

El Impuesto sobre el Valor Añadido

03

En esta Unidad aprenderás a:

- 1 **Comprender el proceso de devengo e ingreso del IVA.**
- 2 **Distinguir entre operaciones sujetas y no sujetas al impuesto.**
- 3 **Aplicar la regla de prorrata.**
- 4 **Diferenciar las operaciones plenas de las limitadas.**
- 5 **Diferenciar entre los diversos regímenes especiales.**
- 6 **Comprender las obligaciones formales de los sujetos pasivos.**



3.1 El Impuesto sobre el Valor Añadido

A. Concepto

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de **naturaleza indirecta** que recae sobre el consumo y grava las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por empresarios y profesionales. No obstante, aunque quien paga el impuesto es, en definitiva, el destinatario final de los bienes y servicios, la Hacienda Pública recauda poco a poco, a medida que se produce el bien o servicio en las empresas sucesivas que intervienen en el proceso.

Para su aplicación, al igual que ocurre con todos los impuestos, existe una normativa especial que **requiere datos contables**. El IVA y la contabilidad están, pues, estrechamente relacionados, tanto por los requisitos contables que exige la aplicación del impuesto como por la incidencia que tiene en los hechos contables, como son las compras, y en las ventas.



Legislación

El IVA está regulado por la Ley 37/92, de 28 de diciembre de 1992, y por el Reglamento de 29 de diciembre de 1992.

B. Características generales del impuesto

Señalamos las siguientes:

- **Grava la adquisición de bienes y servicios (hecho imponible).** Es decir, es un impuesto que grava a quien adquiere un bien o servicio a un empresario o profesional que actúe en el desarrollo de su actividad. Por ejemplo, si un bien o servicio cuesta sin impuesto 1 000,00 €, el adquirente, ya sea una persona física o una entidad jurídica, sabe que tiene que pagar ese importe más el IVA.

TIPO ORDINARIO

El tipo ordinario (16 %) se aplica en todos aquellos casos en que no son válidos los tipos reducido y superreducido. No obstante, los vehículos, las aeronaves y determinadas embarcaciones de recreo tributan además por un impuesto de matriculación del 12 %.

TIPO REDUCIDO

Se aplica en los casos siguientes:

- **Entrega de bienes**
 - Alimentación en general, excepto bebidas alcohólicas y refrescos.
 - Aguas para alimentación y riego.
 - Elementos para producción agraria, excepto maquinaria y herramientas.
 - Productos farmacéuticos de veterinaria.
 - Material médico, prótesis y gafas graduadas.
 - Viviendas.
 - Vehículos de dos o tres ruedas de cilindra da inferior a 50 cm³.
 - Flores y plantas vivas para adorno.
- **Prestaciones de servicios**
 - Transporte de viajeros, que tributará el 16 % para los servicios de transporte aéreo y marítimo, excepto si tienen como destino u origen las islas Baleares.
 - Hostelería, excepto locales de lujo y salas de fiesta.
 - Servicios accesorios agrícolas, ganaderos y forestales.
 - Servicios de intérpretes, artistas, directores y técnicos.
 - Limpieza, recogida de basura y tratamiento de residuos públicos.
 - Entradas a espectáculos recreativos y culturales.
 - Servicio de radiodifusión y televisión.
 - Servicios de asistencia social no exentos.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido

- Servicios funerarios.
- Asistencia sanitaria dental no exenta.
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Exposiciones y ferias de carácter comercial.

TIPO SUPERREDUCIDO

Se aplica a los siguientes bienes:

- Pan y cereales para su elaboración.
- Leche, queso y huevos.
- Frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales.
- Libros, periódicos y revistas, excepto los dedicados fundamentalmente a publicidad.
- Coches y prótesis para minusválidos.
- Viviendas de protección oficial de régimen especial.

- **Se calcula aplicando un porcentaje (tipo impositivo).** El IVA que soporta el adquirente de bienes y servicios se calcula aplicando un porcenta-

je sobre el importe de los bienes o servicios comprados, que actualmente son el 16 % para el IVA normal u ordinario, el 7 % para el IVA reducido y el 4 % para el IVA superreducido.

C. Ámbito de aplicación

El IVA tiene aplicación obligatoria en el territorio peninsular y en las islas Baleares, pero no en las operaciones realizadas en Canarias, donde existe un impuesto propio (Impuesto General Indirecto Canario, IGIC), Ceuta y Melilla.

D. Proceso recaudatorio del IVA

Dejando aparte las importaciones, es el siguiente:

Se produce de forma plurifásica y sobre el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes o de prestación de servicios anteriores al escalón del consumo.



Caso práctico 1

Un empresario compra una mesa por importe de 1 000 € y el proveedor le carga en factura el 16 % de IVA; por tanto, **pagará:**

► Solución

$$1\,000 + 16\% \text{ s/ } 1\,000,00 = 1\,160,00 \text{ €}$$

IVA soportado = 160,00 €

Posteriormente vende la mesa por 1 400 €, por lo que habrá **añadido** 400,00 € al valor de compra y además **cobrará** a su cliente el 16 % de IVA.

$$1\,400,00 + 16\% \text{ s/ } 1\,400,00 = 1\,624,00 \text{ €}$$

IVA repercutido = 224 €

224,00 – 160,00 = 64,00 € ingresará en Hacienda como Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recordemos que el valor añadido era 400,00 € (compró por 1 000,00 € y vendió por 1 400 €), y apliquemos el impuesto al mismo, **16 % × 400,00 = 64,00 €.**

Se comprueba que la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado **es la aplicación del tipo impositivo (16 %) sobre el valor añadido (400,00 €).**

Insistimos, de los 1 624,00 € que se perciben, se abonan al proveedor 1 160,00 €, cuya diferencia, 464,00 €, se desglosa en 400,00 € (valor añadido) más 64 € (impuesto).

Por el contrario, el cliente (consumidor final) abona el precio de origen de la mesa, el valor añadido y el tipo impositivo aplicado sobre ambos conceptos.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.2. Operaciones no sujetas



La efectiva traslación del impuesto sobre el escalón del consumo se produce mediante el doble mecanismo de deducción y repercusión de las cuotas impositivas.

- El **IVA soportado** o **deducible** es el que pagamos a nuestros proveedores cuando compramos un producto.
- El **IVA repercutido** es el que cobramos a nuestros clientes cuando vendemos un producto.

El empresario calcula la diferencia existente entre el IVA repercutido y el IVA soportado; si el resultado es **positivo**, lo ingresará en Hacienda, pero si es **negativo**, Hacienda le devolverá el importe del mismo.

En la tabla siguiente se muestra un ejemplo de un ciclo productivo en el que intervienen cuatro empresas y el consumidor final (tipo impositivo 16%).

* (En euros)	Empresa			
	Extractora	Fabricante	Mayorista	Minorista
Coste de adquisición*	—	1 500,00	1 900,00	2 500,00
Valor añadido*	1 500,00	400,00	600,00	200,00
Precio de venta*	1 500,00	1 900,00	2 500,00	2 700,00
Total factura*	1 740,00	2 204,00	2 900,00	3 132,00
IVA repercutido*	240,00	304,00	400,00	432,00
IVA soportado*	0,00	240,00	304,00	400,00
Liquidación de Hacienda*	240,00	64,00	96,00	32,00
El consumidor paga		3 132,00 = 2 700,00 + 432,00 €		

IVA a ingresar = IVA repercutido - IVA soportado

3.2 Operaciones no sujetas

La ley **no considera constitutivas de hecho imponible** las operaciones que citamos a continuación:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe la actividad empresarial o profesional del que la transmite.
- La entrega de muestras o prestación de servicios realizada de forma gratuita con el fin de promocionar artículos o actividades empresariales o profesionales.
- Las entregas de impresos u objetos de carácter publicitario sin valor comercial por sí mismos.
- Los servicios prestados por trabajadores asalariados a las empresas para las que trabajan.
- Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.
- Las operaciones de autoconsumo de bienes o servicios, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los bienes de dichas operaciones.
- La entrega de bienes y prestación de servicios de los entes públicos (Estado, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos) cuando se efectúen sin contraprestación, o ésta sea de naturaleza tributaria.
- Las entregas de dinero como contraprestación a entregas de bienes o prestación de servicios, ya que estas entregas están sujetas al impuesto.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.3. Operaciones exentas

3.3 Operaciones exentas

Las exenciones son una excepción dentro de la aplicación del IVA, ya que, aunque **constituyen hechos imponibles**, la ley **las excluye de la obligación de tributar**.

Las operaciones exentas implican que el IVA no se repercute en el destinatario de la entrega del bien o prestación del servicio. Existen dos tipos de exenciones:

- **Plenas**

El empresario o profesional que realiza una entrega o presta un servicio puede **deducir el IVA soportado** en las adquisiciones que ha realizado, **aunque no repercute el impuesto**. Se aplica a las exportaciones y entregas intracomunitarias.

- **Limitadas**

No se repercute el impuesto en las entregas de bienes o prestaciones de servicios y **no puede deducirse el IVA soportado** de sus adquisiciones. Se aplica

en las siguientes operaciones interiores de carácter general:

- Servicios públicos postales.
- Asistencia sanitaria.
- Enseñanza, servicios deportivos y culturales.
- Seguros.
- Loterías, apuestas y juegos.
- Segundas y posteriores entregas de edificios.
- Arrendamientos de terrenos y edificios para viviendas y garajes.
- Operaciones financieras.

No obstante, en cada uno de estos grupos existen excepciones. Por ejemplo, en sanidad estarían exentas las prestaciones realizadas directamente por los servicios de hospitalización, pero no las operaciones de entrega de medicamentos para consumir fuera del hospital (Caso práctico 3 y Ejercicios propuestos 1, 2 y 3).

En la Figura 3.2 se presenta el Modelo 300 de IVA cumplimentado.



Fig. 3.1. Se considera como operación exenta, entre otras, a la asistencia sanitaria.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.3. Operaciones exentas



Caso práctico 2



Un empresario que se dedica a la venta de mobiliario de oficina realiza, además de esta actividad, las siguientes operaciones:

- Venta de mobiliario de la oficina donde tiene ubicada su actividad.
- Venta de mobiliario de un chalé de su propiedad.
- Alquiler de un local a un médico para que realice su actividad.

► Comenta estas operaciones.

► Solución

1.ª operación

Esta actividad se encuentra sujeta al impuesto, aunque no sea su función principal.

2.ª operación

No se encuentra sujeta al impuesto, ya que no está relacionada con la actividad empresarial.

3.ª operación

Se encuentra sujeta al impuesto, en concepto de prestación de servicios.

Caso práctico 3



Un empresario realiza las siguientes operaciones durante el primer trimestre del ejercicio 2010:

- Compra de materias primas 15 000,00 €
- Compra de maquinaria 40 000,00 €
- Sueldos y salarios 7 000,00 €
- Importaciones 4 000,00 €
- Suministros 2 000,00 €
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas 900,00 €
- Pago de intereses por un préstamo bancario 700,00 €

- Comisiones por gestión de cobro de letras 200,00 €
- Exportaciones 6 000,00 €
- Compra de letras de cambio 300,00 €
- Venta de productos terminados 75 000,00 €

► Calcula el IVA a ingresar o a devolver y cumplimenta el Modelo 300 correspondiente.

► Solución

	IVA (16 %)		
	Base imponible	Deducible	Devengado
Compra de materias primas	15 000,00	2 400,00	
Compra de maquinaria	40 000,00	6 400,00	
Sueldos y salarios	7 000,00	—	
Importaciones	4 000,00	640,00	
Suministros	2 000,00	320,00	
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	900,00	144,00	
Pago de intereses por un préstamo bancario	700,00	—	
Comisiones por gestión de cobro de letras	200,00	32,00	
Exportaciones	6 000,00	—	
Compra de letras de cambio	300,00	—	
Venta de productos terminados	75 000,00	—	12 000,00



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.3. Operaciones exentas



MINISTERIO DE HACIENDA

Agencia Tributaria

Delegación de Administración de _____

Código Administración _____

Impuesto sobre el Valor Añadido

DECLARACIÓN TRIMESTRAL EN EUROS

Modelo **300**

Ejercicio: _____

Periodo: _____

Espacio reservado para la etiqueta identificativa

303069253681 2



R.I.F. _____ Apellidos y nombre o razón social _____

Calle/Pista/Avenida: _____ Número: _____ Ext.: _____ Piso: _____ Puerta: _____ Teléfono: _____

Municipio: _____ Provincia: _____ Código Postal: _____

I.V.A. Devengado		Base imponible	Tipo %	Cuota
Regimen general	01	75.000	02 16	03 12.000
	04		05	06
	07		08	09
Recargo equivalencia	10		11	12
	13		14	15
	16		17	18
Adquisiciones intracomunitarias	19		20	
Total cuota devengada (03 + 06 + 09 + 12 + 15 + 18 + 20)				21 12.000

I.V.A. Deducible			
I.V.A. deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores	22	9.296	
I.V.A. deducible por cuotas satisfechas en las importaciones	23	640	
I.V.A. deducible en operaciones intracomunitarias	24		
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.	25		
Regularización inversiones	26		
Total a deducir (22 + 23 + 24 + 25 + 26)		27 9.936	
Diferencia (21 - 27)		28	
Atribuible a la Administración del Estado	29	%	30
Cuotas a compensar de periodos anteriores	31	2.064	
Entregas intracomunitarias	32		
Exclusión por pagar sujeta pasiva que tributa como familiar a la Administración del Estado y a las Comunidades Forales. Resultado de regularización anual		33	
Resultado (30 - 31 + 33)		34	

Si resulta **34** negativo consignar el importe a compensar: _____

Sin actividad -

Manifiesto a esta Delegación que el importe a devolver respaldado de ser abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular.

Importe: **D** _____

Código cuenta cliente (CCC) _____

Entidad: _____ Oficina: _____ CC: _____ Num. de cuenta: _____

Ingreso a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de la Delegación de la A.E.A.T., para la Recaudación de los Tributos.

Forma de pago: En efectivo E.C. Ado. en cuenta

Importe: _____

Código cuenta cliente (CCC) _____

Entidad: _____ Oficina: _____ CC: _____ Num. de cuenta: _____

a _____ de _____ de _____

Firma: _____

Este documento no será válido sin la certificación mecánica o, en su defecto, firma autorizada.

Ejemplar para el sobre anual

Ver: 1.5/2004

Fig. 3.2. Modelo 300 de IVA.



3.4 La regla de prorrata

En cuanto a la deducción del IVA soportado, a las empresas se les pueden presentar las situaciones siguientes:

- Realizar **exclusivamente operaciones que den derecho a deducir.**

Son las operaciones sujetas al IVA y no exentas de él. En este caso, como ya sabemos, se llevará a cabo la deducción de la totalidad del IVA soportado.

- Realizar **únicamente operaciones que no tengan derecho a deducir.**

Esto supondrá:

- No poder repercutir el IVA a sus clientes, al estar exenta la actividad.
- No poder, por tanto, deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes y servicios.
- No efectuar ingreso alguno por el IVA en Hacienda, pero, a cambio, no poder exigir que Hacienda le devuelva el IVA soportado al adquirir bienes y servicios.

- Realizar simultáneamente **operaciones que dan derecho a deducción y operaciones que no dan derecho a deducción.**

Por ejemplo, un hospital factura a los pacientes sin IVA (operación exenta limitada), pero las facturas que emiten a los acompañantes de los pacientes por los servicios que les proporcionan están sujetas a IVA. Por otro lado, el hospital adquiere bienes y servicios que son utilizados de forma conjunta por pacientes y acompañantes. Con la aplicación de la regla de prorrata, la normativa fiscal nos permite conocer **qué parte del IVA soportado por las adquisiciones será deducible.**

También se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones (art. 78 de la Ley), que no integren la base imponible, siempre que éstas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

Según el artículo 104 de la ley, el ingreso percibido no formará parte del numerador en el cálculo de la prorrata general, aunque sí se ha de incluir en el denominador (3.5 apartado A).

3.5 La prorrata y sus clases

La regla de prorrata tiene dos clases: especial y general.

La regla de **prorrata especial se aplicará:**

- Cuando los sujetos pasivos opten por su aplicación, tendrán que formular la solicitud en el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efecto.
- Cuando el total de las cuotas deducibles en el año aplicando la prorrata general exceda en un 20 % del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

La regla de **prorrata general se aplicará** cuando no pueda aplicar la especial.

A. Prorrata general

El porcentaje a aplicar se obtendrá de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Importe de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe total de operaciones}} \times 100$$

El porcentaje de deducción aplicable cada año será provisional, ya que hasta el final del ejercicio no se dispondrá de los datos necesarios para calcular la prorrata definitiva (Casos prácticos 4, 5 y 6. El resultado decimal se redondeará siempre a la unidad superior, ejemplo: 92,3 → 93).



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.5. La prorrata y sus clases



Caso práctico 4

Una empresa ha realizado durante el año las siguientes operaciones (en euros):

- Ventas interiores con derecho a deducción . 1 000 000,00
- Ventas interiores sin derecho a deducción . 90 000,00
- Exportaciones 400 000,00
- Venta de inmovilizado 120 000,00

► Determina el porcentaje de prorrata.

► Solución

$$\text{Prorrata} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Operaciones totales}} \times 100;$$

$$\frac{1\,400\,000,00}{1\,490\,000,00} \times 100 = 94\%$$



Caso práctico 5

Un empresario ha realizado durante el año las siguientes operaciones:

CONCEPTOS	TRIMESTRES				Totales
	1.º	2.º	3.º	4.º	
Ventas totales (€)	40 000,00	50 000,00	30 000,00	60 000,00	180 000,00
Ventas con derecho a deducción (€)	25 000,00	38 000,00	18 000,00	40 000,00	121 000,00
IVA repercutido (€)	4 000,00	6 080,00	2 880,00	6 400,00	19 360,00
IVA soportado (€)	1 800,00	3 000,00	1 100,00	3 100,00	9 000,00
IVA deducible (€) (79 % del IVA soportado)	1 422,00	2 370,00	869,00	—	—

Se sabe que el porcentaje de prorrata definitiva del año anterior fue del 79 %.

► Determina la cuota a ingresar en el cuarto trimestre del año.

► Solución

Durante los tres primeros trimestres se efectúa la liquidación correspondiente, teniendo en cuenta el porcentaje de prorrata del año anterior (79 %).

CONCEPTOS	TRIMESTRES		
	1.º	2.º	3.º
IVA repercutido (€)	4 000,00	6 080,00	2 880,00
IVA deducible (€)	1 422,00	2 370,00	869,00
IVA a ingresar (€)	2 578,00	3 710,00	2 011,00

$$\text{Prorrata definitiva} = \frac{121\,000,00}{180\,000,00} \times 100 = 67,22\%$$

El IVA soportado deducible del cuarto trimestre es:

$$3\,100,00 \times 0,68 = 2\,108 \text{ €}$$

La regularización de los tres primeros trimestres es:

$$68 - 79 = - 11\%.$$

$$\frac{1\,800,00 + 3\,000,00 + 1\,100,00}{100} \times (- 11) = - 649,00 \text{ €}$$

Nos hemos deducido durante los tres trimestres el 11 % más del IVA soportado, por lo que en el cuarto trimestre habrá que ingresarlo.

Por tanto, la cuota a ingresar el cuarto trimestre será:

IVA repercutido	6 400,00 €
IVA soportado deducible	- 2 108,00 €
Regularización	+ 649,00 €
IVA a ingresar	4 941,00 €

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.5. La prorrata y sus clases



Caso práctico 6



Calcula las liquidaciones trimestrales de IVA del ejercicio 2011 teniendo en cuenta los datos que se relacionan a continuación:

En el 2010, la prorrata definitiva fue de 56 %.

	1.º trimestre	2.º trimestre	3.º trimestre	4.º trimestre
Compras (€)	20 000,00	30 000,00	20 000,00	34 000,00
Ventas (€)	35 000,00	40 000,00	25 000,00	
Ventas exentas limitadas (€)	15 000,00	—	—	21 000,00
Exportaciones (€)	15 000,00	10 000,00	22 000,00	27 000,00

(En las compras y ventas no está incluido el IVA.)

► Solución

1.º trimestre:

- IVA soportado: $16\% \times 20\,000,00 = 3\,200,00\text{ €}$
- Aplicamos la prorrata definitiva del año anterior al IVA soportado:

- **IVA deducible:** $56\% \times 3\,200,00 = 1\,792,00\text{ €}$
- **IVA repercutido:** $16\% \times 35\,000,00 = 5\,600,00\text{ €}$

(Recordamos que las entregas de bienes correspondientes a ventas exentas limitadas y exportaciones no están gravadas por el IVA).

- **Liquidación:** $5\,600,00 - 1\,792,00 = 3\,808,00\text{ €}$
(a ingresar)

2.º trimestre:

- IVA soportado: $16\% \times 30\,000,00 = 4\,800,00\text{ €}$
- **IVA deducible:** $56\% \times 4\,800,00 = 2\,688,00\text{ €}$
- **IVA repercutido:** $16\% \times 40\,000,00 = 6\,400,00\text{ €}$
- **Liquidación:** $6\,400,00 - 2\,688,00 = 3\,712,00\text{ €}$
(a ingresar)

3.º trimestre

- IVA soportado: $16\% \times 20\,000,00 = 3\,200,00\text{ €}$
- **IVA deducible:** $56\% \times 3\,200,00 = 1\,792,00\text{ €}$
- **IVA repercutido:** $16\% \times 25\,000,00 = 4\,000,00\text{ €}$
- **Liquidación:** $4\,000,00 - 1\,792,00 = 2\,208,00\text{ €}$
(a ingresar)

4.º trimestre

- a) Calculamos el porcentaje definitivo de prorrata del año:

Sumamos las ventas con derecho a deducción:

$$\frac{\text{Ventas} + \text{Exportaciones}}{\text{Volumen total de ventas}} \times 100 = \frac{174\,000,00}{210\,000,00} \times 100 = 82,86\%$$

Prorrata definitiva = 83 %

- b) Sumamos el IVA soportado anual y le aplicamos la prorrata definitiva, con lo que obtenemos el IVA deducible anual:

- $16\% \times 104\,000,00$ (compras) = $16\,640,00\text{ €}$
- $83\% \times 16\,640,00 = 13\,811,20\text{ €}$

- c) Sumamos el IVA repercutido anual:

- $16\% \times 100\,000,00$ (€) = $16\,000,00\text{ €}$
- **Liquidación anual:**
 $16\,000,00 - 13\,811,20 = 2\,188,80\text{ €}$

- d) Regularización. Es la suma de liquidaciones trimestrales anteriores:

- $3\,808,00 + 3\,712,00 + 2\,208,00 = 9\,728,00\text{ €}$
- $2\,188,80 - 9\,728,00 = -7\,539,20\text{ €}$ a devolver o a compensar



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.5. La prorrata y sus clases

B. Prorrata especial

La aplicación de la **prorrata especial** implica que:

- Las cuotas soportadas en los bienes o servicios utilizados exclusivamente en las operaciones con derecho a deducción podrán deducirse íntegramente.

- Las cuotas soportadas en los bienes o servicios utilizados exclusivamente en las operaciones sin derecho a deducción no podrán deducirse.
- Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados en operaciones con o sin derecho a deducción serán deducibles en parte.

Para calcular en qué proporción se deduce, aplicaremos el índice de prorrata general (Caso práctico 7).



Caso práctico 7

Durante el ejercicio económico de 2010, una empresa realiza las operaciones siguientes (en euros):

• Operaciones con derecho a deducción . . .	200 000,00
• Operaciones sin derecho a deducción . . .	40 000,00
• IVA repercutido	30 000,00
• IVA soportado con derecho a deducción .	10 000,00
• IVA soportado en bienes sin derecho a deducción	5 000,00
• IVA soportado en ambos bienes	2 500,00

► Efectúa la liquidación aplicando la prorrata especial.

► Solución

- Prorrata:

$$\frac{200\,000,00}{240\,000,00} \times 100 = 84\%$$

- IVA deducible:

$$10\,000,00 + 2\,500,00 \times 0,84 = 12\,100,00 \text{ €}$$

- Liquidación:

$$\text{IVA repercutido} - \text{IVA deducible} = \text{IVA a ingresar}$$

$$30\,000,00 - 12\,100,00 = 17\,900,00$$



Caso práctico 8

Durante el año 2010, una empresa ha realizado ventas anuales (16 % IVA) con derecho a deducción por importe de 87 000,00 €, de las cuales 67 000,00 € corresponden a los tres primeros trimestres. Las compras anuales sujetas al 16 % de IVA ascienden a 50 000,00 €, de las cuales 40 000,00 € corresponden a los tres primeros trimestres. Las ventas exentas limitadas anuales han importado 21 750,00 €.

En el año anterior las ventas (16 % IVA) con derecho a deducción fueron 75 000,00 €, realizó exportaciones por 15 000,00 € y ventas exentas limitadas por 10 000,00 €.

► Determina lo que tendrá que pagar a Hacienda o lo que ésta le tendrá que compensar en el cuarto trimestre.

► Solución

- Determinamos la prorrata del año anterior:

$$PP = [(75\,000,00 + 15\,000,00) / (75\,000,00 + 15\,000,00 + 10\,000,00)] \times 100 = 90\%$$

- Calculamos la liquidación de los tres trimestres del año 2010 aplicando la prorrata del año anterior:

$$16\% \times 67\,000,00 - 90\% \times \text{el } 16\% \text{ de } 40\,000,00 = 4\,960,00$$

- Calculamos la prorrata definitiva del año 2010:

$$PD: [87\,000 / (87\,000 + 21\,750)] \times 100 = 80\%$$

$$L_4 = R_a - SD_a - \text{Pagos trimestrales}$$

Donde L_4 es la liquidación del cuarto trimestre, R_a es el IVA repercutido anual y SD_a corresponde al IVA soportado deducible anual.

$$16\% \times 87\,000,00 - 80\% \times \text{el } 16\% \text{ de } 50\,000,00 - 4\,960,00 = 2\,560,00 \text{ € a pagar.}$$

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.6. El IVA y los bienes de inversión



Caso práctico 9



Las ventas exentas limitadas anuales de una empresa ascienden a 18 200,00 €, y las ventas con derecho a deducción, a 75 000,00 €. La prorrata provisional del ejercicio ha sido el 86 %. En cada trimestre (1.º, 2.º y 3.º) ha pagado 1 000,00 € de liquidación de IVA y las compras del primer trimestre han supuesto 15 000,00 €.

- Determina las compras del resto del año si la liquidación del 4.º trimestre ha sido 1 €.
- Determina las ventas con derecho a deducción del primer trimestre.

► Solución

- $PD = 75\ 000,00 \times 100 / (75\ 000,00 + 18\ 200,00) = 81\ %$
 $L_4 = R_a - SD_a - \text{Liquidación } (1 + 2 + 3)$
 $1 = 16\ % \times 75\ 000,00 - 81\ % \times 16\ % \times \text{Compras anuales} - 3\ 000,00$
 Compras anuales = 69 436,73
 Compras del resto del año = 69 436,73 - 15 000,00 = 54 436,73 €
- $1\ 000 = 16\ % \times \text{Ventas} - 86\ % \times 16\ % \times 15\ 000,00$
 Ventas = 19 150,00 €

3.6 El IVA y los bienes de inversión

Con carácter general, las empresas que adquieren bienes de inversión se deducen íntegramente el IVA soportado en el año que se produce la adquisición. No obstante, cuando la empresa esté **sometida a la regla de prorrata**, será necesario **regularizar durante cuatro años** esta deducción, siempre que el índice de prorrata de cada año, en relación con el del año en que se realizó la adquisición, tenga una **diferencia superior a diez puntos porcentuales**.

En el caso de **terrenos** o **construcciones**, la regularización se efectuará durante los **nueve años** siguientes a la adquisición.

La regularización debe practicarse aplicando las fórmulas siguientes:

Terrenos y construcciones	Resto de bienes
$\frac{D_1 - Dn}{10}$	$\frac{D_1 - Dn}{5}$

D_1 = Deducción practicada el primer año, de acuerdo con la prorrata definitiva del mismo.

Dn = Deducción que debería aplicarse, en el caso de que se hubiera adquirido en ese año, aplicando la prorrata definitiva del año n .

Caso práctico 10



En el año 2010 se adquiere una máquina por valor de 30 000 €, y el índice de prorrata definitiva es del 83 %.

Año	Prorrata
2011	75 %
2012	70 %
2013	83 %
2014	95 %

- Regulariza la deducción.

► Solución

- En el año 2010 $16\ % \text{ sobre } 30\ 000 = 4\ 800,00 \text{ €}$
 IVA deducible: $4\ 800,00 \times 0,83 = 3\ 984,00 \text{ €}$

- En el año 2011 No procede la regularización, ya que no se superan los diez puntos porcentuales necesarios:
 $(83 - 75) < 10$

- En el año 2012 $4\ 800,00 \times 0,7 = 3\ 360,00 \text{ €}$.

$$\frac{3\ 984,00 - 3\ 360,00}{5} = 124,80 \text{ € (cuota a ingresar)}$$

- En el año 2013 Los índices coinciden, por tanto no procede la regularización.

- En el año 2014 $4\ 800,00 \times 0,95 = 4\ 560 \text{ €}$

$$\frac{3\ 984,00 - 4\ 560,00}{5} = -115,20 \text{ € (cuota a deducir)}$$



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.5. El IVA y los bienes de inversión



Caso práctico 11

La empresa Publican se dedica a la elaboración de calendarios y otros trabajos de diseño gráfico por ordenador e imprenta; parte de sus instalaciones las dedica a impartir cursos de diseño gráfico.

El resumen de datos anuales ($\times 10\,000$) correspondiente a los ejercicios 2012, 2011 y 2010 es el siguiente:

	2012	2011	2010
Compras corrientes sujetas al 16 %	125,00	110,00	99,00
Exportaciones	20,00	45,00	17,00
Ventas en el interior (base imponible 16 %)	300,00	275,00	260,00
Ventas a comerciantes minoristas en recargo de equivalencia	25,00	17,00	12,00
Ingresos por cursos impartidos	58,00	75,00	12,00
Compra de maquinaria	9,00	6,00	3,00

En los datos anuales del ejercicio 2012 están incluidas las siguientes partidas correspondientes al 4.º trimestre (bases imponibles sujetas):

Compras corrientes sujetas al 16 % IVA	35,00
Exportaciones	9,00
Ventas en el interior sujetas al 16 % IVA	170,00
Ventas a comerciantes minoristas en R. equivalencia (16 % IVA)	8,00

► Determina la liquidación de IVA correspondiente al 4.º trimestre del ejercicio 2012.

► Solución

- Calculamos las liquidaciones correspondientes a los trimestres 1.º, 2.º y 3.º del ejercicio 2012:

IVA repercutido: $16\% (300,00 + 25,00 - 170,00 - 8,00) + 4\% (25,00 - 8,00) = 24,20 \text{ €}$.

- Calculamos la prorrata definitiva del año 2011 que se ha de aplicar al IVA soportado de las compras de los tres primeros trimestres del ejercicio 2012:

$PD = 100 \times [(275,00 + 17,00 + 45,00) / (275,00 + 17,00 + 45,00 + 75,00)] = 82\%$

IVA soportado deducible: $16\% \times 82\% \times (125,00 + 9,00 - 35,00) = 12,99 \text{ €}$.

Liquidación = $24,2 - 12,99 = 11,21 \text{ €}$.

Liquidación 4.º trimestre = liquidación anual – pagos realizados por liquidaciones trimestrales \pm regularización de bienes de inversión de años anteriores.

Liquidación anual = Repercutido anual – soportado deducible anual.

Prorrata definitiva año 2012 = $100 \times [(300,00 + 25,00 + 20,00) / (300,00 + 25,00 + 20,00 + 58,00)] = 86\%$.

IVA repercutido anual = $16\% \times (300,00 + 25,00) + 4\% \times 25,00 = 53,00 \text{ €}$.

IVA soportado deducible = $86\% \times 16\% \times (125,00 + 9,00) = 18,44 \text{ €}$.

Liquidación anual = $53,00 - 18,44 = 34,56 \text{ €}$.

Regularización bien inversión año 2011: no procede, al ser la prorrata definitiva el 82 %, y la del año 2010, 86 % (diferencia no superior a 10 puntos porcentuales).

Regularización bien inversión año 2010: calculamos la prorrata definitiva del año 2010:

$PD = 100 \times [(260,00 + 12,00 + 17,00) / (260,00 + 12,00 + 17,00 + 12,00)] = 97\%$.

Sí procede la regularización de bien de inversión del año 2010, al existir una diferencia de prorratas de 11 puntos (97 % – 86 %), por tanto:

$$\frac{(97\% - 86\%) \times 16\% \times 3}{5} = 0,01056$$

$L_4 = 34,56 - 11,21 + 0,01056 = 23,36056 \text{ €}$



3.7 La base imponible

La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedentes del destinatario o de terceras personas.

A. Regla general

Como norma para el cálculo de la base imponible tendremos en cuenta lo siguiente:

a) Se incluirá en la base imponible:

- El importe de la contraprestación.
- Las comisiones, los transportes, los seguros, los envases, los embalajes, etcétera.
- Las subvenciones vinculadas al volumen de operaciones.
- Los tributos que recaigan sobre la operación (excepto el IVA).
- Los intereses por retraso en el pago (siempre que no sean de una entidad financiera).

b) No se incluirán en la base imponible:

- Las indemnizaciones (siempre que no estén relacionadas con la operación de compraventa).
- Los descuentos y bonificaciones que aparezcan en factura.
- Las cantidades pagadas por cuenta y nombre del cliente por mandato del mismo (suplidos).

B. Reglas especiales

En los supuestos siguientes, la base imponible se calculará teniendo en cuenta unas normas específicas.

- a) En las operaciones en especie se considerará como base la que resulte de aplicar las condiciones normales del mercado.
- b) Para determinar la base imponible en el autoconsumo de bienes, deberemos tener en cuenta los siguientes elementos:
- Si los bienes son entregados sin ningún tipo de transformación, la base será el precio de adquisición.

Caso práctico 12



Una empresa mayorista dedicada a la comercialización de melones ha emitido una factura con el siguiente detalle (en euros):

• Venta de 5 000 kg de melón «piel de sapo» a un precio unitario de 0,2 €/kg	1 000,00
• Transporte	120,00
• Cajas de embalaje	250,00
• Intereses por pago aplazado	100,00

► Calcula la base imponible.

► Solución

• Precio de venta	1 000,00
• Transporte	120,00
• Embalaje	250,00
• Intereses	100,00

BASE IMPONIBLE = 1 470

Caso práctico 13



Un constructor vende a su hijo un piso, cuyo valor de mercado es de 100 000 €, por un precio de 70 000,00 €.

► Solución

La base imponible será 100 000,00 €, con independencia del precio cobrado.

Caso práctico 14



Un empresario utiliza para su autoconsumo productos cuyo coste asciende a 3 100,00 €, y con un valor en el mercado de 5 000,00 €.

► Determina la base imponible.

► Solución

La base imponible será de 5 000,00 €.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.8. Obligaciones formales



Caso práctico 15

Un empresario realiza la siguiente operación (en euros):

- Venta de 40 000 kg de melón «piel de sapo»
a 0,40 €/kg 16 000,00
- Transporte de la mercancía 800,00
- Embalaje especial 1 200,00
- Descuento comercial por volumen de compra 1 600,00

► Calcula la base imponible y el total de la factura.

► Solución

$$\text{BASE IMPONIBLE} = 16\,000,00 + 800,00 + 1\,200,00 - 1\,600,00 = 16\,400,00 \text{ €}$$

- Si los bienes son transformados, la base vendrá representada por el coste de los bienes o servicios utilizados, sin incluir el IVA.
- Si el valor de los bienes ha experimentado variaciones, se considerará base imponible el valor de mercado que corresponda al momento de efectuarse la entrega.

C. Modificaciones de la base imponible

La base imponible se verá reducida cuando:

- Se devuelvan envases y embalajes.
- Se efectúen descuentos con posterioridad a la emisión de la factura.



Caso práctico 16

Un empresario vende 200 maletas modelo Deley a 80,00 € unidad. En factura cargan portes por importe de 150,00 €. Calcula el tanto por ciento de descuento aplicado en ella si la base imponible es 14 870,00.

- Venta de 200 maletas modelo Deley
a 80,00 € 16 000,00
 - Descuento comercial D% de 16 000 .. - D% × 16 000,00
 - Portes 150,00
- Base imponible 14 870,00

► Solución

$$16\,000,00 - D\% \times 16\,000,00 + 150,00 = 14\,870,00 \Rightarrow D = 8\%$$

3.8 Obligaciones formales

Los empresarios y profesionales sujetos pasivos del IVA tienen el deber de cumplir ciertas obligaciones formales, que pueden clasificarse en:

- Obligación de declarar.
- Obligación de expedir y entregar facturas.
- Obligaciones de registro.

A. Obligación de declarar

Afecta a los siguientes capítulos de su actividad:

- Declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades sujetas al IVA en el plazo

y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

- Operaciones realizadas en cada periodo impositivo; determinar la deuda tributaria e ingresarla, en su caso.

$$\begin{array}{l} \text{IVA repercutido} \\ - \\ \text{IVA soportado} \end{array} = \begin{array}{l} (+) \text{ Ingreso} \\ \text{de Hacienda} \\ (-) \text{ Devolución} \\ \text{de Hacienda} \end{array}$$

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.8. Obligaciones formales



- Anualmente, en la forma y con las excepciones que se determinen reglamentariamente, información relativa de las operaciones económicas con terceras personas.

B. Obligación de expedir y entregar facturas

Los empresarios y profesionales están obligados a expedir y a entregar a sus clientes una factura por cada una de las operaciones que realicen, aunque estén exentas. Todas ellas deberán anotarse en un registro especial. Además, durante un plazo de seis años los sujetos pasivos deben conservar:

- Las facturas recibidas.
- Los duplicados de facturas que emitan.
- Los justificantes de las operaciones que emitan.
- Los justificantes contables de cada operación.
- Los documentos que contengan la liquidación del IVA ingresada por los sujetos pasivos a consecuencia de operaciones concertadas con terceros no establecidos.

C. Obligaciones de registro

Los empresarios y profesionales, independientemente de las obligaciones contables impuestas por otras normas, deberán llevar además los registros especiales que se establezcan para el IVA.

Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades tendrán que anotarse en dichos registros.

Además, la contabilidad debe permitir determinar con precisión tanto el importe del IVA repercutido a los clientes como el IVA soportado por el sujeto pasivo.

A continuación presentamos los rayados de los libros de registro necesarios para el control del IVA.

- a) Libro de registro de facturas emitidas (Véase Fig. 3.4).
- b) Libro de registro de facturas recibidas (Véase Fig. 3.5).
- c) Libro de registro de bienes de inversión (Véase Fig. 3.6).

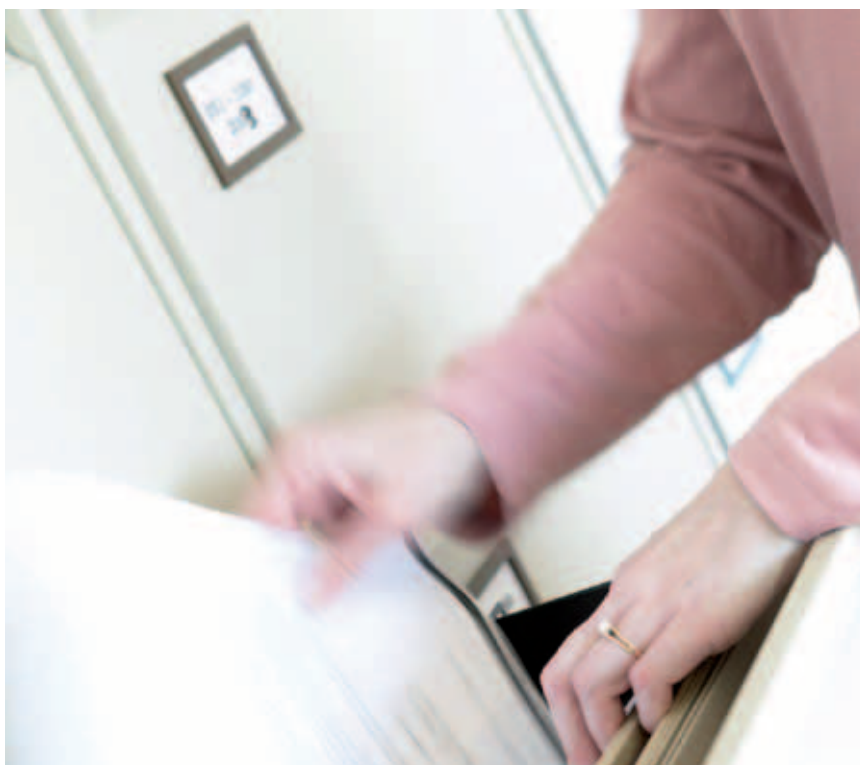


Fig. 3.3. Durante un plazo de seis años los sujetos pasivos deberán conservar las facturas y justificantes de las operaciones que realicen.

INGRESOS O VENTAS



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.8. Obligaciones formales

FECHA	N.º FRA.	CLIENTE		TIPO DE OPERACIÓN	VENTAS Base imponible	IVA REPERCUTIDO	TOTAL FACTURA
		NOMBRE	NIF/DNI				
				Suma anterior			
Suma y Sigue							

Fig. 3.4. Modelo de libro de facturas emitidas.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.8. Obligaciones formales



COMPRAS Y GASTOS

FECHA	DÍA	MES	AÑO	Justif. N.º	PROVEEDOR O PERCEPTOR DEL GASTO		TIPO DE OPERACIÓN	COMPRAS Base imponible	IVA SOPORTADO		TOTAL FACTURA
					NOMBRE	NIF			TIP	CUOTA	
							Suma anterior				
							Suma y Sigue				

Fig. 3.5. Modelo de libro de facturas recibidas.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.9. Operaciones exteriores

Detalle del bien _____						
Fecha de alta _____			Fecha de baja _____			
Proveedor _____		N.º Fra. _____		Aduana _____		N.º Doc. _____
Importe total _____		Base imponible _____		Tipo _____		Cuota _____
DATOS DEL AÑO DE ADQUISICIÓN		AÑO		PRORRATA APLICADA %		DEDUCCIÓN 1.º AÑO
AÑOS SIGUIENTES	VARIACIÓN		Regularización anual	Deducción inicial - Reg. anual	Cuota (1/5, dig., ant.) + ing.-dev.	Observaciones
	Prorrata	Diferencia				

Fig. 3.6. Modelo de registro de bienes de inversión

3.9 Operaciones exteriores

Cada día son más frecuentes las operaciones que la empresa realiza con otros países, entre los cuales podemos distinguir dos tipos: los de la Unión Europea y los del resto del mundo.

Realizamos operaciones con el exterior en los siguientes casos:

- **Adquisiciones intracomunitarias:** son compras de bienes a empresarios de otros Estados miembros de la Unión Europea. El gravamen se liquida integrándolo en la declaración liquidación que se presenta con todas las operaciones.
- **Importaciones:** compras realizadas a empresarios de otros países no comunitarios. El gravamen se liquida en la aduana.
- **Entregas intracomunitarias y exportaciones.**

Nos centraremos básicamente en las dos primeras.

A. Adquisiciones intracomunitarias

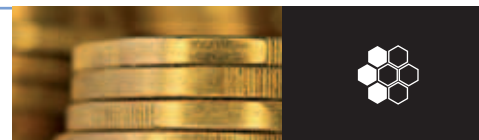
El tratamiento es distinto según se trate de particulares o de empresarios.

Las entregas de bienes a particulares tributan normalmente por el tipo impositivo del país de origen, es decir, del empresario que efectúa la entrega. Sin embargo, las entregas de bienes a empresarios o profesionales tributan por el tipo impositivo del país de destino, es decir, del empresario que realiza la adquisición intracomunitaria.

En las entregas de bienes a empresarios, las mercancías han de ser transportadas desde otro Estado miembro por el comprador, el vendedor o por un transportista que actúe en nombre de cualquiera de ellos. Si no hubiera transporte desde otro Estado miembro, el tratamiento de la operación sería de entrega interior en el Estado en que se realice.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.9. Operaciones exteriores



- Si un empresario de Toledo efectúa una compra a un empresario francés y éste transporta y entrega con su camión la mercancía al territorio de aplicación del impuesto (Toledo), se produce una adquisición intracomunitaria.
- Si un empresario español entrega mercancías a un empresario italiano, y éste, sin haberlas sacado del territorio español, se las entrega a otro empresario español, no hay operación intracomunitaria; se producen dos ventas: la primera es del empresario español al italiano y la segunda del empresario italiano a otro empresario español. Ambas operaciones son interiores.
- Se realizan operaciones intracomunitarias exentas cuando las adquisiciones se efectúan entre dos empresarios de dos Estados miembros para vender directamente la mercancía a otro empresario de un tercer Estado miembro. Por ejemplo, si un empresario español efectúa una compra a un empresario francés y le indica que la mercancía sea enviada a un empresario alemán, siendo éste cliente del español.

B. Importaciones

Casi todas las adquisiciones realizadas a un país no comunitario están sujetas al IVA, independientemente del fin a que se destinen y de la condición del importador. Algunas operaciones exentas de importaciones son las siguientes:

- Bienes por traslado de residencia habitual.
- Bienes en régimen de viajeros.
- Bienes de promoción comercial, etcétera.

Las adquisiciones intracomunitarias de un determinado periodo de declaración se reflejan en el Modelo 300, de tal forma que en la casilla 19 se anota la base imponible y en la 20 la cuota de IVA, y se deduce la misma cuota en la casilla 24.

El IVA deducible de las importaciones se anotará en la casilla 23.

Caso práctico 17



Un empresario dispone de los siguientes datos para realizar su declaración trimestral, Modelo 300, de IVA.

Operación	Tipo	Base imponible (euros)
Compras a empresas españolas	16 %	70 000,00
Compras a un empresario argentino	16 %	40 000,00
Compras a un empresario alemán	16 %	20 000,00
Ventas en el interior	16 %	90 000,00
Ventas a comerciantes minoristas en régimen especial	16 %	60 000,00

Liquidación:

- Ventas en el interior:
16 % s/ (90 000,00 + 60 000,00) 24 000,00 €
- Recargo de equivalencia:
4 % s/ 60 000,00 2 400,00 €
- Adquisiciones intracomunitarias:
16 % s/ 20 000,00 3 200,00 €

Total cuotas devengadas	29 600,00 €
• Compras interiores: 16 % s/ 70 000	11 200,00 €
• Importaciones: 16 % s/ 40 000	6 400,00 €
• Adquisiciones intracomunitarias: 16 % s/ 20 000	3 200,00 €
Total cuotas deducibles	- 20 800,00 €
A ingresar	8 800,00 €



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales

3.10 Regímenes especiales

La **ley del IVA** contempla una serie de regímenes especiales que tienen por objeto facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que de él derivan a un abanico de empresas que se caracterizan por su pequeño tamaño o por sus actividades.

Los regímenes especiales son:

- El régimen simplificado.
- El régimen especial para la agricultura, la ganadería y la pesca.
- El régimen especial para los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- El régimen especial de agencias de viaje.
- El recargo de equivalencia.

A. Régimen simplificado

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen han de determinar las cuotas de IVA a ingresar calculando el importe total de las **cuotas devengadas por operaciones corrientes**, imputando a su actividad los índices y módulos que, por el periodo anual, haya fijado el Ministerio de Economía y Hacienda, deduciendo del importe anteriormente calculado las cuotas derivadas de la adquisición o importación de bienes y servicios, así como las correspondientes a activos fijos que se hayan destinado a la actividad y el 1 % de las cuotas devengadas como cuotas soportadas de difícil justificación. La diferencia obtenida es el importe a

ingresar; se establece «un importe mínimo a ingresar» que se calcula aplicando un porcentaje (varía según la actividad) a la cuota devengada anual.

No podrán deducirse las cuotas derivadas de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, así como las cuotas soportadas fuera del ejercicio.

En las tres primeras declaraciones trimestrales, los sujetos pasivos cumplimentarán el modelo 310 y el modelo 311 en la declaración del cuarto trimestre.

Las tres primeras declaraciones son calculadas con los datos base del día 1 de enero, o bien del día de inicio de la actividad, si fuese posterior. Cuando no pueda determinarse algún dato o se trate de actividades de temporada, se tomarán los del año anterior; a la cuota devengada obtenida se le aplica el porcentaje trimestral (varía según la actividad), y el resultado es el importe a pagar cada trimestre (en los tres primeros).

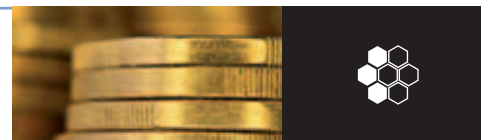
Si los datos base de cada módulo no fuesen un número entero, se expresará con dos decimales. Al finalizar el ejercicio, se regularizarán los datos base para su aplicación al 4.º trimestre.

Se considera que una persona empleada es la que realiza 1 800 horas anuales y que el personal asalariado menor de 19 años se computa en un 60 %.

Régimen	Carácter	Plazos	Sujetos
Régimen especial simplificado.	Renunciable.	La renuncia se ha de comunicar en la declaración de comienzo del ejercicio de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior.	Personas físicas que reúnan alguna de las siguientes condiciones: <ul style="list-style-type: none"> • Tener un volumen de operaciones del año no superior a 300 506 € (modificable en los presupuestos). • Realizar actividades económicas señaladas en el artículo 37 del reglamento del IVA. • Que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva por módulos, signos e índices del IRPF.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales



Caso práctico 18



Actividad: albañilería y pequeños trabajos de construcción en general (IAE 501.3).

Empresa de albañilería en la que trabajan el titular y dos personas asalariadas (una de ellas menor de 19 años); dispone de un local de 70 m² y un vehículo de 15 CVF.

El 1 de julio de 2010 contrata un empleado más, se computan 900 horas de trabajo.

Las cuotas soportadas en el ejercicio por adquisiciones de bienes y servicios corrientes ascienden a 1 610,00 €. Adquirió una perforadora (activo fijo) y el IVA satisfecho supone 752,00 €.

Módulos	Cuota devengada
Personal empleado (€/persona)	2 307,88
Superficie del local (€/m ²)	15,63
Potencia fiscal vehículo (€/CVF)	51,69

Cuota mínima: 9 % de la cuota devengada por operaciones corrientes; 2 % trimestral.

a) Cuota devengada por operaciones corrientes (datos base):

	euros
Personal empleado: $(1 + 1 + 1 \times 0,6) = 2,6$.	6 000,49
Superficie del local: 70 m ²	1 094,10
Potencia fiscal 15 CV	775,35
Total cuota devengada	7 869,94

b) Declaraciones de los tres primeros trimestres:

$$7 869,94 \times 2 \% = 157,40 \text{ € a ingresar cada trimestre}$$

Regularización:

c) Cálculo de las cuotas devengadas por operaciones corrientes del ejercicio:

	euros
Personal empleado: $(1 + 1 + 1 \times 0,6 + 900 / 1800) = 3,1$	7 154,43
Superficie del local: 70 m ²	1 094,10
Potencia fiscal 15 CV	775,35
Total cuota devengada	9 023,88
Cuotas soportadas	- 1 610
1 % s/ 9 023,88	- 90,24
Diferencia	7 323,64
Cuota mínima: 9 % \times 9 023,88	812,15
La cuota anual es la mayor de las dos anteriores	7 323,64

d) Declaración del 4.º trimestre:

	euros
Cuota anual	7 323,64
Cuotas ingresadas durante los trimestres anteriores: $157,4 \times 3 =$	- 472,20
IVA soportado en la adquisición de activo fijo	- 752,00
A ingresar	6 099,44

B. Régimen especial de ganadería y pesca

Régimen	Carácter	Plazos	Sujetos
Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.	Renunciable.	El sujeto pasivo por actividad está sometido a este régimen, pero puede renunciar y pasarse al régimen general. La renuncia ha de hacerse durante el mes de diciembre anterior al año en que va a surtir efecto. Si es inicio de actividad, en el mes anterior al comienzo de la misma. La renuncia tiene un efecto de tres años.	<p>Personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que cumplan alguna de las siguientes condiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> Realizar entregas de productos naturales obtenidos directamente en su explotación. Realizar servicios accesorios relacionados con la actividad principal y que no superen el 20 % de la cifra total de negocios en el ejercicio anterior.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales

El régimen consiste en la compensación a las producciones de las actividades acogidas mediante el abono de un tipo que no tiene la consideración de repercutido, sino que es un ingreso más del sujeto pasivo del régimen. En la actualidad el tipo impositivo es el 8 % para agricultura y el 7 % para ganadería. Así pues, el sujeto pasivo soporta las cuotas correspondientes a sus adquisiciones sin derecho a deducción, y como compensación por las mismas recibe del com-

prador de sus productos el tipo antes citado, que no tiene obligación de declarar ni de ingresar.

La **base** de la compensación será el precio de venta de los productos naturales, sin computar los gastos accesorios, como comisiones, transportes, seguros, etcétera.

Por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o expedición a otro Estado miembro de la UE, la entidad obligada al pago de la compensación es la Hacienda Pública.

Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que ellos realicen.

El comprador ha de expedir un recibo, por duplicado, que deberá contener los siguientes datos:

- Serie y número: la numeración será correlativa.
- Nombre y apellidos o razón social, NIF o CIF y domicilio del expedidor y del destinatario.
- Descripción de los bienes, lugar y fecha de la entrega.
- Precio de los bienes, porcentaje de compensación y cantidad a compensar.

El original firmado se quedará en poder del comprador y se entregará al vendedor una copia.



Fig. 3.7. La ganadería, así como la agricultura y la pesca, están incluidas en un régimen especial cuyo objetivo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.



Caso práctico 19

Don Felipe Caballero, empresario acogido al régimen especial de agricultura, ha efectuado compras de semillas, IVA incluido, por un importe de 2 000 €, y maquinaria por un importe de 50 000 € (IVA incluido).

Ha obtenido como ingresos:

- Ventas 30 000,00 €
- Transportes de ventas: 1 000,00 €

► Solución

El IVA soportado por la compra de semilla y maquinaria se incorpora como coste; a cambio recibe la compensación de 2 400,00 € (8 % sobre 30 000,00 €).



Caso práctico 20

Ropequin es un empresario acogido al Régimen especial de agricultura. Ha cobrado por venta de productos naturales a un cliente 8 000 €. Hemos de tener en cuenta que en el recibo se cargaron al cliente 440 € en concepto de portes.

► Determina el importe de productos vendidos, así como la compensación que el vendedor percibe por la venta.

► Solución

- Ventas V
- Compensación 8 % × V
- Portes 440,00

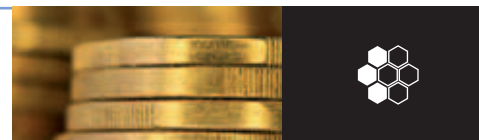
Importe líquido 8 000,00

$$V + 8\% \times V + 440 = 8\,000,00 \text{ €}$$

$$V = 7\,000,00 \text{ €}$$

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Régimenes especiales



C. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Régimen	Carácter	Plazos	Sujetos
Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.	Optativo.	Notificación a Hacienda durante el mes de diciembre del año anterior al que va a surtir efecto. Si es inicio de actividad, en el mes anterior al comienzo de las operaciones.	Empresarios que realicen habitualmente transmisiones de bienes usados (muebles), y bienes muebles que tengan la consideración de objetos artísticos, antigüedades u objetos de colección.

No tienen la consideración de bienes usados los utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo o por su cuenta.

Por ejemplo, un vendedor de equipos informáticos no puede aplicar a la venta de un equipo informático el régimen que haya utilizado en su actividad, ya que no se cumplirían los requisitos de haber sido utilizado previamente por un tercero, y ser adquirido con la finalidad exclusiva de la venta.

Las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes que van a ser revendidos no son deducibles, sin perjuicio de la deducción de las restantes cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, teléfono, alquileres, etcétera.

La **base imponible** es el margen de beneficio sin incluir el IVA. Se **calculará el margen** restando el precio de compra del precio de venta, ambos con el IVA incluido correspondiente a la operación.

En ningún caso el margen de beneficio puede ser inferior al 20 % del precio de venta, o del 10 % si se trata de automóviles de turismo.

El sujeto pasivo ha de expedir facturas de compra en las adquisiciones a las que no sean sujetos pasivos del IVA.

Debe llevar un libro de registro específico en el que conste: descripción del bien, número de factura de compra, precio de compra, número de factura de venta, precio de venta e IVA repercutido.

Caso práctico 21



Don Carlos Sierra se dedica a la compraventa de antigüedades, actividad en la que se aplica el régimen especial de bienes usados.

Vende un mueble del siglo XVIII por 26 000,00 € (IVA incluido), adquirido por 19 000,00 € (IVA incluido)

► Solución

- Margen de beneficio: $26\,000,00 - 19\,000,00 = 7\,000,00$ (IVA incluido)
 - Base imponible: $7\,000,00 \times 100 / (100 + 16) = 6\,034,48$
- Cuota devengada:** $6\,034,48 \times 16\% = 965,52$

Total **7 000,00 €**

(Nota. El margen de beneficio es superior al 20 % del precio de venta: $7\,000,00 > 20\% \times 26\,000,00$.)

Caso práctico 22



Basándonos en el caso anterior, supongamos que el precio de venta (IVA incluido) fuese de 21 000,00 €, sin que el precio de adquisición varíe:

► Solución

- Margen de beneficio: $21\,000,00 - 19\,000,00 = 2\,000,00$ (IVA incluido)

Como el margen de beneficio es **inferior al 20 % del precio de venta:**

$$2\,000,00 < 4\,200,00, \text{ es decir, } 20\% \times 21\,000,00,$$

entonces la base imponible se calculará de la siguiente forma:

- Base imponible: $4\,200,00 \times 100 / (100 + 16) = 3\,620,69$
- Cuota devengada:** $3\,620,69 \times 16\% = 579,31$

Total **4 200,00 €**



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales

D. Régimen especial de agencias de viaje

Régimen	Carácter	Plazos	Sujetos
Régimen especial de agencias de viajes.	Obligatorio.	En diciembre de cada año se deberá optar por el sistema de determinación de la base imponible para el año siguiente.	Agencias de viajes y operadores turísticos que actúen en su nombre como intermediarios, utilizando bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.



Caso práctico 23

La agencia de viajes Pino Verde organiza viajes de turismo por la costa peninsular española. En esta actividad es de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, y se ha optado por determinar la base imponible en forma global para cada periodo impositivo. Los servicios prestados al cliente (IVA incluido) han supuesto 36 000,00 € y las adquisiciones en beneficio del cliente (impuestos incluidos) 24 000,00 €.

► Determina la base imponible.

► Solución

$$36\,000,00 - 24\,000,00 = 12\,000,00 \text{ € (resultado previo)}$$

$$\text{Base imponible} = \text{Resultado previo} \times 100 / (100 + 16)$$

$$\text{Base imponible} = 12\,000,00 \times 100 / 116 = \mathbf{10\,344,83 \text{ €}}$$

La base imponible es el margen bruto que tiene la agencia de viajes por las operaciones a las que se puede aplicar este régimen especial.

Las opciones de cálculo para las bases imponibles que existen son:

- Operación por operación:

Margen bruto = Importe cobrado al cliente (sin IVA) – Adquisiciones en beneficio del viajero (con IVA).

- Forma global:

Resultado previo = Importe cobrado al cliente (con IVA) – Adquisiciones en beneficio del cliente (con IVA).

$$\text{Base imponible} = \frac{\text{Resultado previo} \times 100}{100 + 16}$$

E. Régimen especial del comercio minorista

Régimen	Carácter	Plazos	Sujetos
Recargo de equivalencia	Obligatorio.		Comerciantes minoristas que sean personas físicas y comercialicen al por menor artículos de cualquier naturaleza, con algunas excepciones.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales



El **recargo de equivalencia** se exigirá en las siguientes operaciones:

- Operaciones de venta que efectúen los empresarios a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.
- Adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes realizadas por los comerciantes minoristas.

El importe del recargo lo repercute el empresario que venda al minorista, y se ha de hacer de forma **separada**.

Tipo impositivo	Recargo equivalente
4 %	0,5 %
7 %	1 %
16 %	4 %

Caso práctico 24



Un comerciante minorista compra 200 docenas de huevos a 1,1 €/docena.

Determina el importe líquido de la compra.

► Solución

Cantidad	Precio	Importe
200	1,10	220,00
IVA: 4 %		8,80
Recargo equivalencia: 0,5 %		1,10
Total a pagar		229,90 €

Caso práctico 25



La empresa Supermercado Gómez efectúa la siguiente compra:

Artículo	Cantidad (uds.)	Precio (€)	Descuento comercial (%)
Tomate frito Grisú	300	0,40	6 %
Huevos el Truco	80	1,60	2 %
Atún en conserva Rial	200	1,30	5 %
Desodorante Olorex	190	3,00	2 %
Crema dental Deno	75	1,80	4 %
Paté pimienta Zoro	325	1,00	4 %

► Determina las cuotas de IVA y de recargo de equivalencia.

► Solución

- Calculamos las diversas bases imponibles:

– Base imponible al 4 % de IVA:

$$80 \times 1,6 \times 0,98 = 125,44 \text{ €}$$

(100 % – 2 % de descuento = 98 %)

– Base imponible al 7 % de IVA:

$$300 \times 0,40 \times 0,94 = 112,80$$

$$200 \times 1,30 \times 0,95 = 247,00$$

$$325 \times 1,00 \times 0,96 = 312,00$$

671,80 €

– Base imponible al 16 % de IVA:

$$190 \times 3,00 \times 0,98 = 558,60$$

$$75 \times 1,80 \times 0,96 = 129,60$$

688,20 €



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.10. Regímenes especiales



Caso práctico 25 (Continuación)

- Calculamos las cuotas de IVA:

$$\begin{array}{rcl} 125,44 \times 4\% & = & 5,02 \text{ €} \\ 671,80 \times 7\% & = & 47,03 \text{ €} \\ \hline 688,20 \times 16\% & = & 110,11 \text{ €} \end{array}$$

- Calculamos las cuotas de recargo de equivalencia (las bases imponibles son las obtenidas anteriormente):

$$\begin{array}{rcl} 125,44 \times 0,5\% & = & 0,63 \text{ €} \\ 671,80 \times 1\% & = & 6,72 \text{ €} \\ \hline 688,20 \times 4\% & = & 27,53 \text{ €} \end{array}$$



Caso práctico 26

La empresa Comercial Buchi está sujeta a recargo de equivalencia y ha pagado a sus proveedores por compras de 100 unidades de:

Productos de limpieza	56 000,00 €
Conservas	33 000,00 €
Leche	21 000,00 €

Los márgenes comerciales aplicados son:

- Productos de limpieza 45%
- Conservas 22%
- Leche 12%

► Calcula la diferencia existente entre la liquidación de IVA por régimen general y lo satisfecho por Recargo de Equivalencia.

► Si de cada producto se compran 100 unidades y el descuento global efectuado asciende a 1 200,00 €, determina el precio de compra por unidad de producto.

► Solución

- Determinamos las bases imponibles de cada producto, cuotas de IVA y las cuotas de recargo de equivalencia:

$$- \text{BI} + 16\% \times \text{BI} + 4\% \times \text{BI} = 56\,000$$

$$\text{BI} = 56\,000 / 1,2 = 46\,666,67 \text{ Base imponible de p. limpieza}$$

$$16\% \times 46\,666,67 = 7\,466,67 \text{ Cuota de IVA de p. limpieza}$$

$$4\% \times 46\,666,67 = 1\,866,67 \text{ Cuota de RE de p. limpieza}$$

$$- \text{BI} + 7\% \times \text{BI} + 1\% \times \text{BI} = 33\,000,00$$

$$\text{BI} = 33\,000 / 1,08 = 30\,555,56 \text{ base imponible de conservas}$$

$$7\% \times 30\,555,56 = 2\,138,89 \text{ Cuota de IVA de conservas}$$

$$1\% \times 30\,555,56 = 305,55 \text{ Cuota de RE de conservas}$$

$$- \text{BI} + 4\% \times \text{BI} + 0,5\% \times \text{BI} = 21\,000$$

$$\text{BI} = 21\,000 / 1,045 = 20\,095,69 \text{ base imponible del producto «leche»}$$

$$4\% \times 20\,095,69 = 803,83 \text{ cuota de IVA de leche}$$

$$0,5\% \times 20\,095,69 = 100,48 \text{ cuota de RE de leche}$$

$$\text{Total IVA soportado} = 7\,466,67 + 2\,138,89 + 803,83 = 10\,409,39$$

$$\text{Total cuotas de RE} = 1\,866,67 + 305,56 + 100,48 = 2\,272,71$$

- Aplicamos los márgenes comerciales a las BI de compras para determinar las BI de ventas y las cuotas de IVA repercutido.

$$- \text{BI de venta de p. limpieza: } 46\,666,67 \times 1,45 = 67\,666,67$$

$$\text{Cuota de IVA repercutido: } 16\% \times 67\,666,67 = 10\,826,67$$

$$- \text{BI de venta de conservas: } 30\,555,56 \times 1,22 = 37\,277,78$$

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

3.11. Operaciones realizadas en Canarias



Caso práctico 16 (Continuación)



Cuota de IVA repercutido: $7\% \times 37\,277,78 = 2\,609,44$
– BI de venta de leche: $20\,095,69 \times 1,12 = 22\,507,17$
Cuota de IVA repercutido: $4\% \times 22\,507,17 = 900,29$

Total cuotas de IVA repercutido: $10\,826,67 + 2\,609,44 + 900,29 = 14\,336,40$

Liquidación por r. general: $14\,336,40 - 10\,409,39 = 3\,927,01$

Pagado por recargo de equivalencia = 2 272,71

Diferencia 1 654,30

a) Determinamos el precio de compra unitario de cada producto:

BI de productos de limpieza: 46 666,67

BI de conservas: 30 555,56

BI de leche: 20 095,69

Coste total 97 317,92

– Bruto de compra total – Dcto. = coste total

Bruto de compra total – 1 200 = 97 317,92

Bruto de compra total = 98 517,92

– $K = \text{Coste total} / \text{Bruto de compra total}$

$K = 97\,317,92 / 98\,517,92 = 0,9878194$

– Importe bruto de p. limpieza = $46\,666,67 / 0,9878194 = 47\,242,11$

P. compra unitario p. limpieza = $47\,242,11 / 100 = 472,42$

– Importe bruto de conservas = $30\,555,56 / 0,9878194 = 30\,932,33$

P. compra unitario conservas = $30\,932,33 / 100 = 309,32$

– Importe bruto de leche = $20\,095,69 / 0,9878194 = 20\,343,49$

P. compra unitario de leche = $20\,343,49 / 100 = 203,43$

3.11 Operaciones realizadas en Canarias

El Decreto 2538 de 19-12-94, del Ministerio de Economía y Hacienda (BOE 31-12-94), desarrolla las normas relativas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

El Impuesto General Indirecto Canario es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en las formas y condiciones previstas en la ley y sus disposiciones de desarrollo, las entregas de bienes y servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes, cualquiera que sea la condición del importador.

Los tipos impositivos aplicables en las islas Canarias son inferiores a los vigentes en el IVA y se clasifican de la siguiente forma:

- **Tipo cero:** permite que todas las cuotas soportadas sean deducibles.
- **Tipo reducido:** actualmente se encuentra en el 2%.
- **Tipo general:** se exige el 4%.
- **Tipo incrementado:** se aplica el 12%.



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Conceptos básicos

Conceptos básicos



Ámbito de aplicación

Dentro del ámbito de aplicación se incluyen las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de **50 millas náuticas** y el espacio aéreo correspondiente.

Base de compensación

En el régimen especial de agricultura y ganadería: es el precio de venta de los productos naturales sin computar los gastos accesorios como comisiones, transportes, seguros, etcétera.

Bienes de inversión

Se definen como los bienes corporales, muebles o inmuebles, que están destinados, por su naturaleza, a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año y tienen un precio de adquisición superior a 3 005,06 €.

Entrega de bienes

Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Exención

La exención se concede sobre determinadas operaciones y no sobre sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones exentas no tienen derecho a deducirse el total del IVA soportado en sus compras.

Hecho imponible

El hecho imponible en el IVA se centra en las siguientes operaciones:

- Entrega de bienes.
- Prestaciones de servicios.
- Adquisiciones intracomunitarias.
- Importaciones.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por empresarios y profesionales.

Margen bruto

Es la diferencia entre la cantidad cargada al cliente, sin IVA, y el importe efectivo, IVA incluido, de las adquisiciones de viajes y prestaciones de servicios efectuadas por una agencia para la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero.

Obligaciones formales

Los sujetos pasivos del IVA tienen el deber de cumplir ciertas obligaciones formales, que pueden clasificarse en:

- Obligaciones de declarar.
- Obligación de expedir facturas.
- Obligaciones de registro.

Prestaciones de servicios

Se considera prestación de servicios toda operación que se encuentre sujeta y que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Principio de sujeción

Es importante señalar la necesidad de que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se desarrollen por parte de empresarios y profesionales para que se encuentren sujetas al impuesto.

Proceso recaudatorio del IVA

Se produce de forma plurifásica y sobre el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes o de prestación de servicios anteriores al escalón del consumo.

Prorrata

La prorrata permite diferenciar la parte de IVA soportado que cabe asignar o atribuir a las actividades para las que está establecida la deducción del IVA, a la vez que determina la parte que se puede atribuir a las actividades que no admiten la deducción del IVA.

Prorrata provisional

Corresponde a la definitiva del año anterior. En la última declaración liquidación del ejercicio se calculará la prorrata definitiva, en función de las operaciones realizadas durante el año, y se practicará la regularización de las liquidaciones.



Ejercicios propuestos



- 1 ¿Qué diferencia existe entre operaciones no sujetas y operaciones exentas?
 - 2 Estar exento de IVA, ¿es una ventaja o un inconveniente?
 - 3 Una empresa que se dedica a la fabricación de maquinaria realiza las siguientes operaciones:
 - Venta de maquinaria fabricada por la empresa.
 - Venta de maquinaria usada por ella.
 - Venta de valores mobiliarios.
 - Compra de sellos de correos.
 - Compra de materias primas.
 - Entrega de un muestrario de la maquinaria que fabrica.
 - Compra de un coche para el director de la empresa.
 - Compra de efectos comerciales.
 - Sueldo de los empleados.
 - Servicios deportivos y culturales.
- ¿Qué operaciones están sujetas, no sujetas y exentas de IVA?



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Actividades complementarias

Actividades complementarias



- 1 Indica si son verdaderas (V) o falsas (F) cada una de las siguientes cuestiones:
- a) El IVA es un impuesto directo que grava el consumo.
 - b) La compra de maquinaria para agricultura está sujeta al 7 % de IVA.
 - c) Generalmente, el IVA no supone coste alguno para la empresa.
 - d) Si realizamos un anticipo a un proveedor, no pagamos el IVA hasta que nos envíe la factura.
 - e) Los servicios que prestan los asalariados a las empresas son operaciones exentas de IVA.
 - f) El IVA soportado en las operaciones exentas plenas es deducible.
 - g) Las operaciones financieras están exentas y el IVA soportado es deducible.
 - h) Las exportaciones no se tienen en cuenta para el cálculo de la prorata definitiva porque son operaciones exentas plenas.
 - i) Si una empresa realiza exclusivamente operaciones exentas plenas, el IVA soportado no es deducible.
 - j) Los intereses por retraso en el pago cargados por una entidad financiera forman parte de la base imponible del IVA.
 - k) Si una sociedad anónima tuvo una facturación inferior a 300 506 € en el ejercicio anterior, se encontrará acogida al régimen simplificado, siempre que su actividad económica se encuentre adscrita a este régimen.
 - l) Los sujetos pasivos sometidos al régimen especial simplificado no están obligados a llevar libro de registro alguno.
 - m) Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura soportan IVA en sus adquisiciones, pero no es deducible.
 - n) En el régimen especial de bienes usados, el margen de beneficio estará constituido por la base imponible más el IVA en cualquier situación.
 - ñ) El sujeto pasivo del régimen especial de bienes usados ha de expedir una factura de compra por cada una de las adquisiciones que efectúe.
 - o) Los comerciantes minoristas son personas físicas y pueden optar por el régimen especial de recargo de equivalencia o por el régimen general.
 - p) En determinados casos, la base imponible del tipo impositivo de IVA no coincide con la base imponible de recargo de equivalencia.
 - q) Los comerciantes minoristas del régimen especial de recargo de equivalencia podrán deducir en sus liquidaciones el IVA soportado y el recargo de equivalencia.
 - r) En el régimen especial de recargo de equivalencia, en los bienes sujetos al 4 % de IVA, se aplica el recargo de equivalencia del 1 %.
 - s) Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no están sometidos a la liquidación del impuesto.
 - t) Si un empresario en Recargo de Equivalencia, compra fruta y paga de Recargo de Equivalencia 120 €, el importe líquido de la factura es 2 508 €.
 - u) Si un empresario en Régimen General de compra crema de cacao y el líquido de la factura supone 208,8 € la cuota de IVA soportado es 33,41 €.
 - v) Si al comprar conservas el importe líquido de la factura es 208,65 € el empresario acogido al Régimen



Actividades complementarias



General de IVA, tendrá un coste (Base imponible) de 195 €.

- x) Si un empresario en Régimen General, por la compra de lencería soporta de IVA 130,00 €, la base imponible de la misma es 812,50 €.
- y) Si un empresario en Recargo de Equivalencia por la compra de caramelos paga a su proveedor 144,00 €, la base imponible de la factura es 120,00 €.
- z) Si al comprar crema dental la cuota de IVA es 48,00 €, si el empresario está acogido al Régimen General, tendrá una base imponible de 1 200,00 €.

2 La empresa Asesinfor, S. L. se dedica al asesoramiento informático de empresas, y además parte de sus equipos informáticos los dedica para dar clases de informática a alumnos de la Universidad. Calcula la liquidación del IVA a partir de los datos siguientes:

Durante el ejercicio 2011, la prorrata definitiva del ejercicio fue el 65 % y se adquirieron dos ordenadores por importe de 7 750,00 € + IVA cada uno.

Durante el ejercicio 2001, se adquirió un ordenador por 1 900,00 € + IVA, y la prorrata definitiva fue el 90 %.

Las operaciones realizadas durante el año 2012 fueron las siguientes:

• Alquiler del local	7 500,00 €
• Luz y teléfono	1 750,00 €
• Material de oficina	900,00 €
• Gastos de personal	32 000,00 €
• Gastos por negociación de letras . . .	650,00 €
• Ingresos por asesoría a empresas . . .	52 000,00 €
• Seguro de robo e incendios	600,00 €
• Ingresos por clases impartidas	14 000,00 €
• Compra de ordenadores	3 750,00 €
• Gastos en limpieza de local	2 000,00 €

Los importes citados no incluyen IVA.

3 Un empresario acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca ha percibido por venta de productos 81 375,00 €. Dicho importe incluye 3 000,00 € en concepto de transporte.

► Determina la compensación que ha recibido el empresario.

4 Una empresa dedicada a la comercialización de varios productos presenta las siguientes operaciones trimestrales:

• Venta de artículos de droguería a comerciantes minoristas acogidos a recargo de equivalencia por	120 000,00 €
• Compra de artículos de droguería a un empresario francés por	40 000,00 €
• Compra de quesos a un empresario francés por	60 000,00 €
• Venta de quesos en el interior por	40 000,00 €
• Venta de quesos a hospitales por	30 000,00 €
• Gastos de personal	70 000,00 €
• Pago de alquiler de locales	30 000,00 €
• Compra de productos de limpieza a un empresario chileno por	34 000,00 €
• Compra de maquinaria a un empresario italiano por	63 000,00 €
• Gastos de suministros (luz y teléfono)	4 000,00 €
• Seguro de vehículos y locales	3 000,00 €
• Venta de productos de droguería en el interior	77 000,00 €
• Entregas gratuitas de muestras (quesos):	

20 unidades a 100 empresarios acogidos a recargo de equivalencia	2 000,00 €
25 unidades a 100 hospitales	2 500,00 €

► Calcula la liquidación trimestral de IVA (Modelo 300).



3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Actividades complementarias

Actividades complementarias



5 Una empresa nos presenta la siguiente información respecto a las bases imponibles y liquidación habida en un trimestre:

• Venta de ventanas	99 760,00
• Gastos de personal	10 000,00
• Compra de aluminio	48 720,00
• Alquiler de local	6 960,00
• Luz y teléfono	3 480,00
• Intereses c/c a favor	371,20
• Cobro a clientes	42 920,00
• Amortización préstamo	2 900,00
• Servicio de asesoría	1 392,00
• Limpieza de local	1 740,00
• Seguro de incendios	870,00
• Reparación de máquinas	2 668,00
• Pago a proveedores	39 440,00
• Compra equipo informático	4 060,00

► Determina la liquidación de IVA correspondiente.

6 Don Alberto Marín Tejada se dedica a la reparación de automóviles y bicicletas y está sujeto al epígrafe IAE 691.2. El titular tiene contratado un trabajador a media jornada (900 horas anuales) y el local dispone de 80 m². El 1 de julio contrata a un trabajador más a media jornada (450 horas).

► Determina las cuotas trimestrales de IVA si el IVA soportado anual asciende a 7 632,85 €.

Nota: cuota mínima, 30 % sobre la cuota devengada, 9 % trimestral.

Módulo	1	2
Definición	Personal empleado	Superficie del local
Unidad	Persona	Metro cuadrado
Cuota devengada por unidad (€)	6 220,48	12,02

7 La empresa WW realiza operaciones sujetas y exentas limitadas de IVA. Durante el ejercicio 2010 la prorrata definitiva del ejercicio fue el 75 % y las operaciones del año siguiente fueron las siguientes:

Operaciones	Trimest. 1	Trimest. 2	Trimest. 3	Trimest. 4
BI compras comunes 16 %	45 000,00	60 000,00	80 000,00	55 000,00
Ventas exentas limitadas	75 000,00	40 000,00	60 000,00	40 000,00
BI ventas sujetas 16 %	80 000,00	40 000,00	30 000,00	35 000,00
Exportaciones	10 000,00	20 000,00	15 000,00	—
Gtos. BI 16 % aplicados a per. exent. limit	8 000,00	9 000,00	6 000,00	4 000,00

► Calcula las liquidaciones trimestrales de IVA.

8 La empresa Comestibles Alfonso Ruiz está acogida al régimen especial en el recargo de equivalencia, y lo pagado a sus proveedores por las compras, así como lo cobrado por ventas efectuadas durante el ejercicio 2010, ha supuesto:

	Pagos	Cobros
Fruta	21 000 €	28 000 €
Congelados	36 000 €	42 000 €
Productos de limpieza	97 000 €	¿...?

► Determina lo percibido por venta de productos de limpieza si lo satisfecho por el régimen de recargo de equivalencia durante el ejercicio coincide con lo que el empresario hubiera pagado si estuviera en régimen general.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Actividades complementarias



Actividades complementarias

- 9 Completa la siguiente tabla teniendo en cuenta los datos que se ofrecen:

% IVA	16 %
Base imponible ventas (€)	100 000,00
Base imponible compras (€)	?
Ventas exentas limitadas (€)	54 000,00
Exportaciones (€)	26 000,00
Liquidación del IVA (€)	320

- 10 La empresa Comestibles Roro está sujeta al régimen especial de recargo de equivalencia.

► Completa con los datos que consideres convenientes, sabiendo que lo satisfecho por recargo de equivalencia asciende a 2 000,00 €.

Compras (IVA incluido 4%) _____

Compras (IVA incluido 7%) _____

Compras (IVA incluido 16%) _____

- 11 La empresa X compró un ordenador en 2010 por importe de _____ + 16 % de IVA. La prorata definitiva del ejercicio fue el _____ %.

Durante el año 2011 realizó compras por importe de _____ + 16 % de IVA. Las ventas exentas limitadas ascendieron a _____ y las exportaciones a _____.

Las ventas con derecho a deducción importaron _____ + 16 % de IVA. La liquidación anual de IVA del ejercicio 2011 fue de 1 990,00 €.

- 12 Completa la siguiente tabla teniendo en cuenta el régimen especial de bienes usados:

Artículo	A	B	C
Precio de compra (€)	?	210,00	?
Margen de beneficios (€)	?	?	45,00
Base imponible	?	?	?
Cuota IVA (€)	31,00	2 940,00	?
Precio de venta (IVA incluido) (€)	520,00	?	360,00

Los artículos usados objeto de compraventa corresponden a muebles.

- 13 Completa a tu juicio el siguiente cuadro teniendo en cuenta que la liquidación por régimen general ha de coincidir con lo que el empresario hubiera satisfecho si estuviera acogido al régimen de recargo de equivalencia:

Artículo	A	B	C
Precio de coste (€)	?	?	X
% IVA	7	16	4
Cuota soportada	?	?	?
% recargo equivalencia	1,0	4,0	0,5
PVP	?	?	2X
Cuota del IVA repercutido	?	?	?