre a ingressar a Hisenda serà:

$$2\,100,00 \text{ € (IVA repercutit)} - 418,50 \text{ € (IVA suportat)} = 1\,681,50 \text{ €}$$

5 >> Obligacions formals

En relació amb l'IVA, els subjectes passius de l'impost tenen les obligacions següents:

Obligacions documentals
- Presentar declaracions-liquidacions. - Presentar un resum anual. - Presentar declaració d'operacions amb tercers persones. - Presentar declaracions d'operacions intracomunitàries. - Portar llibres de registre.
Obligacions comptables
- Han d'expedir i lliurar factures o documents substitutius. - Portar la comptabilitat.
Llibres de registre
Els subjectes passius tenen l'obligació d'annotar totes les seves operacions, ordenades cronològicament, als llibres de registre que la llei exigeix portar i que són: - Llibre de registre de factures emeses. - Llibre de registre de factures rebudes. - Llibre de registre de béns d'inversió. - Llibre de registre de determinades operacions intracomunitàries.



Declaració-liquidació

Els empresaris i professionals han de prestar declaracions-liquidacions de totes les seves operacions, fins i tot en els períodes d'inactivitat, en els models i els períodes que determina el Ministeri d'Economia i Hisenda.

Model	Obligat	Termini
303 (declaració trimestral)	Subjectes passius acollits al règim general i règim simplificat d'IVA	De l'1 al 20 d'abril (1T) De l'1 al 20 de juliol (2T) De l'1 al 20 d'octubre (3T) De l'1 al 30 de gener (4T)
390 (resum anual)	Subjectes passius acollits al règim general i règim simplificat d'IVA	De l'1 al 30 de gener (4T)
349 (declaració recapituladora d'operacions intracomunitàries)	Subjectes passius que realitzin lliuraments i adquisicions de béns intracomunitaris	De l'1 al 20 del mes següent a la finalització del trimestre en què s'haguessin realitzat les operacions

Com a norma general, el període de liquidació coincideix amb el **trimestre natural**. Tot i això, aquest període coincidirà amb el **mes natural** en els supòsits següents:

- Que extracti de subjectes passius amb un volum d'operacions que **superi la xifra de 6010 121,04 €** en l'any natural immediatament anterior.
- Els empresaris que **voluntàriament hi optin**. En aquest cas, és obligatòria

la presentació per via telemàtica.

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido
Autoliquidación

Modelo 303

Identificación (1)

NIF: _____ Apellidos y Nombre o Razón social: _____

¿Está inscrito en el Registro de devoluciones (Art. 30 RIVA)? ☐ SI ☐ NO

¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado? ☐ SI ☐ NO

¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undécima LIVA)? ☐ SI ☐ NO

¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación? ☐ SI ☐ NO

¿Ha optado por el régimen especial de operaciones a las que se aplica el régimen especial (artículo 103.Dos.1ª LIVA)? ☐ SI ☐ NO

Revocación de la opción por la aplicación de la prometa especial (artículo 103.Dos.1ª LIVA) ☐ SI ☐ NO

Devengo (2) Ejercicio: _____ Período: _____

De 01 al 31 de _____ de 20__ que se dictó el auto de declaración

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación: Preconcurso ☐ Postconcurso ☐

Liquidación (3)

Régimen general

	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01	02	03
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	04	05	06
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto: adq. intracom)	07	08	09
Modificación bases y cuotas	10	11	12
Recargo equivalencia	13	14	15
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	16	17	18
	19	20	21
	22	23	24
	25	26	27
Total cuota devengada [(03) + (06) + (09) + (11) + (13) + (15) + (18) + (21) + (24) + (26)]			27

IVA deducible

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.	42	43
Regularización bienes de inversión	44	45
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata	46	47
Total a deducir [(29) + (31) + (33) + (35) + (37) + (39) + (41) + (43) + (45)]		45
Resultado régimen general [(27) - (45)]		46

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido
Declaración Resumen anual

Pág. 1
Modelo **390**

Devengo (2) Ejercicio: _____

Declaración sujeta a: _____

Número de identificación interna: _____

1 Sujeto pasivo

Registro de identificación: _____

Régimen especial del grupo de entidades en algún período del ejercicio: SI ☐ NO ☐

Tipo régimen especial aplicable: Art. 163 undécima LIVA: SI ☐ NO ☐

¿La autoliquidación del último período corresponde al régimen especial del grupo de entidades? SI ☐ NO ☐

3 Datos estadísticos

A) Actividad a la que se refiere la declaración (siempre a menos importancia por volumen de operaciones): _____

B) Clase: _____

C) Epígrafe IAE: _____

4 PERSONAS FÍSICAS Y COMUNIDADES DE BIENES

Representante

Apellidos y Nombre o Razón social: _____

Calle, Población, Provincia: _____

Nombre, D.N.I., Fecha, P.I.R., Teléfono: _____

Municipio: _____

Provincia: _____

Cód. Postal: _____

Firma: _____

PERSONAS JURÍDICAS

Declaración de los Representantes legales de la Entidad

El/los abajo firmante/s, como representante/s legal/es de la Entidad declarante, manifiesta/n que todos los datos consignados se corresponden con la información contenida en los libros fiscales inspeccionados por la Inspección General de Hacienda y en la normativa del Impuesto.

En testimonio de lo cual firmamos la presente declaración:

En: _____ a: _____ de: _____

Por poder: _____

Por poder: _____

Por poder: _____

D: _____

D: _____

D: _____

NIF: _____

NIF: _____

NIF: _____

Fecha Poder: _____

Fecha Poder: _____

Fecha Poder: _____

Notario: _____

Notario: _____

Notario: _____

Ejemplar para el sujeto pasivo

* Temporalment, aquests dos models (303 i 390) no es troben disponibles en versió catalana ni en paper ni a la pàgina web de l'Agència Tributària.

Llocs i formes de presentació

L'Ordre Ministerial de 26 de novembre de 2013 modifica el model 303 d'IVA, integrant-hi els models 310, 311, 370 i 371 (que queden eliminats), i estableix que, per a les operacions realitzades a partir de l'1 de gener de 2014, la presentació d'aquest model serà obligatòria per **via telemàtica amb certificat electrònic** per a: **els subjectes passius amb un període de liquidació que coincideixi amb el mes natural**, per a les Administracions Públiques, per als obligats tributaris inscrits al Registre de Grans Empreses i per a les entitats que tinguin forma jurídica de SA o SRL.

La resta d'obligats tributaris, a més de poder presentar l'autoliquidació amb certificat electrònic, ho podran fer mitjançant el sistema de paper imprès generat exclusivament mitjançant la utilització del servei d'impressió desenvolupat a aquests efectes per l'Agència Estatal de l'Administració Tributària amb la seva Seu Electrònica i, si a més es tracta de persones físiques, podran fer servir el sistema de signatura no avançada PIN 24 hores.

Conservació de documents

Tota la documentació generada s'ha de conservar durant un període de **quatre anys**, comptats a partir de la data en què va finalitzar el

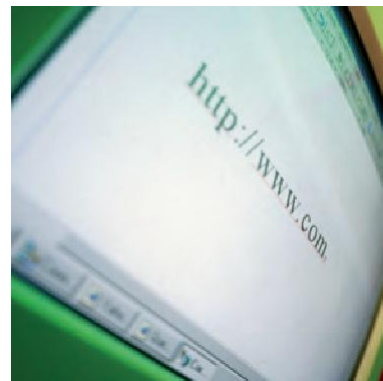
termini de
presentació del
document.

6 >> Aplicació d'eines informàtiques

L'Agència Tributària ofereix, a través de la seva pàgina web, una sèrie de formularis i programes d'ajuda que permeten als empresaris i professionals realitzar els tràmits fiscals obligatoris.

En l'apartat de l'Impost sobre el Valor Afegit, es pot descarregar el model d'autoliquidació 303.

En accedir al model 303, apareix un formulari que és necessari confeccionar amb totes les dades referides a la liquidació de l'IVA del trimestre.



Un cop introduïdes totes les dades necessàries al formulari, es genera un PDF per a la seva presentació a l'Agència Tributària, per via telemàtica amb certificat electrònic o mitjançant el sistema PIN 24 hores, si es tracta d'una persona física.

Per poder efectuar la liquidació anual de l'IVA (model 390), també és necessari descarregar el programa d'ajuda facilitat per l'Agència Tributària a través de la seva pàgina web, que permet confeccionar el resum anual de l'Impost sobre el Valor Afegit i generar el document per a la seva posterior presentació per via electrònica.

Activitats proposades

6•• Entra a la pàgina web de l'Agència Tributària, www.aeat.es, accedeix a l'apartat dedicat a empreses i professionals, i elabora un esquema dels tràmits relacionats amb l'IVA que les empreses poden realitzar a través de la pàgina web.

7•• A partir d'un supòsit senzill, com per exemple el cas pràctic número 3, confecciona el model 303 a través del programa d'ajuda facilitat per l'Agència Tributària a la seva pàgina web: www.aeat.es

Activitats finals

.: CONSOLIDACIÓ .:

- 1•• Explica per què l'Impost sobre el Valor Afegit és un impost de naturalesa indirecta. 
- 2•• Posa un exemple d'operació de compravenda i identifica-hi:
 - Subjecte passiu de l'IVA.
 - Base imposable.
 - Tipus impositiu.
 - Quota tributària.
- 3•• Raona si l'Impost sobre el Valor Afegit suposa un ingrés o un cost per a l'empresa.
- 4•• Raona si una empresa que realitza exclusivament operacions exemptes d'IVA es pot deduir l'IVA suportat a les seves compres. 
- 5•• El Jaume Serentill ven un cotxe usat de la seva propietat a l'Alexandre Noguera. Analitza si l'Alexandre ha de pagar l'IVA per aquesta adquisició. 
- 6•• La Laura ha adquirit a una empresa un pis per a habitatge juntament amb una plaça de garatge. El Pere ha adquirit un pis per a habitatge i, un mes després, una plaça de garatge a la mateixa empresa. Explica a quin tipus impositiu tributen les dues operacions (entenent que són primers lliuraments). 
- 7•• Un empresari regala als seus clients articles procedents de la seva fabricació per tal que els utilitzin en les seves activitats.
Indica com és aquesta operació a efectes d'IVA.
- 8•• Un client retorna a un empresari una part de les mercaderies comprades per no ser les sol·licitades. L'empresari reemborsa al seu client l'import de les mercaderies, però no l'IVA corresponent, argumentant que l'import de l'impost ja està ingressat a Hisenda amb l'última liquidació. Raona si l'actuació de l'empresari és correcta. 

.: APLICACIÓ .:

- 1•• Indica com són les següents operacions a efectes d'IVA:
 1. Pagament dels serveis prestats per un advocat.
 2. Pagament de l'ús d'un gual a l'Ajuntament.
 3. Compra de mobiliari per a una oficina.
 4. Pagament de les assegurances socials dels treballadors d'una empresa.
 5. Compra de matèries primeres a una empresa ubicada al Canadà.
 6. Pagament de l'assegurança del local on està ubicada una empresa.
- 2•• Un empresari organitza la representació d'una obra de teatre. El preu de l'entrada és de 15 € i l'Ajuntament de la localitat dona una subvenció de 5 € per cada entrada. Calcula la base imposable i l'import de l'entrada. 
- 3•• Una empresa dedicada a la compravenda d'equips informàtics ha adquirit una partida de 20 ordinadors a un preu de 480 € més IVA. El preu de venda al públic d'aquests ordinadors és de 847 € (IVA inclòs). Posteriorment, l'empresa destina 4 d'aquests ordinadors a les seves oficines. 

Indica si aquesta operació està subjecta a IVA i, en cas afirmatiu, explica quina és la base imposable i com l'empresa ha aplicar l'IVA.

Cas final**5****Liquidació de l'IVA d'un exercici econòmic**

•• L'empresa DECOR, SA, dedicada a la venda i la instal·lació de mobles d'oficina, ha realitzat els següents moviments i operacions durant l'any 20XX:

Primer trimestre:

El resultat de la liquidació de l'IVA en aquest període va ser de 270 €, que es van ingressar a l'Agència Tributària en el termini reglamentari.

Segon trimestre:

En aquest període, el resultat de la liquidació de l'IVA va ser de -136,8 €.

Tercer trimestre:

- Ven mobles a un despatx per un import de 8900 €. Es facturen 390 € per despeses d'instal·lació i muntatge i s'aplica un descompte del 8% sobre la mercaderia.
- Compra mobles al seu proveïdor per un import de 4 500 €. Les condicions de l'operació són: descompte del 5% i despeses de transport i assegurança per 460 €.
- Signa un contracte de venda de mobles amb el seu client LA MANSIÓ, SL, per un import de 15 000 €. Ambdues parts acorden el pagament d'un 10% de l'operació en concepte d'avançament.
- Paga les despeses següents (IVA inclòs):
 - Revisió mèdica dels treballadors de l'empresa: 252 €. D'aquest import, 200 € corresponen a la consulta mèdica i la resta es paguen en concepte de medicaments.
 - Factura de 1210 € corresponent a gasoil per a la calefacció.

Quart trimestre:

- DECOR, SA, envia amb retard els mobles acordats al seu client LA MANSIÓ, SL, i s'efectua un descompte addicional del 6% com a compensació.
- El banc DINERONS carrega al compte de l'empresa 600 € en concepte d'interessos d'un préstec i 118 € per la gestió de cobrament de lletres de canvi.
- L'assessor fiscal de l'empresa cobra 348 € en concepte d'honoraris anuals.
- Compra mobles al seu proveïdor per un import de 6 500 €. Forma de pagament: la meitat en el moment de rebre la mercaderia i la resta a 120 dies.

Liquida l'IVA del tercer i el quart trimestre de l'any, utilitzant els impresos corresponents.

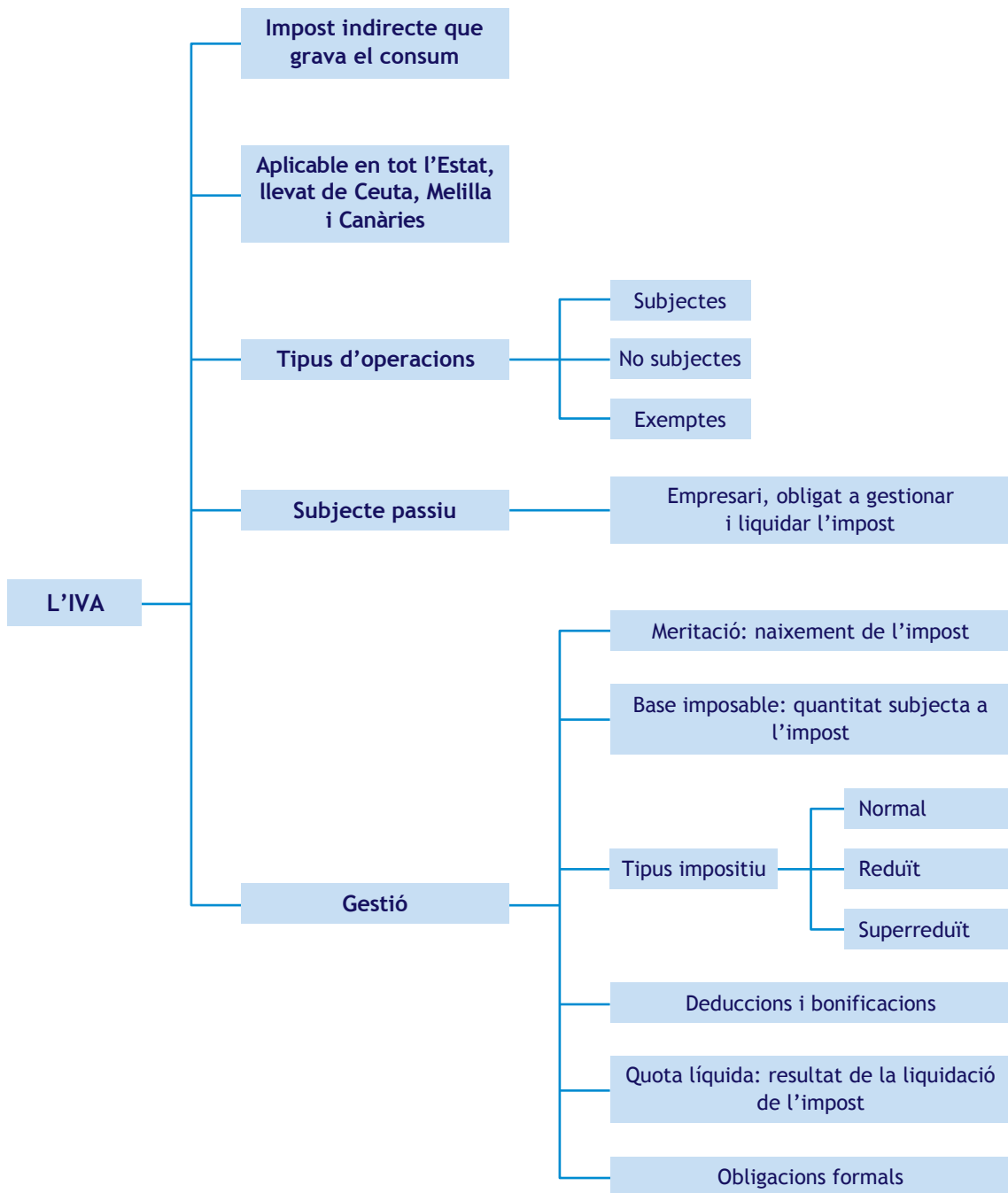
Solució •• En primer lloc, cal determinar la base imposable de cada operació per a cada un dels trimestres. Després, s'identificarà el tipus impositiu a aplicar i es calcularà la quota.

Un cop calculades les quotes, es resta l'IVA suportat deduïble de l'IVA repercutit i se'n procedeix a la liquidació. Cal tenir en compte que el resultat del segon trimestre va ser negatiu, de forma que cal compensar-lo en la liquidació corresponent al tercer trimestre.

S'ha de confeccionar el model 303 (declaració trimestral) cada trimestre.

La confecció del model 303 de cada trimestre s'ha de realitzar a través de la seu electrònica de l'Agència Tributària, mitjançant certificat electrònic o codi PIN24H.

Idees clau





Torna't exigent

PREUS IMBATIBLES, PERÒ AMB FACTURA

En el món actual, moltes marques representen grups d'"homínid@s", disposats a servir als consumidors amb el seu talent, acceptant unes regles de joc, amb la intenció de millorar la vida dels ciutadans, dins d'una societat del benestar.

El grup d'"homínid@s" que representem TSK ho fem involucrant tot el nostre talent, per fer que cada vegada més persones puguin gaudir d'una experiència de cuina única, amb preus imbatibles. Cada detall, cada peça, cada procés és estudiat minuciosament per anar un pas més enllà, en la nostra cursa per reduir el cost d'una cuina de qualitat excepcional. Millorar la vida dels nostres veïns és la nostra major satisfacció... Espot demanar alguna cosa més?

En el repte diari d'aconseguir "**preus imbatibles**", TSK no posaria mai en joc les regles de joc, TSK no posaria mai en joc la societat del benestar, que representa el que els "homínid@s", hem estat capaços de construir amb la nostra intel·ligència, la nostra força i la capacitat d'adaptació al llarg de milions d'anys.

El nostre món es desenvolupa cada vegada més, gràcies al fet que els ciutadans ens hem convertit en jutges de la nostra evolució. Amb les nostres decisions de compra, també decidim quin món volem, en una petita fracció, però ho fem. Una de les preocupacions més importants del nostre temps és la sostenibilitat de la societat del benestar, que garanteix a les persones l'accés a la sanitat, les pensions, l'educació o les prestacions per atur, entre altres, mentre seguim sentint: amb IVA o sense IVA?



Les persones que han comprat una cuina TSK poden tenir la tranquil·litat que gaudeixen d'una cuina de qualitat excepcional, que ha estat adquirida a un preu imbatible d'acord amb les prestacions elegides, però, a més de tot això, han decidit optar per la societat del benestar, ja que TSK compleix rigorosament amb la legalitat vigent i contribueix amb les obligacions fiscals de l'Estat.

Per aquesta raó, hem volgut contribuir a la reflexió amb la nostra campanya de publicitat "TORNA'T EXIGENT". Perquè creiem que els consumidors tenen dret a aconseguir preus imbatibles, però sense perdre els seus drets legítims. Els ciutadans tenen dret a les dues coses; tot i això, l'actitud "amb IVA o sense IVA" s'utilitza picardiosament per desprotegir els consumidors creient que estalvien diners. Quan compres sense IVA, l'únic que guanya és el que enganya i, a més, poses en perill les pensions, la sanitat, l'educació o la prestació per atur, etc. Volem una societat del benestar?

TSK és un exemple que es pugui aconseguir: preus imbatibles, però sempre amb factura. Per això, la nostra recomanació és... AMB IVA, SÍ.

Font: Antonio Del Olmo D. G. *The Singular Kitchen*

Activitats

- 1• Com creus que repercuteix en l'economia el fet que les empreses prestin serveis sense IVA?
- 2• Beneficia aquesta pràctica els consumidors finals?

La fiscalitat de la compravenda: situacions especials

SUMARI

- Règims especials de l'Impost sobre el Valor Afegit
- L'IVA en el comerç internacional
- Aplicacions informàtiques per a la gestió de l'IVA

.

1 >> Règims especials de l'IVA

A part del règim general de l'IVA estudiat a la unitat anterior, existeix un grup de règims especials que s'utilitzen quan és difícil aplicar el règim general degut a les característiques i les circumstàncies especials de l'activitat empresarial o professional.

Dins dels règims especials, **uns són voluntaris** (és a dir, els empresaris i professionals opten per aplicar el règim general o el règim especial) i **altres són de caràcter obligatori** (els empresaris i els professionals han d'aplicar el règim especial corresponent).

Aportació obligatòria	Règim especial del recàrrec d'equivalència Règim especial de les agències de viatges Règim especial de l'or d'inversió
Aplicació voluntària	Règim simplificat Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca Règim especial dels béns usats Règim especial de serveis prestats per via electrònica Règim especial de criteri de caixa

De tots aquests, els més importants, pel volum d'empresaris afectats, són el règim especial del recàrrec d'equivalència i el règim simplificat.

1.1 > Règim especial del recàrrec d'equivalència

Aplicació

Aquest règim s'aplica exclusivament a **comerciants minoristes que siguin persones físiques, o comunitats de béns quan tots els seus membres siguin persones físiques.**

Funcionament

En el moment en què els empresaris minoristes efectuen compres, els proveïdors els repercuteixen en les factures l'IVA més el recàrrec d'equivalència, que s'aplica sobre la mateixa base imposable i als tipus següents:

	IVA	Recàrrec d'equivalència
Tipus general	21%	5,2%
Tipus reduït	10%	1,4%
Tipus superreduït	4%	0,50%

En les seves operacions comercials, els empresaris minoristes repercuteixen l'IVA corresponent als seus clients, però no el recàrrec d'equivalència. Aquests comerciants **no estan obligats a efectuar liquidacions d'IVA, de forma que no es podran deduir l'IVA suportat en les seves compres.**

A més de l'IVA, els proveïdors dels minoristes hauran d'ingressar a Hisenda el recàrrec d'equivalència.



Vocabulari

Comerciant minorista: és el que ven béns sense haver-los sotmès a cap procés de transformació per si mateix o per mitjà de tercers.

Vocabulari

Comunitat de béns: quan diverses persones (autònoms) s'associen i posen en comú béns o drets de forma conjunta.

Atenció

En el règim especial de recàrrec d'e-
quivalència no existeix l'obligació de
portar llibres comptables en relació amb
l'IVA.

Obligacions formals

- Acreditar davant dels proveïdors o a la duana que es troben sotmesos al règim especial.
- Expedir factura quan el destinatari sigui un empresari o professional, o quan ho exigeixi per exercir una dret tributari.
- En cas de realitzar adquisicions intracomunitàries de béns en què es produeix la inversió del subjecte passiu, es presentarà el model 309 (Declaració no periòdica).

Casos pràctics

L'empresa NORTASA, SL, ven a Comestibles Pons, empresari acollit al règim especial de recàrrec d'equivalència, productes per un import de 186 € (IVA 21%) i productes per un import de 250 € (IVA 10%).

Calcula l'import total de la factura.

Com que el destinatari de la mercaderia és un empresari acollit al règim especial de recàrrec d'equivalència, la factura ha d'incloure, a més de l'IVA, el recàrrec d'equivalència.

Base imposable (21%)	186,00 €	
Base imposable (10%)	250,00 €	
Quota IVA (21%) ¹	39,06 €	
Recàrrec equivalència (4%) ²	9,67 €	
Quota IVA (10%) ³	25,00 €	¹ 186,00 × 0,21 = 39,06
Recàrrec equivalència (1%) ⁴	3,50 €	² 186,00 × 0,052 = 9,67
		³ 250,00 × 0,1 = 25,00
Total factura	513,23 €	⁴ 250,00 × 0,014 = 3,50

El règim especial d'agències de viatges

No s'aplica a les agències que venen viatges organitzats pels majoristes o quan s'utilitzin mitjans de transport o d'hostaleria propis.

1.2 > Règim especial de les agències de viatges

L'excepteionalitat en aquest règim ve establerta per la forma de determinar la base imposable.

Aplicació



Es tracta d'un règim d'aplicació obligatòria per a les agències de viatges i organitzadors de circuits, quan s'utilitzin béns i serveis prestats per altres empresaris o professionals.

Funcionament



L'agència de viatges es el subjecte passiu i suporta l'IVA en les seves adquisicions. D'altra banda, repercuteixen l'IVA per la prestació de serveis que realitza.

En la liquidació de l'IVA, la base imposable és la diferència entre el preu de venda del servei prestat i el cost dels béns i serveis utilitzats.

La base imposable



Es podrà determinar de dues formes:

- **Operació per operació:** en aquest cas, la base imposable està determinada pel marge brut de l'agència de viatges; és a dir, la diferència entre la quantitat cobrada al client, excepte l'IVA, i l'import pagat (inclòs l'IVA) pels béns i serveis adquirits per a la prestació del servei.
- **De forma global:** el subjecte passiu podrà optar per determinar la base imposable globalment per a cada període impositiu. Aquesta serà la diferència entre l'import total carregat als clients (inclòs l'IVA) i l'import total (inclòs l'IVA) pagat pels béns i serveis adquirits per a la prestació del servei. El resultat d'aquesta diferència es divideix entre 1,21 per obtenir la base imposable del període.



Casos pràctics

2

Règim especial de les agències de viatges

•• El Sr. Xavier Font acut a una agència de viatges per contractar un viatge a les Canàries que inclou dos bitllets d'avió i sis nits d'hotel.

L'agència adquireix els serveis necessaris, amb un cost de 1 600,00 € (IVA inclòs). L'agència cobra al seu client 2 420,00 € (IVA inclòs) pel viatge contractat.

Calcula la base imposable de l'operació, si s'aplica l'opció de determinació d'aquesta base imposable operació per operació.

Solució •• La base imposable està determinada pel marge brut de l'operació, que es calcula de la forma següent:

$$\text{Marge brut} = (2420,00 / 1,21) - 1600,00 = 2000,00 - 1600,00 \quad \text{Base imposable} = 400,00 \text{ €}$$

1.3 > Règim especial de l'or d'inversió

A efectes fiscals, es considera or d'inversió: *“els lingots d'or iguals o majors a 995 mil·lèsimes i les monedes d'or iguals o superiors a 900 mil·lèsimes i encunyades amb posterioritat a l'any 1800”*.

Aplicació

L'aplicació d'aquest règim implica que les operacions amb or d'inversió estan exemptes de l'impost amb caràcter general i, per tant, les quotes suportades no són deduïbles quan els béns i serveis s'utilitzin en els lliuraments d'or d'inversió exemptes de l'impost.

El transmetent pot renunciar a l'exempció quan es dediqui de forma habitual a activitats de producció d'or d'inversió i l'adquirent sigui un empresari o professional.

La renúncia a l'exempció es practicarà per cada operació realitzada i s'haurà de comunicar per escrit a l'adquirent prèviament al lliurament.

Or d'inversió

El concepte d'or d'inversió es troba regulat a l'article 140 de la Llei de l'IVA.

Casos pràctics

3

Règim especial de l'or d'inversió

•• Un empresari de la construcció compra or d'inversió per un import de 30000 € a un empresari barceloní dedicat a la producció d'or d'inversió.

Indica si l'empresari barceloní pot renunciar a l'exempció en aquesta operació.

Solució •• En aquest cas, l'empresari barceloní pot renunciar a l'exempció perquè es donen els requisits exigits per a la renúncia, que són:

- Es dedica de forma habitual a activitats de producció d'or d'inversió.
- L'adquirent és un empresari o professional.

Renúncia al règim simplificat

La renúncia al règim simplificat s'haurà d'efectuar a l'inici de l'activitat o durant el mes de desembre per a la seva aplicació a l'any següent.

Aquest cessament implica la permanència un mínim de tres anys en el règim general.

1.4 > Règim simplificat

Es tracta d'un règim amb la finalitat de facilitar el càlcul de la liquidació de l'IVA en determinades activitats econòmiques que es troben recollides en una Ordre Ministerial que regula aquest règim. Té caràcter voluntari i, per tant, els empresaris i professionals que compleixin els requisits exigits hi podran renunciar i acollir-se al règim general d'IVA.

Requisits

- Els empresaris o professionals han de ser persones físiques.
- L'activitat realitzada ha d'estar recollida a l'Ordre Ministerial que regula el règim simplificat.
- S'han de respectar els límits següents:
 - El volum d'ingressos no podrà superar els 450000 € anuals o 300000 €, en cas d'activitats agrícoles, ramaderes i forestals.
 - El volum de les adquisicions i importacions, exclòs l'immobilitzat, no podrà superar els 300 000 € anuals.

Funcionament

La liquidació de l'impost es calcula aplicant els índexs o mòduls fixats per a cada activitat econòmica específica. La suma total d'aquests mòduls determina la quota d'IVA meritat per les corresponents operacions corrents, de la qual es podran deduir les quotes d'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis, així com un 1% concepte de despeses de difícil justificació.

Cal tenir en compte que el resultat així obtingut no podrà ser inferior a un mínim establert per a cada activitat, cas en el qual s'aplicaria aquest mínim.

Quan es produeixin determinades circumstàncies excepcionals, com ara inundacions, incendis, etc., es podrà sol·licitar l'aplicació d'índexs correctors de forma que permeti afavorir a qui es vegi afectat per aquestes situacions.

En les **activitats de temporada** (menys de 180 dies a l'any), s'aplicarà un índex corrector d'excés en funció dels dies que duri l'activitat. Aquests índexs apareixen reflectits a la taula següent:



Índexs correctors de temporada	
Dies d'activitat	Índex corrector
Fins a 60 dies	1,50
De 61 a 120 dies	1,35
De 121 a 180 dies	1,25

Liquidació

Durant els tres primers trimestres de l'any natural, s'efectuarà una liquidació a compte, amb un import que serà el mateix en els tres trimestres. La quantia es calcula aplicant el percentatge reflectit en l'Ordre Ministerial que regula el règim especial, a l'import anual de l'IVA meritant per operacions corrents en funció dels mòduls i índexs.

En aquest últim trimestre es determinarà la declaració-liquidació final per la diferència entre el resultat final del règim i els ingressos a compte efectuats en les liquidacions trimestrals.

Obligacions formals

Els empresaris o professionals han de portar obligatòriament els llibres següents:

- Llibre de registre de factures rebudes on es reflectiran les adquisicions i importacions de béns i serveis.
- Llibre de registre de béns d'inversió on es reflectiran les adquisicions i importacions d'actius fixos.

Estan obligats a realitzar la liquidació corresponent a cada trimestre i el resum anual que es presentarà amb la liquidació de l'últim trimestre.

Han de conservar els documents següents:

- Els justificants dels índexs o mòduls aplicats.
- Els documents de liquidació de l'impost.
- Les factures rebudes ordenades cronològicament.
- Les factures emeses per ordre de dates i agrupades per trimestres.

Liquidació

Liquidació		
Període	Model	Termini
1r trimestre	303	De l'1 al 20 d'abril
2n trimestre	303	De l'1 al 20 de juliol
3r trimestre	303	De l'1 al 20 de setembre octubre
4t trimestre	303 390	De l'1 al 30 de gener

Casos pràctics

4

Règim simplificat

•• En Carles Figuera és paleta, treballa com a autònom i no té empleats. Es dedica a la realització de petits treballs de construcció. Durant l'any anterior, va facturar per la seva activitat un total de 256 000 €.

Raona si és correcta la inclusió d'aquest empresari en el règim especial simplificat.

Solució •• En Carles Figuera sí que pot aplicar el règim simplificat, ja que es tracta d'un empresari persona física que realitza una activitat recollida a l'epígraf 501.3, a l'Ordre Ministerial, que determina les activitats incloses en el règim especial simplificat.

El volum d'operacions de l'any anterior va ser inferior a 450 000 €.



Tenen la consideració d'explotació agrícola, ramadera, forestal o pesquera

Les empreses que obtinguin de forma directa productes naturals, vegetals o animals, dels seus cultius, explotacions o captures.

Atenció

En el règim especial agrari, si es produeix la venda de béns d'inversió, els empresaris no podran repercutir l'IVA ni tindran dret a percebre el recàrrec de compensació.

Atenció

En les exportacions i els lliuraments intracomunitaris de béns, serà la Hisenda Pública l'obligada a efectuar el reintegrament de la compensació.

1.5 > Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca

Els empresaris aollits voluntàriament a aquest règim no tenen obligació de repercutir ni de liquidar i ingressar l'IVA per les vendes efectuades en l'exercici de la seva activitat i, per tant, no es podran deduir les quotes d'IVA suportades en les adquisicions de béns o serveis utilitzats en l'activitat.

Requisits

Aquest règim s'aplica a:

- Titulars d'explotacions agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres que no renunciïn a aquest règim.
- Empresaris que realitzin lliuraments de productes obtinguts directament dels seus explotacions.

No es podran acollir a aquest règim especial:

- Els subjectes passius que cedeixin les seves explotacions en arrendament.
- Els que sotmetin els productes a processos d'elaboració de transformació.
- Quan es venguin els productes obtinguts juntament amb altres d'adquirits a tercers.

En queden exclosos els següents subjectes passius:

- Les societats mercantils.
- Les societats cooperatives.
- Els subjectes amb un volum d'operacions que superi els 450 000 € anuals.
- Els empresaris que realitzin adquisicions de béns i serveis per a la seva activitat per un import superior als 300 000 € anuals (no es tenen en compte les adquisicions d'immobilitzat).

Funcionament

Els empresaris i professionals aollits a aquest règim no repercuteixen IVA en les seves operacions i, per tant, no es poden deduir les quotes d'IVA suportat en les seves adquisicions.

Per poder compensar l'IVA suportat en les seves compres, els empresaris podran aplicar al preu de venda dels seus productes els recàrrecs següents:

- En les activitats agrícoles i forestals: el 12%.
- En les activitats ramaderes i pesqueres: el 10,5%.

Aquest recàrrec de compensació el podran deduir els empresaris que realitzen adquisicions als empresaris aollits al règim especial.

No es podrà aplicar el recàrrec:

- Quan el destinatari sigui un empresari aollit a aquest règim.
- Quan el destinatari sigui un particular.
- Quan el destinatari sigui un empresari o professional que realitzi exclusivament operacions exemptes.

Obligacions formals

Per percebre el recàrrec de compensació, els empresaris han d'emetre un rebut signat que inclogui les dades següents:

- Número del rebut.
- Nom, cognoms, NIF i domicili de l'expedidor i del destinatari.
- Descripció dels béns lliurats o serveis prestats.
- Preu.
- Percentatge de compensació aplicat.
- Import de la compensació.

Hauran de portar un llibre de registre amb les anotacions de totes les operacions realitzades.

Hauran de desar la còpia dels rebuts durant quatre anys des de la meritació de l'impost.

Quan es realitzin adquisicions intracomunitàries de béns en què es produeixi la inversió del subjecte passiu, s'haurà de presentar el **model 309 (Declaració no periòdica)**.

Si en el trimestre realitzen exportacions o lliuraments intracomunitaris, s'haurà de presentar declaració-liquidació de sol·licitud de reintegrament de compensacions en el **model 341**.

Casos pràctics

Un agricultor ven productes de la seva explotació a un empresari d'hosteleria per un import de 280 €. Ha d'expedir factura per aquesta operació? Quin import haurà de cobrar?

L'agricultor no ha d'expedir factura per les seves vendes. Ha d'emetre un rebut signat en què es reflecteixin tant les dades del venedor com les del comprador, el detall de les mercaderies venudes i la quantia a pagar, incloent l'import del recàrrec de compensació, que en aquest cas és del 12%, en tractar-se d'activitats agrícoles.

Per tant, l'import a pagar serà:

Import dels productes	280,00 €
Recàrrec de compensació	33,60 €
Total a pagar	313,60 €

1.6 > Règim especial dels béns usats

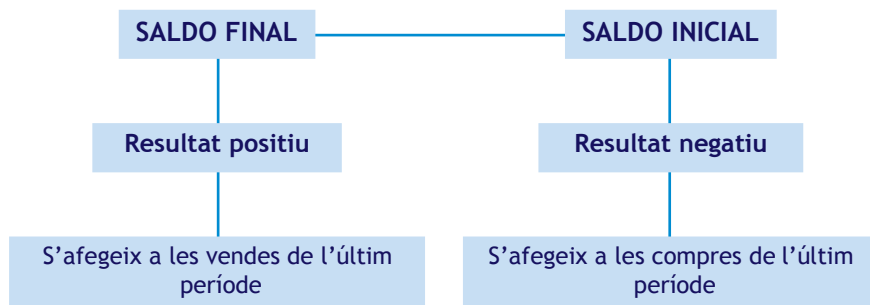
Aquest règim especial s'aplica als revenedors de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció. Es caracteritza per la forma especial de calcular la base imposable, que es pot realitzar de dues maneres:

- **Operació per operació:** la base imposable serà el marge de benefici; és a dir, el preu de venda (IVA inclòs) menys el preu de compra (IVA inclòs). El resultat d'aquesta diferència es divideix entre 1,21 per obtenir la base imposable.
- **De forma global:** la base imposable estarà constituïda pel marge de benefici global per a cada període de liquidació minorat en la quota d'IVA que correspon a aquest marge; és a dir, preu de venda (IVA inclòs) dels lliuraments efectuats en el període menys preu de compra (IVA inclòs) de les compres realitzades.

Atenció

L'Administració Tributària, prèvia sol·licitud de l'interessat, podrà autoritzar l'aplicació de la modalitat del marge de benefici global per determinar la base imposable.

Els subjectes passius han de realitzar una regulació anual de les seves existències de la forma següent:



Base imposable

Amb caràcter general, s'entén que l'empresari opta per calcular la base imposable operació per operació.

Obligacions formals

Els empresaris acollits a aquest règim hauran de portar un llibre de registre per anotar adquisicions, importacions i lliuraments realitzats.

Les factures que registrin els lliuraments de béns subjectes a aquest règim no porten consignada de forma separada la quota d'IVA repercutit. Aquestes quotes no són deduïbles per als adquirents.

Casos pràctics

6

Règim especial de béns usats

•• En Miquel, que es dedica a la venda d'antiguitats, ha adquirit mobles per un import de 900 € (IVA inclòs) i els ha venut per 1 400 € (IVA inclòs).

Determina la base imposable, si la calcula pel mètode d'operació per operació.

Solució •• La base imposable serà igual al marge de benefici sense incloure l'IVA. És a dir:

Marge de benefici = 1 400,00 – 900,00 = 500,00 €

Base imposable = 500,00 / 1,21 = 413,22 €

Activitats proposades

1•• L'Anna Amigó, empresària autònoma, és la propietària d'un comerç al detall de peces de vestir. Respecte de l'IVA, tributa al règim simplificat des que va iniciar la seva activitat, però degut als resultats de l'últim any vol renunciar al règim simplificat a partir del proper exercici.

Aquesta empresària pot renunciar al règim simplificat?



En cas afirmatiu, indica com i en quin moment ha d'efectuar aquesta renúncia i quins efectes produiria.

1.7 > Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica

S'aplica als empresaris o professionals no establerts en la Comunitat Europea que prestin serveis electrònics a persones que no tinguin la condició d'empresari o professional i estiguin establertes a la Comunitat, o que hi tinguin el seu domicili o residència habitual.

Així, quan un empresari o professional que presta els serveis per via electrònica no està establert a la Comunitat Europea i el destinatari del servei es troba establert o domiciliat a la Comunitat, els serveis estaran subjectes a l'IVA espanyol.

Obligacions formals

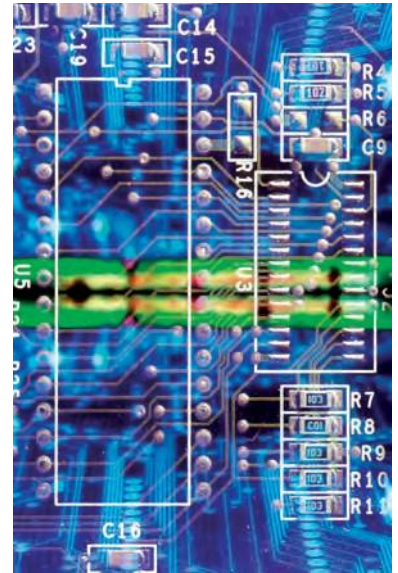
Declarar l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compres en aquest règim especial.

Presentar per via electrònica una declaració-liquidació de l'IVA per cada trimestre natural, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics.

Ingressar l'impost en el moment en què es presenti la declaració.

Mantenir un registre de les operacions incloses en aquest règim especial.

Expedir i lliurar factura o document substitutiu quan el destinatari de les operacions es trobi establert o tingui la residència o el domicili habitual en el territori d'aplicació de l'impost.



Activitats proposades

2•• Una empresa dedicada a l'activitat econòmica d'agències de viatges organitza un recorregut pel Marroc en què utilitza autobusos propis i els turistes s'allotgen en hotels propietat de l'agència.

Aquesta activitat es pot incloure en el règim especial de l'IVA d'agències de viatges? 

Justifica la teva resposta, indicant si compleixen o no els requisits necessaris per a la seva inclusió en l'esmentat règim tributari.

3•• El Joan Antoni és un empresari minorista que dedica la seva activitat a la venda al detall de productes de papereria i material escolar, i està subjecte al règim especial de recàrrec d'equivalència. En Joan adquireix uns prestatges per millorar l'equipament del seu establiment comercial.

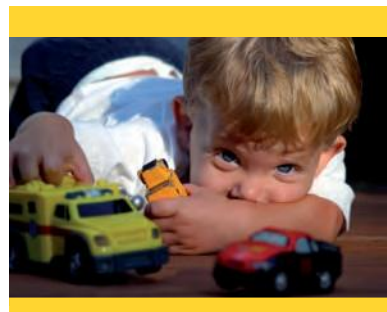
En Joan Antoni ha de suportar el recàrrec d'equivalència per aquesta operació? 

Justifica la resposta descrivint els arguments en què et bases.

4•• Tots els règims especials de l'IVA es poden aplicar en situacions concretes en què els empresaris tinguin unes característiques determinades.

Dibuixa un esquema indicant els requisits que han de tenir els empresaris per tal que es pugui aplicar cada un dels règims especials.

Indica també els avantatges que té cada un d'aquests règims especials sobre el règim general.



Les AIB

En les AIB (adquisicions intracomunitàries de béns), el transport constitueix un element essencial, de manera que si els béns no surten de l'Estat membre en què es troben no es produirà el fet imposable.

Atenció

Les exportacions no estan subjectes a IVA, ja que en aquestes operacions s'aplica el règim fiscal del país de destinació i l'IVA és un impost exclusiu de la Unió Europea.

2 >> L'IVA en el comerç internacional

Tal com s'estableix en l'article 1 de la Llei, l'IVA és un tribut que grava la totalitat de les activitats econòmiques recaient tant en les operacions de comerç interior com en el comerç internacional.

A efectes d'IVA, aquestes operacions es divideixen en dues categories:

- Les adquisicions intracomunitàries de béns, que comprenen les operacions comercials entre Estats membres de la Comunitat Europea.
- Les importacions de béns, que inclouen les operacions comercials amb tercers països.

2.1 > Adquisicions intracomunitàries de béns

El concepte d'adquisició intracomunitària de béns apareix expressat a l'art. 15 de la Llei de l'IVA de la manera següent:

S'entendrà per adquisició intracomunitària de béns l'obtenció del poder sobre béns mobles corporals expedits o transportats al territori d'aplicació de l'impost, amb destinació a l'adquirent, des d'un altre Estat membre, pel transmissor, el propi adquirent o un tercer en nom i per compte de qualsevol dels anteriors.

Requisits:

- L'adquisició s'ha d'efectuar en el territori d'aplicació de l'IVA espanyol.
- S'ha de realitzar a títol oneros.
- El transmissor ha de ser empresari o professional.
- L'adquirent ha de ser empresari o professional, o un consumidor final persona jurídica.

Estan subjectes a l'impost:

- a) Les adquisicions intracomunitàries de béns efectuades per empresaris, professionals o persones jurídiques.
- b) Les adquisicions intracomunitàries de mitjans de transport nous, independentment del destinatari i la condició del transmissor.

Característiques:

Característiques de les adquisicions intracomunitàries de béns	
Subjecte passiu	Qui la realitza, és a dir, l'adquirent dels béns.
Lloc de realització	El lloc de l'arribada dels béns o el transports amb destinació a l'adquirent.
Meritació	El moment en què es consideri efectuat el lliurament de béns. No es produeix la meritació quan es realitzin pagaments anticipats.
Liquidació	Operacions sotmeses al règim d'autoliquidació. Es comptabilitza simultàniament l'IVA repercutit i l'IVA suportat de l'operació.

Obligacions formals

- Obligacions de facturació: el document acreditatiu de la realització de l'operació és la factura original emesa pel proveïdor estranger. Aquesta factura es registrarà en el llibre de factures rebudes.
- NIF intracomunitari: els subjectes que intervenen en aquestes operacions han de quedar identificats de forma específica amb el número d'operador intracomunitari i estar donats d'alta al Registre d'operadors intracomunitaris.

Declaració recapituladora d'operacions intracomunitàries

L'han de presentar, en el **model 349**, els empresaris o professionals que realitzin lliuraments o adquisicions intracomunitàries, independentment del règim de tributació de l'IVA.

Model 349	
Contingut	- Operacions realitzades en cada trimestre. - Adquisicions intracomunitàries de béns. - Lliuraments intracomunitaris de béns.
Termini	En els vint primers dies naturals del mes següent al corresponent trimestre. L'últim trimestre dins del trenta primers dies del mes de gener.

2.2 > Importacions

Es considera importació de béns l'entrada a la Península o les Balears de béns procedents de territoris no comunitaris, o bé de Ceuta, Melilla o les Canàries.

Estaran subjectes a l'impost les importacions de béns, qualsevol que sigui la finalitat a què es destinin i la condició de l'importador, efectuant-se la liquidació de l'impost a la duana juntament amb els drets d'importació.

Característiques de les importacions	
Subjecte passiu	Qui realitza la importació, és a dir, l'importador de béns.
Base imposable	Està formada pel valor de la mercaderia en duana, més les despeses accessòries (transport, embalatge, etc.) i els gravàmens que generi la importació.
Meritació	El moment en què hagués tingut lloc la meritació dels drets d'importació.
Liquidació	Aquestes operacions tributen en el país de destinació de les mercaderies.

El NIF intracomunitari

És un número assignat per l'Agència Tributària als empresaris que realitzin operacions intracomunitàries.

El model 349

Es podrà presentar anualment si els lliuraments intracomunitaris de béns no superen els 15 000 € i el volum d'operacions no supera els 35 000 €.

Exempció i devolució de l'IVA

La Llei de l'IVA estableix un sistema d'exempció i devolució de l'impost per no gravar les vendes efectuades a viatgers residents en tercers països que adquireixen béns en el territori d'aplicació de l'impost, sempre que el valor de la compra superi els 90,15 €.

Casos pràctics

Operacions de comerç internacional

•• L'empresa PLATOR, SA, dedicada a la fabricació de components de cotxes, realitza les operacions següents:

- a) Adquireix eines a una empresa francesa, que són transportades per l'empresa venedora fins al domicili de PLATOR, SA.
- b) Ven components a una empresa ubicada al Marroc.
- c) Compra matèries primeres a una empresa japonesa.

Quin tipus d'operació de comerç internacional es produeix?

Indica si es tracta d'operacions subjectes o no a IVA. Justifica la teva resposta.

Solució ••

a) Es tracta d'una adquisició intracomunitària de béns subjecta a IVA, ja que es donen tots els requisits existents:

- L'adquirent és un empresari.
- Els béns són transportats des d'un altre Estat membre.
- El transmissor és un empresari.

b) És una operació exempta d'IVA, ja que es tracta d'una exportació a un país africà.

c) Es tracta d'una importació subjecta a IVA, ja que la mercaderia procedeix de tercers països.

Activitats proposades

5•• Explica les similituds i les diferències existents, a efectes d'IVA, entre una importació i una adquisició intracomunitària de béns.

6•• Indica com són les següents operacions a efectes d'IVA:



- a) Una empresa domiciliada a Lleida adquireix mobiliari a una empresa de Lanzarote.
- b) Els senyors Bonet adquireixen mobles per a casa seva en una fàbrica domiciliada a Itàlia.
- c) Una empresa espanyola ven productes de la seva producció a una empresa ubicada als Estats Units.
- d) Un comerciant espanyol adquireix mercaderies a un empresari francès, que les transporta en els seus camions al domicili del comerciant espanyol.

7•• Una empresa gironina adquireix una partida de botelles de vi per un import de 2500 € a una empresa japonesa. Els impostos de duanes ascendeixen a 600 € i l'impost especial sobre begudes alcohòliques a 860 €.

Determina la base imposable de l'operació.

8•• La societat ZALCA, domiciliada a Castelló, adquireix productes informàtics a una empresa alemanya. El transport el realitza l'empresa venedora.

Quin és el subjecte passiu de l'operació? Raona la teva resposta.

3 >> L'IVA en les operacions canàries

A les Canàries no s'aplica l'Impost sobre el Valor Afegit, ja que –tot i formar part del territori duaner de la Unió Europea– està exclòs del pagament de l'impost.

Per evitar grans diferències en les operacions comercials que es realitzin amb la resta de territoris de la Unió Europea, per a aquest territori s'ha regulat un impost específic: l'Impost General Indirecte Canari (IGIC).

Concepte i àmbit d'aplicació

L'Impost General Indirecte Canari (IGIC) és un tribut estatal indirecte que grava els lliuraments de béns i les prestacions de serveis de caràcter oneros, ja sigui de manera habitual o ocasional, com també les importacions de béns, realitzades a les Illes Canàries, el mar territorial fins a 12 milles nàutiques i l'espai aeri corresponent a aquest àmbit.

L'IGIC

Es troba regulat a la Llei 20/1991, de 7 de juny, de Modificació dels Aspectes Fiscals de REF de les Canàries.

Característiques i elements de l'Impost General Indirecte Canari (IGIC)	
Subjecte passiu	Els empresaris i professionals que efectuïn els lliuraments de béns o la prestació de serveis subjectes a l'impost. Excepcionalment, el destinatari dels béns o serveis quan es tracta d'un empresari o professional no establert a les Canàries.
Meritació	Quan s'efectua el lliurament o es presta el servei, o bé en el moment en què siguin exigibles els pagaments parcials.
Lloc de realització del fet imposable	En el lliurament de béns, on aquests béns es posin a disposició de l'adquirent. En la prestació de serveis, on estigui situada la seu de l'empresa de qui els presti.
Operacions exemptes	Les mateixes operacions que en l'IVA, i a més les següents: - Lliuraments de béns efectuats per empresaris minoristes. - Serveis de telecomunicació prestats a les Canàries, excepte els de difusió. - Operacions efectuades per subjectes passius de l'IGIC, que siguin persones físiques i amb un volum d'operacions en l'any anterior que no superi els 28.000 euros. (Aquesta quantitat s'actualitzarà cada any).
Base imposable	Està formada per l'import total de l'operació, més despeses, subvencions, directament vinculades al preu i els tributs o gravàmens. No s'hi inclouen els descomptes i bonificacions ni els lliuraments a compte efectuats pel client.
Tipus impositius	- Tipus zero: 0% - Tipus reduït: 2% - Tipus general: 5% - Tipus incrementat: 13% - Tipus incrementat per a tabac negre: 20% - Tipus incrementat per a tabac ros: 35%
Obligacions formals	- Presentar declaració censal de l'inici, la modificació o el cessament de l'activitat. - Expedir i lliurar factures i conservar-ne còpia. - Portar llibre de registre de factures emeses i rebudes i de béns d'inversió. - Presentar declaració-liquidació trimestral: model 420 per al règim general.

Casos pràctics

8

L'Impost General Indirecte Canari

•• Indica, amb un exemple, qui és el subjecte passiu de l'IGIC.

Solució ••

En l'IGIC, el subjecte passiu pot ser:

a) Els empresaris i professionals que efectuin els lliuraments de béns o la prestació de serveis subjectes a l'impost.

En aquest cas, es refereix a empresaris o professionals establerts a les Canàries; per exemple, un empresari canari ven productes a un particular establert a les Canàries.

El subjecte passiu és l'empresari que ven les mercaderies.

b) Excepcionalment, el destinatari dels béns o serveis quan es tracta d'un empresari o professional no establert a les Canàries.

Per exemple, quan un empresari canari ven mercaderies a una empresa ubicada a Barcelona. En aquest cas, el subjecte passiu és l'empresari barceloní.

Activitats proposades

9•• Consulta la Llei 20/1991, de 7 de juny, de Modificació dels Aspectes Fiscals de REF de les Canàries, i respon les preguntes següents:

- a) Quines operacions estan gravades amb l'IGIC?
- b) Quin és l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost?
- c) Raona si els arrendaments d'habitatges estan exempts de l'IGIC.
- d) Estan subjectes a l'IGIC els serveis d'auditoria prestats a una empresa de Martorell per part d'un despatx professional establert a les Canàries?
- e) En quin moment es produeix la meritació de l'impost en el lliurament de béns i en la prestació de serveis?

10•• Indica a quin tipus impositiu de l'IGIC tributen els següents productes, i compara'ls amb el corresponent tipus impositiu de l'IVA.

- a) Els llibres, diaris i revistes.
- b) Els habitatges de protecció oficial.
- c) Avions i avionetes destinades a ús particular.
- d) La llum.

11•• L'empresa LACALITA, SA, ubicada a Fuerteventura, adquireix materials de construcció per un import de 3200 € a l'empresa MATERIALES LA ISLA, SA, domiciliada a Gran Canaria.

Les dues empreses acorden les condicions següents per a l'operació:

- Descompte del 5% sobre el preu.
- Despeses de transport amb un import de 480 € per compte del comprador.

Quin és l'import total de l'operació?

Aplicació d'eines informàtiques

A la web de l'Agència Tributària, www.aeat.es, es poden descarregar programes i formularis que permeten als empresaris i professionals confeccionar la documentació corresponent a les seves obligacions fiscals.

En l'apartat de l'Impost sobre el Valor Afegit d'empreses i professionals, es pot descarregar el programa d'ajuda de mòduls que permet confeccionar el model 303 corresponent a la declaració-liquidació ordinària dels tres primers trimestres de l'any i la declaració-liquidació final, per a empresaris o professionals aollits al règim simplificat de l'IVA. Així mateix, es pot descarregar el programa d'ajuda per a la confecció del model 390 de resum anual.

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación **Página 2**
Modelo 303

NIF: _____ Apellidos y Nombre o Razón social: _____

Régimen simplificado

A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Actividad A1: Código: _____ Volumen ingresos: _____ Índice cuota: _____ Cuota devengada: _____

Actividad A2: Código: _____ Volumen ingresos: _____ Índice cuota: _____ Cuota devengada: _____

Porcentaje ingreso a cuenta: _____ Ingreso a cuenta: _____

Cuota soportada operaciones corrientes: _____ Cuota anual derivada del régimen simplificado: _____

B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)

Actividad B1, Epígrafe IAE: _____

Actividad B2, Epígrafe IAE: _____

Módulo 1: _____ Importe: _____

Módulo 2: _____ Importe: _____

Módulo 3: _____ Importe: _____

Módulo 4: _____ Importe: _____

Módulo 5: _____ Importe: _____

Módulo 6: _____ Importe: _____

Módulo 7: _____ Importe: _____

Cuota devengada operaciones corrientes: _____ C

Reducciones: _____ D

Índice corrector de actividades de temporada: _____ E

Porcentaje ingreso a cuenta: _____ F

Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E): _____ G

* Ver instrucciones para actividades de temporada y reducciones.

Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades (A1 + A2 + A3 + ... + F1 + F2 + F3 + ...): _____ H

Cuotas soportadas operaciones corrientes: _____ I

Índice corrector de actividades de temporada: _____ J

RESULTADO ((C) - (D)) x (E): _____ K

Porcentaje cuota mínima: _____ L

Devolución cuotas soportadas otros países: _____ M

Cuota mínima: _____ N

Cuota anual derivada régimen simplificado: _____ O

Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades (B1 + B2 + ... + M1 + M2 + ...): _____ P

Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio: _____ Q

Resultado ((H) - (P)): _____ R

Cuotas devengadas

Adquisiciones intracomunitarias de bienes: _____ S1

Entregas de activos fijos: _____ S2

IVA devengado por inversión del sujeto pasivo: _____ S3

Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ((S1) + (S2) + (S3)) _____ S4

Si 4T: ((S1) + (S2) + (S3) + (S4)) _____ S5

IVA deducible

Adquisición o importación de activos fijos: _____ S6

Regularización bienes de inversión: _____ S7

Total IVA deducible ((S6) + (S7)): _____ S8

Resultado régimen simplificado ((S4) - (S8)): _____ S9

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido **Página 1**
Declaración Resumen anual **Modelo 390**

Ejercicio: _____

Devenga: _____ Declaración sustitutiva: _____

Número identificación declaración: _____

1 Sujeto pasivo

NIF: _____ Apellidos y Nombre o Razón social: _____

Registro de identificación: _____

Regimen especial del grupo de entidades en algún periodo del ejercicio: 0º Grupo: _____ Devengado: _____ Depositar: _____

Tipo régimen especial aplicable: 0º, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 24º, 25º, 26º, 27º, 28º, 29º, 30º, 31º, 32º, 33º, 34º, 35º, 36º, 37º, 38º, 39º, 40º, 41º, 42º, 43º, 44º, 45º, 46º, 47º, 48º, 49º, 50º, 51º, 52º, 53º, 54º, 55º, 56º, 57º, 58º, 59º, 60º, 61º, 62º, 63º, 64º, 65º, 66º, 67º, 68º, 69º, 70º, 71º, 72º, 73º, 74º, 75º, 76º, 77º, 78º, 79º, 80º, 81º, 82º, 83º, 84º, 85º, 86º, 87º, 88º, 89º, 90º, 91º, 92º, 93º, 94º, 95º, 96º, 97º, 98º, 99º, 100º

¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades? SI NO

3 Datos estadísticos

A Actividades a las que se refiere la declaración (el mayor o menor importe por volumen de operaciones)

Principal: _____

Otras: _____

Si se efectuaron operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceros, marcar una "X": _____

DECLARACIÓN DE SUJETO PASIVO INCLUIDO EN AUTOLICUDACIONES CONJUNTAS

Sujeto pasivo acogido a la presentación de la autoliquidación conjunta a través de la entidad: _____

4 PERSONAS FÍSICAS Y COMUNIDADES DE BIENES

Representante

NIF: _____ Apellidos y Nombre o Razón social: _____

Calle, Pza., Rta.: _____ Número: _____ Ext.: _____ Páq.: _____ Tel.: _____

Municipio: _____ Provincia: _____ Cód. Postal: _____

Fecha: _____ Firma: _____

PERSONAS JURÍDICAS

Declaración de los Representantes legales de la Entidad

El/los representante/s legal/es de la Entidad declarante, manifiesta/n que todos los datos consignados se corresponden con la información contenida en los libros calificados exigidos por la legislación mercantil y en la normativa del Impuesto.

En testimonio de lo cual firmará la presente declaración:

Por poder, _____ Por poder, _____ Por poder, _____

D: _____ D: _____ D: _____

NIF: _____ NIF: _____ NIF: _____

Fecha Poder: _____ Fecha Poder: _____ Fecha Poder: _____

Notaria: _____ Notaria: _____ Notaria: _____

Agencia Tributaria **Ejemplar para el sujeto pasivo**

Activitats proposades

12· Entra a la pàgina web de l'Agència Tributària, www.aeat.es, i esbrina a l'apartat d'empresaris i professionals quines són les respostes a les preguntes següents:

- Quina és la diferència entre el NIF i el NIF-IVA?
- Qui ha de tenir NIF-IVA i com se sol·licita?
- Quins són els requisits per poder accedir a la devolució mensual de l'IVA?

Activitats finals

.: CONSOLIDACIÓ :.

- 1•• Té l'obligació d'emetre factura un comerciant acollit al règim especial de recàrrec d'equivalència? Raona la teva resposta. 
- 2•• De quines formes poden calcular la base imposable les empreses acollides al règim especial d'agències de viatges?
- 3•• Un propietari d'una explotació agrícola que la té arrendada a un agricultor, tributa en el règim especial agrari? Raona la teva resposta.
- 4•• Un ramader que tributa en IVA en el règim especial de l'agricultura, té obligació d'emetre factura per la venda dels productes que obté de la seva activitat ramadera? 
- 5•• Explica quins efectes té el recàrrec de compensació agrari per a una empresa que adquireix productes agrícoles a un empresari acollit al règim especial de l'agricultura. 
- 6•• Explica amb un exemple de funcionament de l'IVA en les adquisicions intracomunitària de béns. 
- 7•• Indica quins empresaris o professionals es poden acollir al règim especial simplificat. 
- 8•• Raona si està subjecta a IVA la venda de mercaderies efectuada per una empresa establerta a Valls?
- 9•• Indica les obligacions formals, a efectes d'IVA, dels comerciants acollits al règim especial del recàrrec d'equivalència. 
- 10•• Un autònom dedicat a l'activitat de fusteria metàl·lica ha facturat l'any anterior un total de 500 000 €. Pot tributar en el règim simplificat d'IVA?

.: APLICACIÓ :.

- 1•• Indica en quin règim especial d'IVA es pot incloure les operacions següents:
 1. Un autònom que es dedica a la venda de premsa i revistes en un quiosc situat a la via pública.
 2. Un empresari que, actuant en nom propi, es dedica a l'organització de circuits turístics. 
 3. Un comerciant minorista que es dedica a la venda de productes d'alimentació.
 4. Un empresari propietari d'uns hivernacles, que es dedica al cultiu de flors i plantes.
 - 2•• Calcula l'import total de la factura corresponent a les següents adquisicions efectuades per Anna Mir, comerciant minorista, que regenta un petit establiment comercial:
 - Productes de neteja120,00 € 
 - Fruites i verdures.....97,00 €
 - Ampolles de refresc.....46,00 €
 - 3•• Àlvar Blanc Fillol és titular d'una explotació agrària. Recentment, ha venut una partida de patates per un import de 1 200 € a l'empresa MAGATZEMS REUSENCS, SL. L'Àlvar es fa càrrec del transport i cobra 290 € a l'empresa per aquest concepte. 
- Determina l'import total a pagar per l'empresa MAGATZEMS REUSENCS, SL.

Activitat: cafeteria
Epígraf IAE:

Mòdul	Definició	Unitat	Quota meritada anual per unitat
1	Personal empleat	Persona	2 356,07
2	Potència elèctrica	kW contractats	124,00
3	Taules	Taula	70,86
4	Màquines tipus "A"	Màquina	221,43
5	Màquines tipus "B"	Màquina	832,60
6	Comissions per loteries	Euro	0,21

Quota mínima per operacions corrents: 13% de la quota meritada per operacions corrents.



El secretari d'Estat d'Hisenda, Miguel Ferre, va animar els autònoms a acollir-se al sistema de l'IVA de caixa per considerar-lo "objectivament beneficiós" perquè ve a pal·liar "problemes de liquiditat" per la diferència entre el cobrament de les factures i el pagament de l'impost.

Ferre va acudir a una trobada amb autònoms amb l'objectiu d'"aprofundir i augmentar el nivell d'informació sobre els rendiments formals d'aquesta mesura i els avantatges que proporciona". Segons el secretari d'Estat, l'IVA de caixa és una "oportunitat" per a un "gran nombre" d'autònoms i un model "vertaderament competitiu".

Els interessos en beneficiar-se d'aquest sistema, que permet que els autònoms i les pimes no hagin de pagar l'IVA d'una factura fins que l'hagin cobrat, tenen fins al proper 31 de març per sol·licitar la seva adhesió.

"Caldrà veure en cada cas particular fins a quin punt li interessa o li deixa d'interessar aquest sistema, però hi ha un potencial que ronda els 140 000 autònoms que treballen amb Administracions Públiques, que de forma natural els interessarà aquest sistema".

HISENDA ANIMA A ACOLLIR-SE A L'IVA DE CAIXA PER SER "OBJECTIVAMENT BENEFICIÓS"



180 000 AUTÒNOMS

També va acudir a la cita el president de la Federació Nacional d'Associacions de Treballadors Autònoms (ATA), Lorenzo Amor, que ha considerat que només uns 180 000 autònoms —el 30% dels 600 000 que treballen amb l'Administració o tenen pocs clients— s'apuntarà al nou IVA de caixa pel qual l'impost es paga quan es cobra la factura.

Amor s'ha mostrat favorable a una mesura que alleujarà la situació dels autònoms, que en l'últim any han avançat 900 milions d'euros d'IVA facturat i no cobrat.

Font: www.eleconomista.es

Activitats

- 1• Indica els avantatges que pot tenir per als autònoms el fet d'acollir-se a l'IVA de caixa.
- 2• Consulta la pàgina web de l'Agència Tributària i esbrina a quines operacions s'aplica el Règim Especial de criteri de caixa.