

## I. NORMATIVA

- ➔ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)<sup>1</sup>.
- ➔ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA).

## II. FUNCIONAMIENTO Y LIQUIDACION DEL IVA POR LOS SUJETOS PASIVOS

Como se expuso en el APUNTE “IVA: Nociones generales”, el IVA es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de bienes y servicios. Por lo tanto, salvo en el caso de tratarse de operaciones exentas, el funcionamiento legal del impuesto conlleva que será el consumidor final quien soporte realmente su carga tributaria.

El citado funcionamiento legal se basa en la obligación por parte del sujeto pasivo de repercutir a sus clientes el impuesto que corresponda y, a su vez, deducirse el que haya soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

### ➔ Procedimiento de repercusión (Art. 88 LIVA):

Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

A los efectos anteriores, es importante tener en cuenta que los empresarios y profesionales que realicen operaciones exentas del impuesto no habrán de repercutir el impuesto sobre sus clientes pero mantienen la obligación de tener que soportar los que le repercutan a los mismos sus proveedores de bienes y servicios sujetos y no exentos.

La repercusión del IVA deberá efectuarse mediante factura, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

<sup>1</sup> Ver apartado I del APUNTE “IVA: Nociones generales”.



➔ **Procedimiento de deducción (Arts. 92, 94, 97 y 102 LIVA):**

Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen, las que hayan soportado por repercusión directa o satisfecho en sus adquisiciones de bienes y servicios a otros sujetos pasivos del impuesto.

El derecho de deducción anterior sólo procederá, con carácter general, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización, por parte del sujeto pasivo, de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA. A estos efectos, el artículo 102 de la LIVA prevé la aplicación de la denominada “Regla de prorrata” cuando un sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

En definitiva, mediante la aplicación de la Regla de prorrata, el sujeto pasivo determina que porcentaje del total del IVA que haya soportado en cada período de liquidación va a tener la consideración de deducible a efectos de su liquidación por el citado impuesto<sup>2</sup>.

Por lo tanto, un sujeto pasivo que realice exclusivamente operaciones exentas de IVA (por ejemplo, un empresario titular de un centro de enseñanza cuyas actividades realizadas estuviesen todas exentas en virtud del artículo 20 Uno 9º de la LIVA) no repercuta impuesto alguno a sus clientes pero, tampoco, tiene derecho a deducir ningún importe del IVA que haya soportado en sus adquisiciones a los proveedores y, por lo tanto, en estos casos el citado IVA soportado constituye un mayor coste de adquisición de los bienes y servicios.<sup>3</sup>

➔ **Liquidación del IVA (Arts. 99 y 167 LIVA):**

En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducirse globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo período de liquidación como consecuencia de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Por lo tanto, la liquidación del IVA viene determinada por el resultado de la siguiente diferencia:

$$\text{IVA repercutido} - \text{IVA soportado deducible}$$

Cuando el resultado de la liquidación determine una deuda tributaria a ingresar a la Hacienda Pública, el ingreso se efectuará de acuerdo a lo indicado el apartado VI de este APUNTE.

<sup>2</sup> Arts. 102 y siguientes de la LIVA.

<sup>3</sup> En estos supuestos contablemente no se reflejan independientemente los aludidos importes en la cuenta “472. Hacienda Pública, IVA soportado” sino incrementando la correspondiente cuenta de gastos del Grupo 6.



Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el apartado siguiente, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

➔ **Devoluciones (Arts. 115 y 116 LIVA y art. 30 RIVA):**

Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

No obstante, los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual de IVA cuyo período de liquidación por el impuesto coincidirá con el mes natural, podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor al término de cada uno de los períodos de liquidación.

**III. BASE IMPONIBLE (Art. 78 LIVA)**

La regla general es que la base imponible del IVA estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

**IV. TIPOS IMPOSITIVOS (Arts. 90 y 91 LIVA)**

La cuota tributaria a repercutir es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo que corresponda.

Dependiendo de la naturaleza de la operación que esté sujeta a gravamen, de los bienes y servicios objeto de la misma, así como de quien sea el sujeto pasivo o destinatario de la misma, el impuesto se exigirá al tipo general o a alguno de los reducidos que estén vigentes<sup>4</sup> en el momento de su devengo.

Este apartado se desarrolla ampliamente en el APUNTE “IVA: Tipos impositivos”.

<sup>4</sup> Por ejemplo, un impuesto devengado por una operación sujeta al tipo general el 30 de junio de 2010 se determinó mediante la aplicación del porcentaje del 16%. En cambio, la misma operación devengada un día después (1 de julio de 2010) se gravaba al 18%.



## V. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS (Arts. 164 y 166 LIVA)

De acuerdo con los artículos 164 y 166 de la LIVA, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, entre otras actuaciones, a:

- a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- b) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- c) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes, así como el importe total del impuesto soportado.

Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

- d) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- e) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, así como una declaración resumen-anual.

## VI. GESTION DEL IMPUESTO (Art. 71 RIVA)

Los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones periódicas.<sup>5</sup>

Los empresarios y profesionales deberán presentar las aludidas declaraciones periódicas, así como la declaración resumen anual, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas, salvo que se trate de sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la LIVA. Este sería el caso de un titular de un centro de enseñanza cuando la totalidad de las actividades y servicios que preste estén exentos del impuesto.

<sup>5</sup> Mensuales o trimestrales, según proceda.

