

### Fiscalidad de las operaciones realizadas por la empresa

*En este capítulo nos centramos en el efecto que tiene el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las operaciones realizadas por los titulares de la actividad. Es importante destacar que este impuesto presenta un régimen general y varios regímenes especiales.*

*El régimen general es aplicable tanto al empresario individual como a la empresa societaria. Los regímenes especiales son los que, de forma más general, afectan a la pequeña y mediana empresa, siempre que el titular de la actividad sea un empresario individual (o asimilados). No son de aplicación a la empresa societaria.*

*Por último, se resumen otros impuestos indirectos que afectan a las operaciones realizadas por la actividad, independientemente de su forma jurídica: los Impuestos Especiales y Renta de Aduanas.*

#### 1. EMPRESA INDIVIDUAL Y EMPRESA SOCIETARIA: IVA RÉGIMEN GENERAL

##### 1.1 Introducción

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales cuyo coste asume el consumidor final del bien o del servicio. El IVA a ingresar se determina por la diferencia entre el IVA efectivamente devengado y el IVA soportado (deducible) en las compras, este sistema de deducción permite que a lo largo del proceso productivo se grave exclusivamente el valor añadido del bien o servicio.

En términos generales los empresarios para las actividades que se declaren, según la Ley del IVA, sujetas y no exentas están obligados a emitir factura en cada entrega de bien o prestación de servicio, en esta factura deberán especificar el precio del bien/servicio sobre el que repercutirá el tipo de IVA correspondiente (16%, 7%, 4%). Al estar sometidos a esta obligación, de forma automática adquieren el derecho de poder deducirse de estas cuotas de IVA devengadas, el IVA soportado deducible por sus compras en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

**EJEMPLO:** Para ilustrar mejor el funcionamiento del IVA, y sus efectos sobre la actividad empresarial se utiliza el siguiente ejemplo: supongamos un proceso productivo con tres fases (extracción, fabricación y comercialización); en cada fase existe un valor añadido de 100 unidades, el primer caso que vamos a ver es el funcionamiento del IVA en condiciones normales (en todo el proceso productivo, no hay ninguna fase que se declare exenta, el tipo impositivo de IVA que vamos a aplicar es el general del 16%):

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA repercutido	16
	Precio	116
IVA a liquidar por el primer empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	100
	Valor añadido	100
	Base Imponible	200
	IVA repercutido	32
	Precio	232
IVA a liquidar por el segundo empresario		16 (32 – 16)
3ª fase:	Precio de compra	200
	Valor añadido	100
	Base Imponible	300
	IVA repercutido	48
	Precio	348
IVA a liquidar por el tercer empresario		16 (48 – 32)

Las conclusiones que se extraen de este sencillo ejemplo son las siguientes: el empresario o profesional sujeto al IVA, por todas sus operaciones, es el encargado de trasladar al consumidor final el efecto del impuesto que recae sobre el valor añadido que ha tenido el bien o servicio a lo largo del proceso productivo, en este supuesto el consumidor final paga 348 unidades, el IVA asciende a 48 que sobre un valor añadido total de 300 supone exactamente el 16%.

Se cumple así una de las características del impuesto: su neutralidad de las distintas fases de producción y comercialización del producto. El consumidor final debido al funcionamiento correcto del IVA sabe que va a pagar el tipo de IVA aplicable en cada caso sobre el valor añadido total que ha tenido el bien o servicio a través de todo el proceso productivo.

Por otra parte, si el empresario está sometido al IVA por todas sus operaciones, (significa que por todas sus ventas está obligado a repercutir el IVA pues todas están declaradas según la normativa del IVA, SUJETAS Y NO EXENTAS), puede ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible por sus adquisiciones a terceros de bienes corrientes o de bienes de inversión.

Conviene en este punto resaltar lo siguiente: al empresario (ya sea persona física o jurídica) le interesa en general estar acogido al IVA, pues todas las cuotas soportadas que sean deducibles, podrán ser compensadas del IVA repercutido efectivamente devengado dentro del territorio de aplicación del impuesto.

Entendido el funcionamiento del IVA, se enumeran los puntos de la Ley que afectan al desarrollo de la actividad del sujeto pasivo:

- I. **Naturaleza:** El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.
- II. **Ámbito espacial:** El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio peninsular español y las Islas Baleares, con inclusión de las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a estos territorios. Se excluyen del ámbito del impuesto Canarias, Ceuta y Melilla.
- III. **Hecho imponible:** La delimitación del hecho imponible en el IVA, se estructura de la siguiente forma:
  - Hechos imponibles sujetos y definición de estos.
  - Delimitación IVA, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
  - Hechos imponibles no sujetos.
  - Hechos imponibles sujetos y EXENTOS. Exenciones limitadas, Exenciones plenas (Exportaciones y Operaciones asimiladas), Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, Exenciones en las importaciones de bienes.
  - Lugar de realización del Hecho imponible.
- IV. **Devengo del impuesto.**
- V. **Base imponible.**
- VI. **Sujetos pasivos.**
- VII. **Tipo impositivo.**
- VIII. **Deducciones y devoluciones.**
- IX. **Regímenes especiales.**

La estructura que se va a seguir en el desarrollo de estos apartados para una mayor clarificación de la operativa del IVA en las operaciones desarrolladas por los titulares de la actividad será:

- 1) La definición de los hechos imponibles sujetos, delimitación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y enumeración de los hechos imponibles no sujetos al impuesto. (Características Generales).
- 2) Tributación de las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (Operaciones interiores).
- 3) Tributación de las Operaciones de Tráfico Internacional. Operaciones intracomunitarias, importaciones, exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, regímenes suspensivos.
- 4) Liquidación del impuesto: tipos impositivos, deducciones y devoluciones.
- 5) Obligaciones Formales: facturación, contabilidad y modelos oficiales.

## 1.2 Características generales

En la forma y condiciones establecidas en la Ley, el IVA grava:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Desde el 1/1/93 está en vigor el Mercado interior en el ámbito de los países de la Unión Europea, esto ha supuesto la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera entre los Estados miembros.

Para permitir la libre circulación de bienes y personas ha sido necesario establecer una regulación específica para las operaciones intracomunitarias, que no se comprenden en los conceptos de importación / exportación.

El objetivo que trata de conseguir esta regulación es la tributación en destino (en el país en el que se adquieran los bienes) de todas las operaciones intracomunitarias. Así una compra de maquinaria por parte de un empresario establecido en Península o Islas Baleares a un empresario alemán, estaría gravada (cumpliéndose determinadas condiciones) al IVA del país de destino, en definitiva al 16%. El empresario, gracias a este sistema podría deducirse por esta compra la cuota de IVA correspondiente a esta Adquisición Intracomunitaria.

Sin perjuicio de que las Operaciones de Tráfico Internacional se estudien más detalladamente en apartados posteriores, sí que tenemos que referirnos a la terminología utilizada por la Ley del IVA, para distinguir la tributación específica de las Operaciones a desarrollar por el empresario:

- I. **Operaciones interiores:** entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares).
- II. **Adquisiciones Intracomunitarias / Entregas Intracomunitarias:** Operaciones de compra / venta realizadas con los Estados miembros de la Comunidad. La "Comunidad" a efectos del IVA, es el ámbito de aplicación del tratado de la Unión Europea a excepción de:
  - En España: Canarias, Ceuta y Melilla.
  - En Alemania: Isla de Helgoland y territorio de Büsingen.
  - En Francia: los Departamentos de ultramar.
  - En Grecia: Monte Athos.
  - En Italia: Livigno, Campione d'Italia y lago Lugano.
- III. **Operaciones de Exportación / Importación:** ventas / compras realizadas con terceros países no pertenecientes a la Unión Europea.

Según el apartado II) queda claro que las operaciones realizadas con Canarias, Ceuta y Melilla, se consideran exportaciones / importaciones a efectos de la Ley del IVA.

### 1.2.1 Delimitación entre el IVA y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Las operaciones sujetas al IVA no lo están al concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Estos

dos impuestos se excluyen entre sí, el IVA grava las operaciones empresariales y el ITP y AJD grava las no empresariales, sin embargo quedan sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (dentro de ITP y AJD) tributando por tanto al 6%:

- Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, cuando **estén exentos del IVA**. Si el sujeto pasivo renuncia a la exención existente en la Ley del IVA, este concepto no tributará por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino por IVA. (ver exenciones en operaciones interiores).
- Las siguientes transmisiones de valores (art. 108 de la Ley 24/1988 de la Ley del Mercado de Valores):
  - Transmisiones de valores en general, cuando cumplan las dos condiciones siguientes de forma simultánea:
    - 1ª. que los valores representen partes del capital social o patrimonio de entidades cuyo activo esté constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en territorio nacional.
    - 2ª. que como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio, o una posición que le permita el control. (esta condición no se cumpliría si la posición de control se ostentaba antes de la transmisión de acciones de forma indirecta: DGT 10/5/94).
  - Transmisión de acciones o participaciones sociales recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de una sociedad o con motivo de una ampliación de capital y siempre que entre la aportación y la transmisión no hubiera transcurrido el plazo de un año. En todo caso, si los bienes aportados formaban parte de la actividad empresarial o profesional, la operación quedaría sujeta a IVA y no a ITP.

### 1.2.2 Operaciones no sujetas

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un **único adquirente**, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades que el transmitente. Los requisitos para beneficiarse de la no sujeción son:
  - La transmisión debe comprender todos los bienes y derechos afectos a todas las actividades económicas que realice el empresario o profesional desde todos los establecimientos de que disponga en cualquier lugar, incluso los situados en el extranjero.
  - El adquirente tiene que continuar con la misma actividad que el transmitente.
  - Los bienes no pueden desafectarse de las actividades que determinan el beneficio fiscal, si se produjera implicaría el gravamen de la transmisión.

Se consideran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), al tipo del 6% las entregas y arrendamientos de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando esta operación no esté sujeta al IVA.

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, en el caso de fusiones, escisiones y aportaciones de activos realizada al amparo del régimen especial de Fusiones, Escisiones y Aportación de ramas de actividad establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ver capítulo de empresa societaria).
- Transmisión mortis-causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional a favor de adquirentes que continúen con la misma actividad del transmitente. Los requisitos para dis-

frutar de esta “no sujeción” son los mismos que para el primer apartado, pero a diferencia de este, la transmisión puede ser a favor de varios **adquirentes**. No se exigirá el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al tratarse de una transmisión lucrativa.

- Entregas gratuitas de muestras con fines de promoción comercial y servicios de demostración gratuitos (impresos u objetos de carácter publicitario).
- Servicios de personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.
- Servicios prestados a las cooperativas por los socios.
- Autoconsumo de bienes o de servicios cuando el sujeto pasivo no hubiese tenido atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición o importación de tales bienes o de sus elementos componentes.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios por entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria (salvo telecomunicaciones, agua, gas, calor, energía, transporte, servicios portuarios y aeroportuarios...etc.).
- Concesiones administrativas salvo las referidas a cesión de inmuebles o instalaciones en puertos, aeropuertos, y de infraestructuras ferroviarias así como la prestación de servicios en el ámbito portuario.
- Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

### 1.3 Operaciones interiores

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios constituyen los hechos imponible propios del IVA, al ser estos los que ponen de manifiesto las actividades empresariales o profesionales.

En términos generales definiremos como Operaciones Interiores aquellas entregas de bienes y /o prestaciones de servicios sujetas realizadas por los sujetos pasivos en el desarrollo normal de su actividad y que tienen lugar en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

#### 1.3.1 Definición de entrega de bienes

La Entrega de bienes se define en la Ley del IVA como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, aunque esta operación se efectúe mediante la cesión de títulos. Son bienes corporales el gas, el calor, el frío, y demás modalidades de energía.

También se consideran entregas de bienes otras operaciones en las que no se produce la transmisión del poder de disposición, pero sus efectos económicos son equiparables, estas son:

- Las aportaciones no dinerarias del patrimonio empresarial a las sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones en caso de liquidación o disolución.
- La transmisión de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.
- Las ventas con reserva de dominio, ventas a plazos de bienes cuyo dominio se reserva el transmitente hasta el pago del último plazo convenido. La ley extiende el concepto a las cesiones de bienes cuya venta se supedita a alguna condición suspensiva, que impida la transmisión del dominio hasta su cumplimiento.

- Cesiones de bienes por contratos de arrendamiento- venta y asimilados (arrendamiento con opción de compra desde el momento del compromiso de ejercitar la opción). A efectos del IVA, el arrendamiento financiero es una prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario ejercita su opción de compra o se compromete formalmente a ejercerla, en este momento se transforma en una entrega de bienes.
- El suministro de productos informáticos normalizados efectuado en cualquier soporte material cuando para su utilización no necesiten modificación sustancial. En caso contrario se considerará prestación de servicios.
- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de compra. Cuando el comisionista actúa en nombre propio se producen dos entregas que serán, en el supuesto de declararse sujetas y no exentas, gravadas por el IVA. **Ejemplo:** un comisionista recibe un bien para venderlo, esta primera entrega si se da en territorio de aplicación del impuesto resultará gravada por el IVA, cuando el comisionista efectúe la entrega de este bien al comitente se producirá la segunda entrega que también será gravada por el IVA.
- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados; el coste de los materiales debe exceder del 20% de la base imponible de la obra realizada, cuando la aportación no alcance el porcentaje señalado se consideran prestaciones de servicios. Si los materiales los aporta sólo el empresario, las ejecuciones de obra, ya sean sobre bienes inmuebles o muebles, se consideran entregas de bienes, si los aporta sólo el cliente se consideran prestaciones de servicios.

Se asimila a las entregas de bienes el autoconsumo, si en su momento se ejercitó el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en los siguientes supuestos:

- Transferencia del patrimonio empresarial al personal o al consumo particular. **Ejemplo:** un profesional compra un video, al afectarlo a su actividad se deduce la cuota de IVA soportado en esa adquisición, posteriormente lo transfiere para su uso privado, esto supone un autoconsumo gravado al 16%, cuya cuota, al ser consumidor final, no puede deducirse. En el supuesto de que al adquirir el video no ejercitara el derecho a la deducción de la cuota de IVA soportado, la posterior transmisión del activo para su uso privado, se consideraría autoconsumo no sujeto.
- Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio empresarial efectuadas sin contraprestación. Son los regalos o donaciones a terceros.
- Cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad. El gravamen de estas operaciones se justifica por la diferencia de porcentaje de deducción que se aplica en cada sector diferenciado.
- Afectación como bienes de inversión de bienes del circulante. En este caso sólo se produce autoconsumo bajo determinadas condiciones:
  1. Se produce autoconsumo gravado cuando el empresario esté sometido a prorrata (Ver apartado de prorrata).
  2. El cambio de afectación ha de producirse en la propia actividad o sector diferenciado.
  3. Cuando los bienes afectados se destinen a una finalidad que determine la exclusión o limitación del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, por ejemplo la fabricación de una moto que luego se destina al uso del titular de la actividad (ver apartado de deducciones).

### 1.3.2 Definición de prestación de servicios

Se consideran prestaciones de servicios según la Ley del IVA: toda operación sujeta que no sea entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, en particular se consideran prestaciones de servicios:

- Ejercicio de una profesión, arte u oficio.
- Arrendamientos de bienes, industria o negocio y empresas.
- Cesiones de uso o disfrute de bienes.
- Cesiones de los derechos de propiedad intelectual o industrial.
- Obligaciones de hacer y no hacer en contratos de venta en exclusiva.
- Ejecuciones de obra.
- Traspaso de locales de negocio.
- Transportes.
- Hostelería.
- Seguro, reaseguro y capitalización.
- Prestaciones de hospitalización.
- Préstamos y créditos.
- Utilización de instalaciones deportivas o recreativas.
- Explotación de ferias y exposiciones.
- Mediación, agencia y comisión por cuenta ajena.
- Suministro de productos informáticos específicos (previo encargo del cliente).

Se consideran operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso, los autoconsumos de servicios consistentes en:

- a) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en los supuestos de autoconsumo de bienes, del patrimonio empresarial o profesional, al patrimonio personal.
- b) Aplicación al uso particular o a fines ajenos a su actividad de bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional.
- c) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito (ejemplo: asesor fiscal que liquida el IRPF a los miembros de su familia).

### 1.3.3 Exenciones en operaciones interiores

La problemática del IVA aparece cuando la Ley de este impuesto declara EXENTAS determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los tipos de exenciones en el IVA son:

- Exenciones Limitadas: son exenciones que afectan a entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto, esta exención sólo afecta a la fase del proceso productivo que se declara exenta, pero no a las anteriores. El efecto sobre los precios finales es diferente según la exención se dé en una fase intermedia o en la fase final.
- Exenciones Plenas: son exenciones que afectan a la fase correspondiente a las operaciones de EXPORTACIÓN, y garantizan la neutralidad en el comercio exterior. A diferencia de las exenciones limitadas afectan a la fase que se declara exenta pero también a las anteriores,

pudiendo ejercitarse, por tanto el derecho a la devolución del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

En ambos casos, exenciones limitadas y plenas, la obligación del titular de la actividad es emitir la facturas sin IVA. Sin embargo en el caso de las exenciones plenas el exportador puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA, a diferencia de las exenciones limitadas donde el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado, por adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto, se pierde. En este último supuesto el coste del IVA se incorpora como mayor gasto del ejercicio variando el efecto fiscal en función del tipo impositivo al cual tribute la actividad.

#### Exenciones en operaciones interiores (exenciones limitadas)

**EJEMPLO:** Utilizando el mismo ejemplo del apartado de Introducción (3.1.1), supongamos que la segunda fase se declara exenta (exención limitada en una fase intermedia del proceso productivo):

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA	16
	Precio	116
IVA a liquidar por el primer empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	116
	Valor añadido	100
	Base Imponible	216
	IVA	–
	Precio	216
IVA a liquidar por el segundo empresario		–
3ª fase:	Precio de compra	216
	Valor añadido	100
	Base Imponible	316
	IVA	50
	Precio	366
IVA a liquidar por el tercer empresario		50

Al declarar exenta la segunda fase del proceso productivo, el esquema de funcionamiento normal del IVA se distorsiona dejando de cumplir una de sus principales características: la neutralidad entre las distintas fases del proceso productivo o de comercialización.

El consumidor final, sobre un valor añadido total de 300 unidades, paga 66 unidades por IVA, lo que supone un 22% de gravamen frente al 16% que se obtenía en el caso anterior.

Los efectos sobre el segundo empresario también son negativos: en la medida en que sus prestaciones de servicios, o entregas de bienes se declaran exentas, la obligación que tiene es de facturar SIN IVA; al no repercutir este impuesto desaparece su derecho de compensación de las cuotas de IVA soportado, por eso cuando adquiere al primer empresario lo hace por el total de la factura (216 unidades), no por el importe neto de IVA como en el caso anterior.

Si controla el sector donde realiza su actividad podrá trasladarlo íntegramente al siguiente productor (supuesto que hemos contemplado en este caso), que, a su vez tratará de pasarlo vía precio al consumidor final, que pagará la distorsión producida. Sin embargo, el efecto fiscal del IVA, en el caso de actividades sometidas a exención en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares), depende del tipo de gravamen al que tribute la actividad. En el supuesto que estamos contemplando podemos analizar dos casos:

- a) Titular persona física: si el gasto es deducible el efecto fiscal varía en función del tipo marginal aplicable en la tarifa del IRPF, suponiendo que sea el máximo, 45%, de la cuota soportada, en el ejemplo sólo podrá deducirse el 45 por ciento de 16 unidades monetarias.
- b) Titular persona jurídica: para el mismo ejemplo y suponiendo que la sociedad tributa al tipo general establecido en la Ley de Sociedades, el importe máximo que se podrá deducir será el 35% de 16 unidades.

Veamos ahora que ocurre si la fase que se declara exenta es la última (exención limitada en la última fase del proceso productivo), como la primera y segunda fase no se ven alteradas respecto al supuesto anterior nos centraremos en la 3ª fase:

3ª fase:	Precio de compra	232
	Valor añadido	100
	Base Imponible	332
	IVA	–
	Precio	332
IVA a liquidar por el tercer empresario		0

En este supuesto el efecto que tiene la exención sobre la formación de precios, es claramente beneficioso para el consumidor final que paga un 10,6% (32/300) sobre el valor añadido total, frente al 16% que le correspondería.

Las exenciones limitadas en la última fase del proceso productivo se centrarán por tanto en aquellos bienes o prestaciones de servicios que se quieran incentivar por razones de índole social (p.ej. Sanidad, Educación) o económica (para incentivar o proteger el ahorro de las personas físicas en productos financieros de seguros e inmobiliarios). Para el titular de la actividad el efecto es el mismo que en el caso anterior.

Según la Ley del IVA, se declaran exentas las siguientes entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto (exenciones limitadas):

- Servicios públicos postales.
- Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.
- Servicios de profesionales médicos.
- Entregas de sangre, plasma y demás fluidos y tejidos.
- Servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales.
- Servicios prestados a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades que ejerzan esencialmente actividades exentas o no sujetas. Por ejemplo Agrupaciones de Interés Económico.
- Entrega de bienes y servicios por la Seguridad Social.

- Servicios de asistencia social, protección de la infancia, juventud, tercera edad, minusválidos... etc.
- Educación y enseñanza, salvo la enseñanza de conductores de vehículos A y B y de naves y aeronaves deportivas.
- Clases particulares.
- Cesiones de personal por instituciones religiosas en actividades de asistencia sanitaria social y educación.
- Servicios de entidades sin finalidad lucrativa de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, incluidos los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, etc.
- Servicios relacionados con el deporte prestados por entidades públicas, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y entidades privadas de carácter social. No están exentos los espectáculos deportivos.
- Servicios de bibliotecas, museos, representaciones teatrales, cinematográficas y organización de exposiciones efectuadas por entidades de Derecho público o privado de carácter social.
- Transporte en ambulancia.
- Seguro, reaseguro, capitalización, incluidos los servicios de mediación y agencia.
- Sellos y efectos timbrados por importe superior a su valor facial.
- Operaciones financieras salvo gestión de cobro de efectos, depósito y gestión de cartera de valores. La exención se extiende a la intervención de fedatarios públicos en operaciones exentas y a la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, Entidades de Capital Riesgo, Fondos de Pensiones, Regularización del Mercado Hipotecario, Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación.
- Loterías y apuestas del Estado y Comunidades Autónomas.
- Entregas de terrenos rústicos no edificables.
- Entrega de terrenos como aportación inicial a las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. La exención no se extiende a las entregas siguientes:
  - Efectuadas en el ejercicio de la opción de compra en contratos de arrendamiento financiero.
  - Para su inmediata rehabilitación.
  - Para su demolición con carácter previo a una promoción urbanística.
- Arrendamiento y constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de:
  - Terrenos y construcciones agrarios salvo los dedicados a ganaderías independientes
  - Viviendas, garajes anexos y muebles arrendados conjuntamente. No estarán exentos los terrenos para estacionamientos de vehículos, depósito de mercancías y exposiciones ni los apartamentos turísticos.
- Entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas. (el sujeto pasivo no pudo deducirse las cuotas de IVA soportado en la adquisición, que tendrá que repercutir en el precio de venta posterior, si esta venta se gravase se produciría una doble imposición.

- Entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir (venta de una embarcación de recreo de uso privado propiedad de personas jurídicas, al no poder ejercitar en su momento el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, como veremos en el apartado de cuotas de IVA soportadas deducibles, no se gravará la venta para no provocar una doble imposición).
- Servicios profesionales de artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores, traductores y adaptadores.
- Entrega de materiales de recuperación: desperdicios o deshechos de hierro, acero papel, cartón, vidrio, etc.

Las exenciones relativas a los terrenos no edificables, Juntas de compensación, segundas y ulteriores entregas de edificaciones y entrega de materiales de recuperación pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo bajo determinados requisitos. Se resume a continuación el tratamiento fiscal de estos dos sectores económicos bajo el punto de vista del IVA:

1. *Operaciones inmobiliarias*: en las que en función de su tributación se distinguen dos bloques:

a) Entregas exentas:

- Terrenos no edificables (por lo tanto la entrega de terrenos edificables sí estará sujeta) y los terrenos entregados como aportación inicial a las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

b) Arrendamientos exentos:

- El arrendamiento de terrenos para explotaciones agrícolas (por lo tanto, la entrega de terrenos para otras actividades empresariales no estará exenta ni tampoco el arrendamiento con opción de compra, cuando la entrega esté gravada por este impuesto).
- El arrendamiento de edificios destinado a viviendas (el alquiler de edificios cuyo destino no vaya a ser el descrito, como por ejemplo locales de negocio, estará gravado por el IVA).

Como vimos en el apartado correspondiente, el IVA y el ITP se declaran incompatibles, sin embargo las operaciones inmobiliarias, declaradas por la Ley del IVA exentas, si estarán sometidas al gravamen por TPO, que se estipula en un 6%, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención.

**EJEMPLO:** Un empresario que realiza operaciones en territorio de aplicación del impuesto quiere adquirir un inmueble usado (en segunda transmisión) por valor de 150.000 euros. La inmobiliaria le ofrece, por el mismo precio, un inmueble nuevo.

Si el empresario adquiere el inmueble en segunda transmisión pagará el 6% en concepto de TPO, (9.000 euros), frente al 16% si lo adquiere en primera transmisión (24.000 euros).

Aunque el coste económico parece inclinar la balanza hacia el inmueble de segunda transmisión, al bajar el tipo impositivo del 16% al 6%, el coste fiscal soportado por el empresario en concepto de TPO tiene un tratamiento específico: se incorpora como mayor valor del activo y, en la medida que se vaya amortizando el activo el gasto será deducible. Sin embargo si el empresario soporta el IVA podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado (en este ejemplo 24.000 euros).

La compensación se produce de forma directa y por el total del impuesto soportado en la adquisición. En conclusión al empresario le interesará adquirir el inmueble en primera transmisión.

Es, en este supuesto, cuando aparece en la Ley del IVA la posibilidad de renunciar a la exención y que el vendedor aún tratándose de inmuebles “usados” emita factura con IVA, en vez de con TPO.

Los requisitos que ha de cumplir el sujeto pasivo, (en nuestro ejemplo el empresario que quiere adquirir el inmueble usado), para poder ejercitar el derecho a la renuncia a la exención son:

- Que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Que tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones.

Se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado cuando la prorrata del año (ver apartado de prorrata) sea del 100%. El porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición será el definitivo del año anterior o el que haya admitido la Administración para las deducciones anteriores al comienzo de la actividad. En la determinación del porcentaje de prorrata no se computarán las subvenciones a incluir en el denominador. (ver apartado de prorrata).

La renuncia a la exención se comunicará con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes y se practicará por cada operación. El adquirente debe justificar mediante una declaración suscrita por él, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto por la adquisición de los inmuebles.

En general, se le exige al adquirente que no realice operaciones (ventas) declaradas exentas limitadas por la Ley del IVA. En este supuesto y centrándonos en el ejemplo anterior al empresario le es indiferente adquirir el inmueble nuevo o usado pues en este último caso puede ejercitar el derecho a la renuncia de la exención y que la inmobiliaria le facture con IVA en vez de con TPO.

Si el adquirente de los bienes fuese un sujeto pasivo cuyas ventas están sometidas a exención limitada (por ejemplo una academia o un médico), el razonamiento sería distinto. Al estar sometidas sus ventas a exención limitada, no puede ejercer el derecho a la compensación por las cuotas de IVA soportado, incorporándose estas como mayor gasto. Por lo tanto le interesará más el inmueble usado (soporta el 6% por TPO) que el nuevo (soporta un 16% por IVA que no se puede deducir). Tampoco puede ejercitar la renuncia a la exención al no ser un sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por sus adquisiciones.

**2. Entrega de materiales de recuperación:** Se consideran exentas las siguientes entregas de materiales de recuperación (desperdicios o deshechos):

- Los de fundición de hierro y acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro y acero, siempre que el importe de las entregas en el año anterior no exceda de 1.202.024,21 euros, o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.
- Los de metales no férridos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos incluidos los aceros inoxidables.
- Los de papel, cartón o vidrio, siempre que las entregas en el año anterior no excedan de 300.506,05 euros o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.

La Administración puede autorizar la renuncia a la exención, si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que la renuncia sea solicitada en el mes de diciembre del año anterior al que deba de surtir efecto, o en el mes siguiente al momento en que se superen las cantidades del volumen de operaciones. La solicitud debe ir acompañada de un inventario de existencias de estos materiales.
- Que la renuncia afecte a la totalidad de los materiales de recuperación que comercialice el sujeto pasivo.
- Que el sujeto pasivo se comprometa al cumplimiento de las obligaciones exigidas en la Ley del IVA.

- Que el volumen de operaciones sea superior a cualquiera de las cantidades siguientes:
  - De materiales de hierro o acero, chatarra, o lingotes de chatarra de hierro o acero: 601.012,11 euros en el año o en el precedente.
  - De materiales no férricos o aleaciones, escorias, cenizas y residuos, incluidos los de acero inoxidable: 1.502.530,26 euros en el año en curso o en el precedente o 901.518,16 euros en el año en curso o en el precedente, o en cada uno de los dos años anteriores.
  - De papel, cartón o vidrio: 120.202,42 euros en el año en curso o en el precedente.
  - 60.101,21 euros, si cumpliéndose el resto de los requisitos se presta la garantía exigida por la administración.
- Que el sujeto pasivo sea titular de un establecimiento permanente para depósito y tratamiento de materiales de recuperación, como mínimo, durante el tiempo tenido en cuenta para determinar el cumplimiento de la condición de volumen de operaciones.
- Que haya llevado, durante el mismo plazo de tiempo del apartado anterior, un libro registro para la anotación de las operaciones relativas a estos materiales.

La autorización de la renuncia a la exención produce efectos para las entregas de estos materiales que se devenguen a partir de la fecha de su concesión. La solicitud de renuncia se entiende concedida si en el plazo de tres meses no recae resolución expresa sobre la misma, y debe hacerse constar en el censo de empresarios.

Una vez que se han descrito las operaciones que realiza el empresario (sujetas, no sujetas, sujetas y exentas), la siguiente cuestión a resolver por la Ley del IVA, es aclarar en qué supuestos se entienden estas realizadas en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

En definitiva se trata de delimitar cuando el empresario, por las operaciones sujetas y no exentas que realice en territorio de aplicación del impuesto (en adelante, aunque el territorio de aplicación del impuesto es Península e Islas Baleares, para simplificar nos referiremos a España) está obligado en sus entregas de bienes o prestaciones de servicios a repercutir el IVA al tipo impositivo correspondiente (16%, 7% ó 4%). A esto se refiere la Ley cuando habla del lugar de realización del hecho imponible, diferenciando entre los distintos hechos imponibles que se describieron en su momento.

En el siguiente apartado vamos a centrarnos en los dos supuestos de operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios.

### 1.3.4 Lugar de realización de las entregas de bienes

El criterio general para emitir la factura con el IVA aplicable es el de la sede del prestador.

Sin embargo se vulnera el criterio general en los siguientes casos particulares:

- En el supuesto que los bienes tengan que ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se emitirá la factura correspondiente con IVA, si se inicia la expedición en España.
- Entrega de bienes que sean objeto de instalación o montaje, en este caso se emitirá la factura con IVA en el supuesto de que la instalación o montaje se ultime en España.

- Entrega de bienes inmuebles, se emitirá factura con IVA, cuando el inmueble radique en España.
- Entregas de bienes a pasajeros de un buque, avión o tren en transporte en el interior de la Unión Europea, si el inicio del transporte es España y el destino un país miembro de la Unión Europea, los pasajeros pagarán el IVA español, en el supuesto que el viaje se inicie en un país de la Unión Europea y el destino sea España, los pasajeros pagarán el IVA del país perteneciente a la Unión Europea donde se ha iniciado el viaje.

### 1.3.5 Lugar de realización de la prestación de servicios

El criterio general para emitir la factura con IVA es el de la sede del prestador.

Se vulnera el criterio general en los siguientes casos particulares:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles (incluidos los servicios de vigilancia o seguridad), la factura de emitirá con IVA si el inmueble radica en España.
2. Servicios de transporte, se cargará el IVA por la parte de trayecto realizado en España.
3. Los siguientes servicios se entienden realizados en España cuando se presten materialmente en dicho territorio (criterio: lugar de prestación): los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, su organización y accesorios; los juegos de azar; los accesorios a los transportes o mercancías, prestados durante la realización de los mismos y relativos a las propias mercancías, como carga, descarga, transbordo, almacenaje y similares. También se encuadran en este apartado los servicios de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial.
4. Los siguientes servicios se consideran realizados en España, (por lo tanto se facturará con IVA):
  - a) Si el destinatario es empresario o profesional que actúe como tal, y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o tenga en éste un EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio (se aplica la regla inversa a la general, en vez de sede del prestador, sede del destinatario).
  - b) Se entenderá del mismo modo, que los servicios que a continuación se relacionan, tienen lugar en territorio de aplicación del impuesto, cuando estos se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o EP, desde el que se presten los servicios se encuentre en territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.
    - Derechos de autor, patentes, licencias, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial.
    - Cesión de fondos de comercio, exclusivas de compra o venta o derecho de ejercer una actividad.
    - Publicidad.
    - Asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales, y otros análogos excepto los relacionados con inmuebles.
    - Tratamiento de datos por procedimientos informáticos.
    - Traducción, corrección o composición de textos.

- Operaciones de seguro, reaseguro, capitalización o financieras (incluidas las que no gozan de exención).
- Cesiones de los servicios de personas físicas.
- Doblaje de películas.
- Arrendamiento de bienes corporales excepto medios de transporte y contenedores (en este último supuesto se aplica el criterio general, es decir en el caso de arrendamiento de medios de transporte, si el arrendador está establecido en España la operación estará sometida IVA y si no está establecido, no estará sujeto a IVA, en el supuesto de arrendamiento de otros bienes, el criterio sería al revés, si el arrendatario está establecido en España, la operación se someterá a IVA, si no está establecido en España la operación estará “no sujeta” a IVA).
- Obligaciones de no prestar cualquiera de los servicios anteriores.
- Mediación y gestión en las operaciones anteriores.

**EJEMPLO:** Un abogado, establecido en territorio de aplicación del impuesto presta servicios a diversos clientes, las facturas correspondientes a los servicios prestados por este profesional a efectos de la obligación o no de repercutir el IVA serán:

- Particular establecido en España: factura con IVA (particular se entiende como no empresario o profesional).
- Empresa establecida en España: factura con IVA.
- Particular establecido en un país de la Unión Europea: factura con IVA.
- Empresa establecida en un país de la Unión Europea: factura sin IVA.
- Particular establecido en Estados Unidos: factura sin IVA.
- Empresa establecida en Estados Unidos: factura sin IVA.
- Particulares establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla: factura con IVA.
- Empresas establecidas en Canarias, Ceuta y Melilla: factura sin IVA.

5. Servicios de mediación en operaciones distintas a las relacionadas con inmuebles, o indicados en el apartado 4º o 7º, se facturan con IVA cuando la prestación se realice en España.

6. Trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes tributarán o no en España según el siguiente esquema:

- Si la realización material es en España y el destinatario del servicio es un profesional o empresario perteneciente a un Estado miembro de la Comunidad que no suministra NIF, la factura se emite con IVA.
- En el mismo supuesto que el punto anterior pero el destinatario suministra el NIF, la factura se emitirá sin IVA.
- Si la realización material es en un país miembro de la Comunidad y el destinatario está establecido en España, la operación estará sujeta al IVA si el empresario español suministra un NIF atribuido por la Administración Española, esta cuota de IVA soportado se deducirá del IVA devengado en el interior del país. Si el empresario o profesional no suministra el NIF, se pagará el IVA del país comunitario correspondiente, el empresario espa-

ñol deberá solicitar a la hacienda del país comunitario la devolución del IVA soportado por la prestación del servicio. (esta gestión conlleva varios trámites, aparte de la no compensación directa con las cuotas de IVA devengadas, el plazo máximo establecido para la devolución de la cuota de IVA soportado en el país comunitario es de seis meses).

- Los servicios de reparación de vehículos matriculados en España realizados materialmente en este territorio, se facturan con IVA independientemente del NIF del destinatario del servicio.
  - Servicios de reparación de vehículos matriculados en otro Estado miembro y realizados materialmente en dicho territorio no estarán sometidos al IVA, aunque el destinatario comunique el NIF atribuido por la Administración Española.
  - Servicios de reparación, remolque, limpieza, refrigeración de vehículos y de intervención en situaciones de emergencia, prestados por empresario / profesional establecido en España a empresarios / profesionales establecidos en otro Estado miembro y respecto de vehículos matriculados en otro Estado miembro se facturan SIN IVA cuando se cumplan las siguientes condiciones: que el empresario comunique un NIF a la empresa española, de otro Estado miembro y que los vehículos objeto de este servicio sean posteriormente expedidos o transportados fuera de España.
7. Servicios de telecomunicación y los de mediación en los servicios de telecomunicación: estos servicios se facturarán con IVA en los siguientes casos:
- a) Cuando el destinatario sea empresario o profesional que actúe como tal y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio, con independencia del domicilio del prestador del servicio.
  - b) Cuando el prestador de los servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o EP, siempre que el destinatario de los servicios no tenga la condición de empresario o profesional con domicilio en el interior de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.
  - c) Cuando los servicios sean prestados por un empresario o profesional establecido fuera de la UE y el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio de aplicación del impuesto, utilizando los servicios en territorio de aplicación del impuesto.

En las letras b) y c), se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en territorio de aplicación del impuesto o en la Comunidad cuando se pague el servicio desde cuentas abiertas en entidades de crédito ubicadas en los citados territorios.

Con la nueva normativa se dejarán de gravar en nuestro país, los servicios prestados por empresarios radicados en la Comunidad a destinatarios no empresarios establecidos fuera de la Comunidad y que utilicen materialmente los servicios en territorio de aplicación del IVA (por ejemplo: empresa de telecomunicaciones francesa que opera en Península cuyos clientes son particulares australianos que pasan sus vacaciones en Península o Islas Baleares).

8. Servicios prestados por vía electrónica: a partir del 1 de enero del 2003 (según Ley 53/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), se definen estos servicios como los que consisten en la transmisión enviada y recibida por equipos de procesamiento y enteramente transportada por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos (por ejemplo: suministro y alojamiento de sitios informáticos, mantenimiento, suministro y actualización de programas, suministro de texto, imágenes, bases de datos, películas, música, juegos, emisiones culturales, artísticas, deportivas o enseñanza a distancia).

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto:

1. En cualquier caso, cuando el destinatario sea empresario o profesional con sede o Establecimiento Permanente (en adelante EP) en territorio de aplicación del IVA.
2. Si el destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional y está establecido o tiene domicilio habitual en Comunidad o no se sabe el domicilio, cuando los servicios se presten por empresario o profesional con sede o EP en el territorio de aplicación.
3. Si el destinatario no es empresario o profesional y tiene su domicilio en el ámbito de aplicación del IVA siempre que se presten desde la sede o EP de un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad.

En los dos últimos números se presume que el destinatario es residente en la Comunidad o en territorio de aplicación cuando se pague el servicio desde cuentas abiertas en entidades de crédito ubicadas en los citados territorios.

- Estas reglas de localización del comercio electrónico entrarán en vigor el 1 de julio del 2003.
- Adicionalmente se crea un régimen especial de carácter voluntario para empresarios o profesionales que presten estos servicios.

Por último, se incluye una cláusula de cierre para localizar en territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por vía electrónica y los del número 4, (cuando el destinatario sea un empresario o profesional) y los de radiodifusión, en todo caso. En los supuestos mencionados se entiende que la prestación del servicio tiene lugar en territorio de aplicación del impuesto, cuando la utilización o explotación efectivas se realice en Península e Islas Baleares, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

Para simplificar se ha utilizado de forma indistinta "territorio de aplicación del impuesto" o "España", aunque como es sabido el IVA sólo se aplica en Península e Islas Baleares, siendo este territorio el ámbito de aplicación de la Ley del IVA. De igual forma "empresarios o profesionales establecidos en España", se refiere a empresarios o profesionales establecidos en territorio de aplicación del impuesto, en definitiva, Península e Islas Baleares.

### 1.3.6 Devengo del impuesto

En este apartado la Ley del IVA especifica cuándo tiene el empresario la obligación de repercutir el IVA. En el caso de las entregas de bienes, como regla general, el impuesto se devenga cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, y en el caso de prestaciones de servicios cuando estos se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

### 1.3.7 Base imponible

1. **Regla General:** *importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas; este importe incluye:*
  - Los gastos generales: comisiones, portes, transporte, seguros y cualquier otro crédito derivado de la operación salvo los intereses por pagos aplazados que correspondan a un periodo posterior a la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios.

- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto (excepto las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA).
- Tributos que recaigan sobre las mismas operaciones salvo el IVA (por ejemplo los impuestos especiales).
- Cantidades retenidas en concepto de indemnización por incumplimiento de contrato o resolución de las operaciones (se trata de las arras o señal entregadas por el comprador y que el vendedor hace suyas en caso de rescisión del contrato por parte del comprador).
- Importe de los envases y embalajes.

**No se incluye** en la base imponible: lo que se perciba en concepto de indemnizaciones por concepto distinto al apartado anterior y que no constituya contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, los descuentos y bonificaciones y los suplidos por cuenta del cliente (sumas pagadas por cuenta y nombre del cliente por mandato expreso de este).

## 2. Reglas especiales.

- Contraprestaciones no dinerarias: precios de mercado.
- Entregas de bienes y servicios de diversa naturaleza: precios de mercado.
- Autoconsumo: valor de adquisición o coste de producción.
- Vinculación entre las partes: valor de adquisición o coste de prestación de los servicios.
- Contraprestación en moneda extranjera: cambio vendedor en el momento del devengo.

## 3. Modificación de la Base Imponible.

La base imponible determinada según el punto 1. y 2. puede ser reducida en las siguientes cuantías:

- Por el importe de los envases y embalajes devueltos.
- Por los descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la operación, siempre que sean debidamente justificados (los descuentos previos no integran la base imponible).
- Por la anulación total o parcial de la operación por resolución firme (judicial o administrativa) o por usos de comercio.

Una vez modificada la base, por alguna de las circunstancias anteriores, el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en los que se rectifique o anule la cuota repercutida. La liquidación por IVA del destinatario estará condicionada a la recepción de este documento que rectifique las facturas anteriormente emitidas.

Existen otros dos supuestos de modificación de la Base Imponible que, por su importancia tratamos de una forma más detallada:

### CASO 1) Cuotas de IVA repercutido correspondientes a créditos total o parcialmente incobrables.

Este es un supuesto voluntario de modificación de la base imponible, cuya realización está sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional.
- Que el crédito lleve impagado al menos dos años a contar desde la fecha de devengo, estando reflejada esta circunstancia en los libros registro de IVA.
- Que el cobro del crédito se haya reclamado judicialmente.

- Que la modificación se realice en los tres meses siguientes al final del plazo de los dos años señalados, ajustándose además a las siguientes reglas:
  - 1ª. No se podrá realizar la modificación cuando los créditos estén garantizados o afianzados o concedidos a entes o personas vinculadas.
  - 2ª. En caso de cobro parcial con anterioridad a la modificación, se entiende que en esta cantidad está incluido el IVA.
  - 3ª. La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

#### CASO 2) Impago de cuotas de IVA por Quiebra o Suspensión de Pagos.

También es un supuesto voluntario de modificación de la base imponible por parte del destinatario de la operación. Está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Debe haberse producido repercusión y falta de pago del principal y del IVA por el destinatario. Si el destinatario paga parte del importe o el precio de la factura sin el IVA, se entenderá que en este importe está incluido el impuesto.
2. Tiene que existir providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario, con posterioridad al devengo del impuesto (la modificación sólo afecta a las cuotas devengadas y no satisfechas con anterioridad a la providencia).
3. El devengo del impuesto y la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos o declaración de quiebra se produzca con posterioridad al 1-1-94.
4. Que el sujeto pasivo no haya afianzado o garantizado sus créditos, ni los tenga concedido a persona vinculada (en todo caso la modificación solo afectará a la parte no garantizada).
5. Las operaciones han debido ser facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.
6. La modificación debe ajustarse a los siguientes plazos: en el caso de suspensión de pagos, hasta el 15º día anterior a la celebración de la Junta de Acreedores; cuando se trate de quiebras hasta el 12º día anterior a la celebración de la Junta de examen y reconocimientos de créditos, o hasta la celebración del Convenio si es anterior a esta.

Ambos casos 1) y 2) deben de cumplir:

- Respecto del acreedor: las operaciones deberán haber sido facturadas y contabilizado en tiempo y forma, la modificación debe ser comunicada a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa (haciendo constar que no se trata de créditos excluidos), más una copia de la providencia o el auto judicial de la suspensión de pagos o quiebra del destinatario.
- Respecto del destinatario: debe hacer constar en la declaración-liquidación del periodo en que se reciban las facturas rectificativas, la minoración por las cuotas rectificadas, ha de comunicar a la AEAT en el plazo de presentación de la misma declaración liquidación, la recepción de las facturas rectificativas, especificando el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles.

**EJEMPLO:** Factura emitida por el proveedor al cliente 20.000 unidades monetarias (u.m.), IVA (16%) 3.200 u.m. El cliente sólo paga 5.000 u.m.

Según lo expuesto este importe se entiende con IVA incluido, por lo tanto debemos obtener la base imponible y la cuota de IVA pagada en este importe:

$$5.000/1.16 = 4.310 \text{ u.m.}$$

Correspondiendo la diferencia hasta 5.000 u.m al importe de IVA abonado (690 u.m.).

El crédito fiscal comprenderá la diferencia del IVA no satisfecho:

$$3.2000 - 690 = 2.510 \text{ u.m.}$$

**EJEMPLO** Con los mismos datos que en ejemplo anterior, pero la fecha de realización de la operación es el 1 de abril del año "n".

Declaración del proveedor presentada el 20-7-año "n", con los siguientes datos:

- Otras cuotas de IVA devengadas: 4.000 u.m.
- IVA correspondiente a la venta efectuada al cliente: 3.200 u.m.
- Total cuotas de IVA devengadas en el segundo trimestre del ejercicio: 7.200 u.m. (4.000 + 3.200).

Las cuotas de IVA soportados para el mismo período ascienden a 3.500 u.m.

La liquidación por el IVA del segundo trimestre del ejercicio será:

IVA devengado en operaciones interiores..... 7.200

IVA soportado en operaciones interiores ..... - 3.500

A ingresar..... 3.700

Declaración del cliente presentada el 20-7-año "n", con los siguientes datos:

- Cuotas de IVA devengado en el trimestre: 13.000 u.m.
- Cuotas de IVA soportado en el mismo período 3.000 u.m.
- Cuota soportada por la compra al proveedor: 3.200 u.m.
- Total cuotas de IVA soportado: 6.200 u.m. (3.000 + 3.200).

La liquidación por IVA correspondiente al segundo trimestre será:

IVA devengado en operaciones interiores ..... 13.000

IVA soportado en operaciones interiores ..... - 6.200

A ingresar ..... 6.800

El cliente tiene la providencia de admisión a trámite de la suspensión de pagos el 1-1-año n+1.

Se emite la correspondiente factura rectificativa por parte del proveedor:

- Precio 20.000
- IVA 0

La declaración de IVA para el primer trimestre del año n+1 será la siguiente, suponiendo que las cuotas devengadas ascienden a 5.000 u.m.y las soportadas a 2.000 u.m.:

IVA devengado en operaciones interiores .....	5.000
IVA soportado en operaciones interiores .....	<u>- 2.000</u>
Diferencia .....	3.000
Minoración por rectificación .....	<u>- 3.200</u>
A compensar .....	- 200

La declaración de IVA del cliente, suponiendo que ha suspendido todas las operaciones mercantiles:

IVA devengado en operaciones interiores .....	0
IVA soportado en operaciones interiores .....	<u>0</u>
Diferencia .....	0
Ingreso por rectificación .....	3.200

### 1.3.8 Sujeto pasivo

Serán sujetos pasivos de IVA en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios:

- a) Como regla general las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- b) Como regla especial (regla de inversión del sujeto pasivo), los empresarios y profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas cuando:
  - Estas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Ejemplo: si una empresa de publicidad italiana presta servicios a una empresa residente en Península o Islas Baleares, la empresa, destinataria de los servicios es la obligada al pago del IVA, debe repercutírselo a sí misma mediante factura para el ejercicio del derecho a la deducción, esta deducción no está condicionada al pago previo de la cuota reflejada en los documentos, en definitiva, la cuota de IVA que se autorepercuta el empresario o profesional pasa en el siguiente periodo a ser cuota de IVA soportado deducible, verificándose la neutralidad del IVA en este tipo de operaciones.
  - Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas (a estos efectos se consideran como tales los que se utilicen normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, como lingotes, laminados, chapas hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no estén destinados, normalmente al consumo). Desde el 1-1-00 en las entregas de oro de inversión con renuncia a la exención, el sujeto pasivo es el adquirente, así como también lo será en entregas de materias primas o productos de oro que no se destinen al consumo final y que tengan una ley superior a 325 milésimas.

### 1.3.9 Repercusión del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados a repercutir íntegramente el impuesto y el destinatario de la operación a su vez, está obligado a soportar esta repercusión siempre que se ajuste a la ley. Los requisitos para esta repercusión son de dos tipos:

- Formales: salvo excepciones la repercusión ha de efectuarse en factura o mediante documento análogo. La cuota repercutida debe figurar separadamente de la base imponible, con indicación del tipo impositivo aplicado. La deducción de la cuota repercutida sólo podrá efectuarse por el destinatario, cuando la repercusión se ajuste a lo indicado.
- Temporales: la repercusión debe realizarse al tiempo de expedir factura, no más tarde de un año desde la fecha de devengo.

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que eludan la correcta repercusión mediante acción u omisión culpable o dolosa.

A partir del 1-1-03:

- El documento expedido por el destinatario en caso de inversión del sujeto pasivo se denomina factura y no, como hasta ahora, documento sustitutivo de la factura.
- Se introduce en la Ley la posibilidad de que la factura sea expedida por el cliente o un tercero en nombre y por cuenta del que entregue bienes o preste servicios.
- Si emite el cliente, se exige acuerdo entre las partes formalizado por escrito y deberá garantizarse la aceptación de la factura.
- Se prevé en la Ley la posibilidad de emisión de factura por vía telemática, exigiendo sólo que el destinatario haya dado su consentimiento y que los medios electrónicos garanticen la autenticidad e integridad del contenido. Hasta ahora se exigía la autorización administrativa para utilizar este método.
- La administración, si lo considera necesario en actuaciones de comprobación, podrá exigir la traducción al castellano de las facturas que documenten operaciones efectuadas en territorio de aplicación del IVA y de las facturas recibidas por personas aquí establecidas.
- Se regula la conservación de copias de facturas emitidas y de facturas recibidas por medios electrónicos, permitiendo que esta obligación se cumpla por un tercero. En caso de conservación electrónica de facturas, se deberá garantizar a la Administración Tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. Esta obligación será independiente del lugar de conservación de las facturas.
- Se aclara que en el derecho a deducir cuotas justificadas con un documento rectificativo (ver apartado 1.3.7. punto 3.- Modificación de la base imponible), sólo puede ejercitarse en el período en el que se reciba o en los siguientes.

## 1.4 Operaciones de tráfico internacional

Las operaciones de tráfico internacional según la Ley del IVA son:

1. Operaciones con terceros países: son las operaciones que realiza el empresario o profesional con países no pertenecientes a la Unión Europea, en definitiva, exportaciones e importaciones.

- Operaciones comunitarias: las realizadas con países comunitarios, Adquisiciones Intracomunitarias de bienes (compras a países pertenecientes a la comunidad) y Entregas Intracomunitarias de bienes (ventas a países pertenecientes a la Unión Europea).

El funcionamiento del IVA, respecto de las operaciones de venta en el tráfico internacional, ya sea como exportación o como entrega comunitaria (bajo determinadas condiciones), se basa en la neutralidad del impuesto, de tal forma que el destinatario de nuestros productos no se vea gravado por el IVA aplicable en Península e Islas Baleares, sino por los impuestos indirectos que proceda según el sistema fiscal vigente en el país del destinatario. En este mismo sentido, el importador o los que efectúen Adquisiciones intracomunitarias (bajo determinadas condiciones), no se verán gravados por los impuestos indirectos del país de origen, sino por los aplicables en territorio de aplicación del impuesto (IVA, Impuestos Especiales).

Se definen cada uno de los conceptos, incluidos en este apartado según la ley del IVA:

#### 1.4.1 Exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. Exenciones plenas

Exportaciones y Entregas intracomunitarias de bienes: son las entregas de bienes expedidos o transportados con destino a terceros países (exportaciones) o a los demás Estados miembros (entregas intracomunitarias). Se regulan de igual forma que las entregas realizadas en territorio de aplicación del impuesto pero los dos conceptos están exentos de IVA y originan el derecho a la deducción. Son exenciones plenas.

Las Exenciones Plenas afectan a la última fase del proceso productivo, pero tienen efecto sobre las anteriores, en definitiva, se puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducible.

**EJEMPLO:** Para explicar su funcionamiento se recurre al ejemplo utilizado en la introducción de este capítulo. Proceso productivo de tres fases, la última es la destinada a la exportación / entrega comunitaria. En cada fase del proceso productivo hay un valor añadido de 100. La primera y la segunda fase no sufren modificación alguna respecto al funcionamiento normal del IVA, es la tercera fase la que es afectada por la exención plena al producirse la salida del bien del territorio de aplicación del IVA.

1ª fase:	Valor añadido	100
	IVA	<u>16</u>
	Precio	116
IVA a liquidar por el empresario		16
2ª fase:	Precio de compra	100
	Valor añadido	100
	Base Imponible	200
	IVA	<u>32</u>
IVA a liquidar por el empresario		16 (32 – 16)
3ª fase:	Precio de compra	200
	Valor añadido	100
	Base Imponible	300
	IVA	–

Precio	<u>300</u>
IVA a liquidar por el empresario	- 32 (0 – 32)

El empresario puede ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas, (en el **ejemplo** él compra por 232 unidades donde 32 es el importe correspondiente al IVA soportado en esa adquisición). La mercancía sale de nuestras fronteras sin ninguna carga fiscal, exactamente por el valor añadido total que ha tenido a lo largo del proceso productivo. Cuando llegue a su lugar de destino la hacienda correspondiente lo gravará con los impuestos indirectos que correspondan. La exención plena favorece, por tanto, la salida de bienes producidos en Península e Islas Baleares a terceros países al no distorsionar la formación de precios exteriores.

Como ya se ha comentado, se consideran OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES, y por lo tanto gozan del mismo esquema de tributación en el IVA, **las entregas destinadas a otro Estado miembro de la UE**, siempre que el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como empresario (p.ej. una Universidad) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado miembro. (Las entregas de medios de transporte nuevos desde Península e Islas Baleares a otro país perteneciente a la UE también se considera operación asimilada, por lo tanto, no llevará el IVA aplicable en España, sino el del país de destino de esos vehículos).

A continuación se enumeran las **exenciones en Exportaciones y Operaciones Asimiladas (EXENCIONES PLENAS)**:

*a) Exenciones en Exportaciones:*

- I. Entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea (UE).
- II. Entregas de bienes expedidos fuera de la UE por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier medio de transporte de uso privado. (Se incluyen en este concepto las entregas de bienes a viajeros con residencia fuera de la UE siempre que los bienes salgan efectivamente de la UE y no constituyan expedición comercial).
- III. Trabajos sobre bienes muebles adquiridos para ser expedidos fuera de la UE. Se excluyen la reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.
- IV. Entregas a organismos para su exportación fuera de la UE en actividades humanitarias, caritativas o educativas.
- V. Servicios, incluidos el transporte, relacionados directamente con las exportaciones de bienes.
- VI. Prestaciones de mediación por cuenta de terceros en operaciones de exportación.

*b) Operaciones Asimiladas a las exportaciones. Exenciones:*

- I. Entregas, reparaciones, fletamento y arrendamiento de buques y aeronaves afectos a la navegación internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca costera así como buques de guerra.
- II. Entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos equipos de pesca, que se encuentren a bordo de los buques y aeronaves del punto I.

- III. Avituallamiento y servicios a los buques y aeronaves indicados en el punto I.
  - IV. Entregas y servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares o con organismos internacionales.
  - V. Entregas de oro al Banco de España.
  - VI. Transporte marítimo o aéreo de viajeros procedentes de o con destino a puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
  - VII. Servicios públicos de telecomunicación prestados a empresas establecidas en el extranjero cuando se hubiesen iniciado fuera del territorio de aplicación del impuesto, incluidos los iniciados en buques o aeronaves que naveguen fuera de dicho territorio.
- c) *Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos*: están exentas las entregas de bienes y servicios destinadas a zonas francas y depósitos francos y los bienes y servicios para ser incorporados a plataformas de perforación o explotación.
- d) *Exenciones relativas a regímenes aduaneros suspensivos y fiscales*: están exentos los bienes destinados al tráfico de perfeccionamiento activo o en importación temporal así como los servicios relacionados con estas entregas.
- e) *Exenciones en entregas destinadas a otro Estado miembro*: están exentos los bienes expedidos al territorio de otro Estado miembro, si el adquirente es empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal (p.ej. una Fundación establecida en Francia) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado (el adquirente debe de comunicar al proveedor establecido en España su NIF a efectos del otro Estado. Por su parte, el proveedor también debe de comunicar el NIF facilitado por la Administración Española, al cliente establecido en otro Estado miembro), las entregas de medios de transporte nuevos por parte de empresarios o profesionales establecidos en España a adquirentes establecidos en la UE, en todo caso se declaran exentos.

#### 1.4.2 Adquisiciones intracomunitaria de bienes. Exenciones

Según la Ley del IVA, será Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB), la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, expedidos o transportados a España, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro. En esta sencilla definición podemos destacar dos elementos: debe de tratarse de bienes corporales y, además, éstos bienes deben de transportarse desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto. Las adquisiciones intracomunitarias tienen que estar efectuadas a título oneroso.

Para que se produzca el correcto funcionamiento del IVA en las AIB (en definitiva que se grave la operación en el país en el que se adquieran los bienes, en este caso España), además de las condiciones establecidas para la transmisión (que se trate de bienes corporales transportados desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto), el adquirente tiene que ser un empresario o profesional o una entidad jurídica que no actúe como tal.

La ventaja para el empresario establecido en territorio de aplicación del impuesto que, cumpliendo las condiciones, efectúa AIB, radica en la compensación de la cuotas de IVA. En definitiva, al adquirir bienes a un país comunitario se autorepercute el IVA al tipo impositivo correspondiente, esta cuota de IVA podrá compensársela en la liquidación de IVA correspondiente al trimestre en que efectuó la AIB (ver apartado de Deducciones). Si el empresario tributara en el país comunitario de donde proceden los bienes, tendría que solicitar la devolución del IVA, a la hacienda del país comunitario (el plazo general para que la devolución sea efectiva es de seis meses).

Antes de enumerar las AIB que se consideran exentas, es importante definir el *Régimen Particular de determinadas personas según el cual*:

**No estarán sujetas al IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto** (pero si al IVA del Estado miembro de origen de los bienes) las siguientes adquisiciones intracomunitarias de bienes:

Las realizadas por :

- Sujetos pasivos acogidos al régimen de la agricultura por los bienes para el desarrollo de su actividad.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones sin derecho a la deducción del IVA soportado (en definitiva que todas sus operaciones están sometidas a exención limitada).
- Personas jurídicas que no actúen como empresarios.

La no sujeción se aplicará cuando el importe de las adquisiciones no haya superado en el año anterior o durante el año en curso 10.000 euros o cuando el sujeto pasivo opte por la tributación en destino.

**En resumen**, mientras no se produzca la unificación fiscal dentro de la UE, que definirá un esquema impositivo general respecto al IVA, los sujetos pasivos enumerados en este apartado, al actuar como consumidores finales (soportan el IVA, pero no se lo pueden deducir), pueden optar por tributar en las adquisiciones tributarias que realicen, siempre que no superen el importe de 10.000 euros, con el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto (16%, 7% o 4%) o con el IVA del país miembro con el que efectúen la adquisición intracomunitaria.

### **Exenciones en las Adquisiciones intracomunitarias de bienes:**

- I. AIB cuya entrega en territorio de aplicación del impuesto hubiese estado exenta o no sujeta. Con esta exención se trata de equiparar el trato fiscal de las entregas de bienes en territorio de aplicación del impuesto (operaciones interiores), con las operaciones intracomunitarias, de tal forma que la AIB de un bien que en territorio de aplicación del impuesto se hubiese declarado exenta, también se declare exenta en operaciones intracomunitarias.
- II. AIB cuya importación hubiese estado exenta. La razón de esta exención es la misma que la del punto anterior, esto es, equiparar el trato fiscal de las AIB y las operaciones interiores.
- III. AIB cuando el adquirente tenga el derecho a la devolución total del impuesto devengado en dichas operaciones. Esta exención se aplica a los empresarios no establecidos en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).
- IV. Las adquisiciones de materiales de recuperación que están exentas en operaciones interiores.
- V. Exención de las AIB en las operaciones triangulares.

## OPERACIONES TRIANGULARES

Una *operación triangular* afecta al tráfico intracomunitario de bienes y tiene una regulación específica. En estas operaciones intervienen tres agentes: un proveedor, un intermediario y el adquirente final de los bienes. Se producen, por tanto dos entregas sucesivas, del proveedor al intermediario y del intermediario al cliente final, pero hay un transporte único del proveedor al adquirente final por orden del intermediario.

Al darse un transporte único del país de donde proceden los bienes al país de destino, se entiende que es en el país de destino donde se produce una entrega intracomunitaria de bienes del proveedor al intermediario exenta del impuesto, una AIB, realizada por el intermediario en el país de destino, gravada y una entrega del intermediario al cliente final, también en el país de destino, gravada (se produce una entrega intracomunitaria del intermediario al cliente final y una AIB por parte del cliente final gravada).

**EJEMPLO:** La Empresa "A" (residente en Alemania), adquiere mercancías a la empresa "F" (residente en Francia). La empresa "A" vende estas mercancías a la empresa "E" (residente en España). Las mercancías son transportadas directamente desde el territorio francés a España. Las empresas mencionadas están establecidas exclusivamente en sus territorios. En este ejemplo se tiene:

- Un proveedor: la empresa "F".
- Un intermediario: la empresa "A".
- Un cliente final: la empresa "E".
- El transporte es único desde el país "F", al país "E".

Se producen, en el territorio del país de destino de las mercancías, (en el ejemplo España), dos AIB, la realizada por la empresa "A" a la empresa "F", y la realizada por la empresa "E" a la empresa "A".

Según la regulación para las operaciones triangulares se declaran exentas las AIB realizadas por el intermediario (en nuestro ejemplo "A") en el estado miembro de la UE de destino de los bienes (en nuestro ejemplo España) si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Debe ser un empresario o profesional no establecido ni identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino de los bienes, pero sí identificado en un Estado miembro distinto: en nuestro ejemplo la empresa alemana no está identificada a efectos del IVA en España, pero sí en su país de residencia, Alemania.
- b) La AIB realizada por la empresa "A" en el país de destino se vincula a una entrega subsiguiente de los bienes: en nuestro ejemplo la AIB realizada por la empresa "A" a la empresa "F" (en el país de destino, España) se realiza para la posterior entrega de los mismos bienes a la empresa "E".
- c) Los bienes se transportan desde un Estado miembro a otro, en ninguno de los cuales está establecido ni identificado el intermediario: en nuestro ejemplo los bienes se transportan desde Francia a España, estados que pertenecen a la UE, y en ninguno de los cuales se encuentra identificada la empresa "A", establecida exclusivamente en Alemania.

- d) El destinatario final de los bienes ha de ser empresario o profesional o persona jurídica no empresario o profesional, identificado en el Estado miembro de destino de los bienes: en nuestro ejemplo la empresa "E" (residente en territorio español) cumple estos requisitos, realiza una actividad empresarial y está identificada a efectos del IVA en territorio español.
- e) El destinatario final de los bienes tiene que ser designado por la legislación del Estado miembro de destino de los bienes como deudor del impuesto de la subsiguiente entrega: en nuestro ejemplo se cumple la LIVA establece en este caso que la AIB realizada por la empresa "E" a la empresa "A" sí está sujeta al impuesto.

En conclusión al cumplirse todos y cada uno de los requisitos:

- La entrega intracomunitaria de "F" a "A" está exenta.
- La AIB realizada por "A" a "F" en el país de destino de los bienes está exenta.
- La entrega subsiguiente está gravada, siendo el deudor el destinatario de los bienes.

Las **obligaciones formales** para las operaciones triangulares son las siguientes:

- Según la legislación española, los intermediarios que realicen estas operaciones no tienen obligación de registrarse a efectos del IVA
- Los intermediarios que estén registrados a efectos del IVA español y realicen operaciones triangulares en otro Estado miembro están obligados a :
  - Consignar de forma separada en la declaración recapitulativa estas operaciones.
  - Indicar en las facturas correspondientes a las entregas subsiguientes que se trata de una operación triangular, consignando su identificación a efectos del IVA (NIF/IVA) y la identificación (NIF/IVA) por el destinatario de la entrega subsiguiente.

Aunque el tratamiento fiscal de las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes haya sido explicado en el apartado anterior (son exenciones plenas como las exportaciones), es importante resaltar lo siguiente:

- Las operaciones intracomunitarias se basan en la neutralidad del IVA, de tal forma que estas operaciones sólo tributen en un Estado miembro, generalmente en el de destino de los bienes.
- La neutralidad del impuesto se basa generalmente, en una entrega intracomunitaria, que en el país de origen se declara exenta, y la adquisición en destino gravada por el impuesto.
- La neutralidad del impuesto exige, por tanto, que sólo se declaren exentas aquellas entregas intracomunitarias de bienes cuya adquisición en destino esté gravada.
- Las entregas intracomunitarias de bienes **sujetas y no exentas** son las siguientes:
  - a. Las entregas intracomunitarias de bienes con destino a personas cuyas AIB no están sujetas al IVA del país de destino, se gravará la entrega intracomunitaria de bienes pero no la adquisición en el país de destino. En concreto, las AIB declaradas no sujetas según el Régimen particular de determinadas personas.
  - b. Las entregas intracomunitarias de bienes a las que se aplique el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Estas entregas tributan en origen y por lo tanto su adquisición no tributará en el país de destino.
  - c. Las entregas de materiales de recuperación para las que se haya renunciado a la exención en el IVA (ver apéndice). Tributa la entrega pero no la AIB.
  - d. Las entregas efectuadas en las tiendas libres de impuestos, de bienes transportados en su equipaje personal por los viajeros que se desplacen a otro Estado miembro de la UE.

### 1.4.3 Importaciones de bienes. Exenciones

Importación se define en la Ley del IVA como la entrada de bienes procedente de terceros países no pertenecientes a la UE.

Se asimilan a las importaciones:

- El incumplimiento de los requisitos para la afectación a la navegación marítima o aérea internacional de buques y aeronaves que se beneficiaron de la exención.
- La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de buques cuya adquisición intracomunitaria hubiese gozado de exención.
- Las adquisiciones de bienes cuya entrega intracomunitaria o importación quedó exenta en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares u organismos internacionales.
- Las salidas de las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, así como el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales.

Se consideran **exentas**, entre otras, las siguientes importaciones de bienes:

- Importaciones cuya entrega interior estuviese exenta.
- Importaciones de pequeños envíos que no excedan de 42,07 euros.

- Importaciones de bienes por traslado de la sede social.
- Bienes obtenidos por productos agrícolas o ganaderos en tierras situadas en un país tercero contiguo.
- Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo.
- Animales de laboratorio y sustancias destinadas a la investigación.
- Reimportación de bienes en el mismo estado en que fueron exportados y tengan exención de derechos de importación, servicios relacionados con las importaciones exentas; bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

Para resumir la tributación de las distintas operaciones de tráfico internacional se utiliza el siguiente ejemplo:

**EJEMPLO:** La empresa "A", residente en territorio español ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio:

- Ventas interiores sujetas y no exentas: 300 u.m.
- Ventas a países de la UE: 1.000 u.m.
- Exportaciones: 500 u.m.

El importe de las adquisiciones a terceros asciende a 1.500 u.m., el IVA soportado correspondiente a estas adquisiciones es de 240 u.m. (16% de 1.500). Ha realizado importaciones de bienes corrientes por valor de 100 u.m., siendo el IVA soportado de 16 u.m. y adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes por 200 u.m.

La liquidación de IVA del ejercicio aplicando el tipo general del 16% será:

- Por las ventas interiores la empresa está obligada a repercutir el IVA, al tratarse de operaciones sujetas y no exentas.
- Por las entregas intracomunitarias de bienes la empresa no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas. Esta exención no genera la limitación de la deducción de las cuotas de IVA soportado.
- Por las exportaciones el empresario no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas al igual que las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las AIB realizadas por el empresario, siempre y cuando se cumplan todas las condiciones establecidas, son neutrales, en definitiva el empresario se autorepercute el IVA correspondiente y luego se lo deduce.
- En el caso de importaciones, el IVA soportado será deducible siempre y cuando los bienes adquiridos sean necesarios para la obtención de los ingresos.

## IVA REPERCUTIDO

Ventas interiores:	300 x 16%	48
Entregas intracomunitarias:	1.000 x 0%	-
Exportaciones:	500 x 0%	-
AIB:	200 x 16%	32
<b>Total IVA repercutido</b>		<b>80</b>

## IVA SOPORTADO

Adquisiciones a terceros:	1.500 x 16%	240
Importaciones:	100 x 16%	16
AIB:	200 x 16%	32
<b>Total IVA soportado</b>		<b>288</b>

**LIQUIDACIÓN DE IVA** - 208

Las **conclusiones** que se extraen de este ejemplo son:

- Las operaciones de venta a terceros países o a países de la UE, no distorsionan el funcionamiento del IVA en el comercio exterior. Estas operaciones se declaran exentas de carácter ilimitado o plenas siendo deducible el IVA soportado en las adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto.
- Las AIB, tienen un doble tratamiento para garantizar la neutralidad del IVA en las operaciones intracomunitarias de bienes. La empresa se autorepercuta el impuesto y luego se lo deduce. No hay control aduanero como en el caso de las exportaciones e importaciones, la responsabilidad cae de lleno en el adquirente.
- En el caso de importaciones la empresa tiene que pagar el tipo de IVA correspondiente según la clase de bien que adquiere. La cuota de IVA soportado es deducible en la medida que el bien sea necesario para la obtención de los ingresos.
- A diferencia de las operaciones intracomunitarias de bienes, en las operaciones con terceros países (exportaciones / importaciones) sí hay control aduanero, devengándose en su caso los derechos arancelarios correspondientes (ver apartado 3.2 de este capítulo).

#### 1.4.4 Lugar de realización del impuesto

Las **entregas intracomunitarias** de bienes, en general se rigen por las mismas reglas de localización que las entregas interiores, sin embargo las AIB, tienen sus propias reglas para entender que la puesta a disposición se ha efectuado en territorio Español y que, por lo tanto el adquirente deberá facturarse por esa adquisición (aunque el IVA devengado no lo ingrese efectivamente en la hacienda pública), y ejercer por este mismo concepto el derecho a la deducción por la cuota de IVA soportado.

Se entiende que una AIB se ha realizado en territorio de aplicación del impuesto (y por lo tanto, como se ha comentado, estará sometida al IVA) cuando:

1. Se encuentre en territorio de aplicación del impuesto la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente (regla general: se gravarán en el país donde se produzca la entrega material de los bienes, el contrato de transporte se establece como un medio importante de prueba).
2. Como regla particular, cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el NIF a efectos del IVA atribuido por la Administración Española, siempre que estas adquisiciones no hubiesen sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Entonces, los requisitos que han de darse para que una AIB se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto son:

- Ha de tratarse de una transmisión onerosa de bienes corporales.
- Debe haber un servicio de transporte desde el estado miembro donde procede el bien hasta el estado miembro donde llega la expedición.
- El adquirente de los bienes (situado en península o islas baleares) debe de ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal.
- El transmitente no se puede beneficiar del régimen de franquicia en el estado miembro desde el que se expidan los bienes.
- Como regla particular: el adquirente comunicará su nif al vendedor (esta regla de carácter subsidiario, sólo se aplica cuando el adquirente no acredite haber satisfecho el iva en el estado miembro de llegada de la expedición).

Los transportes comunitarios son operaciones independientes de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, estos servicios de transporte están sujetos y no exentos del IVA, los transportes de bienes se entienden realizados en España cuando:

- Los servicios de transporte se inicien en España, salvo que el destinatario hubiese comunicado el NIF atribuido por otro Estado miembro (en este supuesto, el destinatario pagará por este servicio de transporte el IVA del otro Estado miembro no el de España).
- Los servicios de transporte se inicien en otro Estado miembro, pero el destinatario haya comunicado el NIF atribuido por la admón. española. (en este caso, en principio el adquirente debería pagar el IVA del otro estado miembro, pero al comunicar el NIF la operación se encuentra gravada el IVA español).

En el caso de **las importaciones**, recordar que, según la ley del IVA, estas operaciones están sujetas independientemente del fin al que se destinen y la condición del importador (siempre que se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto).

El hecho imponible "importación" sólo se produce en relación con aquellos bienes procedentes de terceros países. El gravamen sobre las importaciones se justifica por la necesaria aplicación de los ajustes fiscales en frontera, en definitiva el objetivo es equiparar la carga fiscal que soportan los bienes nacionales en relación con productos procedentes de terceros países a los que se les ha devuelto los impuestos del país de salida.

Por lo tanto se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto las importaciones sujetas y no exentas cuando se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto, con independencia de la condición del importador (persona física, profesional, empresario o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional).

#### 1.4.5 Devengo del impuesto

En las operaciones de tráfico internacional el devengo del impuesto en el caso de las AIB coincide con el de las entregas de bienes en operaciones interiores. En el caso de las importaciones el devengo del impuesto se producirá en el momento del devengo de los derechos de importación.

#### 1.4.6 Base imponible

La determinación de la base imponible en las operaciones de tráfico internacional presenta determinadas especialidades a lo ya comentado en entregas de bienes en operaciones interiores, en el caso de las importaciones de bienes.

La Base imponible en las importaciones de bienes será, como regla general, el resultado de adicionar al valor en aduana:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del IVA, así como los que se devenguen con motivo de la importación a excepción del IVA (p. ej. los impuestos especiales, los derechos de importación).
- Los gastos accesorios, como las comisiones, gastos de embalaje, transporte y seguro, así como las tasas por servicios prestados (portuarios, reconocimiento e inspección), hasta el primer lugar de destino de los bienes dentro de la UE (la doctrina administrativa entiende que la llegada al primer lugar de destino se entiende producida en el momento en el que concluye la descarga de los bienes en el mencionado lugar, de tal forma que los gastos accesorios producidos con posterioridad a este hecho no formarán parte de la base imponible).

#### 1.4.7 Sujetos pasivos

En el caso de exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes, los sujetos pasivos del impuesto serán los empresarios y profesionales que realicen estas operaciones (en términos generales al estar sometidas estas operaciones a exención plena, el empresario o profesional deberá emitir factura sin IVA).

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el sujeto pasivo es la persona que las realiza, en definitiva, al igual que en las entregas de bienes, soportará el IVA el destinatario de los bienes cuando estos hayan llegado a España.

En el supuesto de importaciones, serán sujetos pasivos del impuesto quienes las realicen.

### 1.5 Liquidación del impuesto

#### 1.5.1 Tipos impositivos

a) *Tipo general: 16%*

b) *Tipo reducido: 7%*. Este tipo impositivo se aplica a:

Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos de nutrición humana o animal, excepto bebidas alcohólicas.
- Animales, vegetales y productos utilizados para la obtención de productos destinados a la alimentación humana o animal.
- Semillas, materiales para la protección y reproducción de vegetales o animales, fertilizantes, herbicidas, etc.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal.
- Especialidades farmacéuticas para fines veterinarios.
- Aparatos y complementos, incluidas gafas graduadas y lentillas, destinados a suplir deficiencias físicas del hombre y animales, productos sanitarios, equipo médico e instrumental, excluidos los cosméticos y los productos de higiene personal.
- Edificios aptos para viviendas, incluidos como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente.
- Ciclomotores de dos o tres ruedas con cilindrada inferior a 50 cc.
- Flores, plantas de carácter ornamental, semillas, bulbos, esquejes y productos utilizados para su obtención.
- Compresas, tampones y protegeslips.
- Ejecuciones de obra consecuencia de contratos formalizados directamente entre las Comunidades de propietarios y el contratista para construir garajes complementarios de las edificaciones, en terrenos que sean comunes y con un máximo de dos plazas de garaje a adjudicar por propietario.

Prestaciones y servicios siguientes:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- Hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y suministros de comidas para consumir en el acto.
- Servicios de carácter agrícola, forestal o ganadero cuando estén excluidos del régimen especial y los servicios de las cooperativas agrarias prestados a sus socios.
- Intérpretes, artistas, directores y técnicos de producciones cinematográficas y de obras teatrales o musicales.
- Limpieza de vías públicas, parques y jardines.
- Recogida de basuras, limpieza y desratización de alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- Entradas a teatros, museos, circos, parques de atracciones, conciertos, bibliotecas, parques zoológicos, cines, festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, etc., cuando no estén exentos.
- Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
- Servicios de asistencia social no exentos.
- Servicios de empresas funerarias.
- Asistencia sanitaria, dental y curas termales no exentas.
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.

- Exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Servicios de peluquería.
- Ejecuciones de obra de albañilería en viviendas realizadas para personas físicas cuando constituya su vivienda particular y la terminación de la misma o rehabilitación haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras.

También tributan al tipo reducido:

- Las ejecuciones de obras en contratos directos entre promotor y contratista para construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas (cuando al menos el 50% de la superficie se destine a viviendas).
- Ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y armarios empotrados para las edificaciones del punto inmediato anterior.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de obras de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios distintos de los revendedores de obras de arte cuando tengan derecho a deducir las cuotas de IVA soportado.

#### *c) Tipo reducido del 4%:*

Entregas, AIB e importaciones de:

- Pan común, harinas panificables y cereales para su elaboración.
- Leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos no transformados.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios (discos, videos, productos informáticos) entregados conjuntamente mediante precio único salvo que el valor del mercado de los complementos sea superior al del libro o revista.
- Medicamentos de uso humano, excluidos los cosméticos, los coches de minusválidos, incluidos autotaxis; prótesis y órtesis para minusválidos.
- Viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente. Las viviendas adquiridas por las entidades a las que le sea aplicable el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, cuando a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación del 97%, (RDL 2/2003).
- Servicios de reparación de coches de minusválidos y de adaptación de autotaxis para minusválidos.
- La aplicación de los tipos reducidos (7% ó 4%) se efectuará a las ejecuciones de obras que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado la obtención de bienes a cuya entrega le resulte de aplicación un tipo reducido.

### **1.5.2 Deducciones. Regla general**

Como comentamos al principio, el funcionamiento de la liquidación del IVA, dentro del territorio de aplicación del impuesto, se basa en deducir de las cuotas de IVA repercutido (efectivamente devengado) las cuotas de IVA soportado.

Pero para efectuar la liquidación del impuesto nos falta determinar qué cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo son efectivamente DEDUCIBLES. Esto es lo que vamos a estudiar en este apartado.

Según la Ley del IVA procederá el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado:

- a) En la medida en que se realicen operaciones sujetas no exentas. Esto ya ha sido comentado en distintos puntos del análisis del IVA; sólo si el empresario o profesional está obligado a repercutir el IVA en territorio de aplicación del impuesto, podrá ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado en el mismo territorio. Se consideran cuotas deducibles las satisfechas por los siguientes conceptos: importaciones de bienes, autoconsumo interno gravado, operaciones en las que se de la inversión del sujeto pasivo y adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- b) El derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado solo podrá realizarse sobre aquellos gastos en bienes y servicios que se afecten a la realización de las operaciones gravadas.
- c) Las cuotas de IVA soportado podrán ser deducidas por aquellos sujetos pasivos del impuesto que actúen como empresarios y profesionales (los consumidores finales soportarán el impuesto pero no se lo podrán deducir).

No son deducibles las cuotas de IVA soportadas:

**A) *Procedentes de adquisiciones de bienes o servicios no afectos directa y exclusivamente a actividades empresariales o profesionales. No se entienden afectos directa y exclusivamente los siguientes bienes de inversión:***

- Los destinados a dichas actividades y a otras de naturaleza no empresarial o profesional.
- Los que no figuren en la contabilidad.
- Los destinados a satisfacer necesidades personales o particulares del empresario o profesional, sus familiares o su personal, salvo alojamiento gratuito para personal de vigilancia.

Si se consideran deducibles las cuotas soportadas por adquisición, importación y arrendamiento de los bienes de inversión de este apartado siempre que se empleen en todo o parte de la actividad empresarial con las siguientes reglas:

- En automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, será deducible el 50% de la cuota de IVA soportado.
- En el resto de los bienes de inversión según criterios de afectación.

**EJEMPLO:** Cuota soportada por adquisición de vehículos 200, sólo será deducible el 50%, en definitiva 100. Suponiendo la adquisición de ordenadores donde la cuota de IVA soportado asciende a 500, y el empresario previsiblemente solo los va a afectar a la actividad empresarial en un 75%, solo podrá deducirse el 75% de 500 (375 unidades). Si al final del ejercicio el porcentaje de afectación resulta del 85%, se procederá a una regularización, practicándose una deducción complementaria del 10% (50 unidades).

**B) *Adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación o mantenimiento de los siguientes bienes y servicios:***

- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas cultivadas.
- Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- Los destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

**C) *Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y manutención, salvo que su importe tuviera la consideración de gasto deducible en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades.***

Serán deducibles las cuotas de IVA soportado en los casos B) y C), cuando se trate de:

- Muestras gratuitas y objetos publicitarios de escaso valor.
- Bienes de exclusiva aplicación científica, industrial, comercial, agraria o clínica.
- Bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso (ejemplo: las empresas de arrendamiento financiero "leasing" que ceden vehículos a otras entidades, pueden deducir las cuotas de iva soportado en la adquisición o importación, así como las procedentes de los bienes y servicios necesarios para su mantenimiento, siempre que su importe se repercuta a los destinatarios formando parte de la base imponible de los servicios prestados (DGT, 7-11-88).
- Servicios recibidos para ser prestados mediante contraprestación en virtud de operaciones sujetas (las cuotas por gastos de viaje, alojamiento y manutención pueden deducirse cuando se cedan a terceras personas mediante contraprestación, con repercusión del IVA procedente).

El efecto que produce la exclusión o la restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA comentadas en este apartado, es el mismo que para el supuesto de exenciones limitadas: el empresario o profesional al no poder deducirse estas cuotas de IVA, las incorpora como mayor gasto del ejercicio.

Dependiendo del tipo impositivo al que tribute el beneficio de la actividad (45% como máximo en el IRPF, 35% en el Impuesto de Sociedades) podrá eliminar parte de esta cuota de IVA soportado no deducible.

### 1.5.3 Deducciones: Regla de la prorrata

Analizamos ahora el supuesto siguiente: parte de los ingresos por prestación de servicios o entregas de bienes están exentas y parte no. En este punto la Ley del impuesto nos clarifica la actuación a seguir pues es de aplicación la Regla de la Prorrata.

La regla de la prorrata va a ser aplicable cuando el sujeto pasivo realice de forma conjunta operaciones (ventas) sometidas a exención limitada y ventas sujetas que generan por tanto el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible.

La regla de la prorrata presenta dos modalidades: la general, que se aplica siempre que no proceda aplicar la prorrata especial, la especial que solamente es aplicable en determinados casos.

#### a) Prorrata general

**EJEMPLO:** Se supone un empresario que al concluir el ejercicio presenta los siguientes datos:

Ventas sujetas .....	1.000
Exportaciones (Ventas a Australia) .....	200
Entregas comunitarias (Ventas a Francia) .....	300
Ventas sometidas a exención limitada .....	700

El importe total de las adquisiciones a terceros en operaciones interiores (gastos con IVA, como por ejemplo compras de mercaderías, suministros, servicios de asesoría, alquileres... etc.) es de 800 unidades monetarias sin IVA. El tipo de IVA aplicable es el general del 16%.

Vistos los datos del ejemplo y aplicando lo expuesto en apartados anteriores se deduce lo siguiente:

- Las Ventas sujetas sí que generan el derecho a la deducción (el empresario está obligado a repercutir el IVA, cuando emite la factura por lo tanto el derecho a la compensación aparece de forma automática).
- Las Exportaciones y las Entregas comunitarias (Operaciones Asimiladas a las exportaciones bajo determinados requisitos) también generan el derecho a la deducción aunque el empresario esté obligado en esta operación de Venta a no repercutir el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto.
- Por las Ventas sometidas a exención limitada no se genera el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores (Península e Islas Baleares), el empresario está obligado a emitir factura sin repercutir IVA.

Parte de las ventas generan el derecho a la compensación de las cuotas de IVA y parte no, la Regla de la Prorrata en su modalidad general, calcula el peso relativo de las ventas corrientes que sí generan el derecho a la deducción respecto del total.

En definitiva supone el cálculo de un porcentaje. En nuestro ejemplo la Prorrata será el resultado de dividir las ventas que generan el derecho a la deducción entre el total:

$$1.500 / 2.200 = 68,18$$

Así la prorrata aplicable en ese ejercicio asciende al 69% (68,18% = 69%).

La Prorrata se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores.

**EJEMPLO:** La liquidación definitiva por IVA para el empresario será entonces:

**IVA DEVENGADO**

Por las ventas sujetas	1.000	al 16%	.....	160
Por las ventas a Australia	200	al 0%	.....	0
Por las ventas a Francia	300	al 0%	.....	<u>0</u>
Total	.....			160

**IVA SOPORTADO EN OPERACIONES INTERIORES**

Cuotas de IVA soportado 800 al 16% = 128

IVA soportado deducible 69% de 128

(88,32)

IVA A INGRESAR / DEVOLVER (160 – 88,32)

71,68

A continuación se analiza con más detalle el cálculo de la Prorrata en base a lo expuesto en la Ley del IVA:

- La Regla de la Prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y cuando perciba subvenciones para financiar las actividades no integradas en la base imponible del IVA.
- La prorrata general se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible (como se ha visto en el ejemplo anterior).
- El porcentaje de deducción se determinará multiplicando por cien el resultado de una fracción en la que figuren:
  - En el numerador, el importe total de las operaciones que generan el derecho a la deducción.

- En el denominador, el importe total de las operaciones realizadas incluidas las que no originen el derecho a la deducción y las subvenciones no vinculadas al precio cuando no fueron integradas en la base imponible del IVA.
- Se excluirán del numerador y denominador:
  1. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes (sucursales) situados fuera del territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares), cuando los costes de dichas operaciones no sean soportados por establecimientos establecidos dentro del ámbito de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares).
  2. IVA de las operaciones del apartado 1). En definitiva tanto en el numerador como en el denominador se incluirán las ventas netas de IVA.
  3. Las ventas de bienes de inversión.
  4. Los ingresos por operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan la actividad habitual del sujeto pasivo.
  5. Operaciones no sujetas (que serán detalladas más adelante).

En resumen, para el cálculo de la prorrata en su modalidad general, se tomarán los ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios procedentes del desarrollo normal de la actividad del empresario. Los ingresos de carácter extraordinario (por ejemplo: ganancias derivadas de la venta de los bienes de activo fijo afectos a la actividad) no se tomarán en cuenta para el cálculo de la prorrata. La prorrata se redondeará por la unidad superior.

La aplicación de la prorrata general supone conocer el total de ventas que generan el derecho a la deducción, las que no lo generan y las subvenciones que han financiado la actividad no integradas en la base imponible, estos datos sólo los dispone el empresario al final del periodo impositivo (si el titular es persona física, la fecha coincide con el 31 de diciembre de ese año, y si es persona jurídica al concluir el ciclo mercantil, 12 meses que pueden coincidir o no con el año natural).

Para solucionar este problema la Ley del IVA establece que la prorrata aplicable provisionalmente será la del año anterior, procediendo a la regularización de esta en la última declaración / liquidación por IVA. Así, para el año "n" si la actividad cumple las condiciones para la aplicación de la regla de la prorrata, se aplicará provisionalmente la prorrata del año n-1 en las declaraciones obligatorias (mensuales o trimestrales) del ejercicio, hasta la última liquidación donde se procederá a la regularización.

El sujeto pasivo también puede solicitar la aplicación de un porcentaje provisional a la Administración en los supuestos de inicio de actividad o cuando se produzcan determinadas circunstancias que puedan variar significativamente el porcentaje definitivo del año anterior.

**EJEMPLO:** Prorrata del año n-1 = 40%, este porcentaje se aplicará sobre las adquisiciones interiores durante los tres primeros trimestres del año "n", o, de enero a noviembre si la empresa tiene que presentar declaraciones mensuales. Al cierre del ejercicio se podrá conocer el importe total de las ventas que han generado el derecho a la deducción (ventas en Península e Islas Baleares, Exportaciones y Ventas a países pertenecientes a la CEE, bajo determinadas condiciones), las que no lo generan y el importe de las subvenciones destinadas a financiar la actividad que no han sido incluidas en la base imponible del IVA.

Supongamos que la prorrata definitiva para el año "n" asciende al 38%, esto supone que en la última liquidación deberemos ingresar un 2% adicional a aplicar sobre el importe de las cuotas de IVA soportado deducible de los trimestres / meses anteriores, si por el contrario la prorrata definitiva es del 42%, deberemos deducirnos un 2% adicional por el mismo concepto de regularización del IVA.

Antes de concluir con el análisis del cálculo de la prorrata general, se tratará la influencia de las subvenciones en la estimación de este porcentaje. A estos efectos vamos a distinguir:

- a) Subvenciones vinculadas al precio de venta de los productos o de la prestación de servicio: este tipo de subvenciones son las que se conceden por un tercero distinto del proveedor y del destinatario, con anterioridad a la realización de las operaciones y se fijan en función del número de unidades vendidas o del volumen de servicios prestados. Este tipo de subvenciones se incluye en la base imponible del IVA, y por tanto se van a computar en el numerador y denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de IVA.
- b) Subvenciones no vinculadas al precio pero que se utilizan para el desarrollo de la actividad: estas subvenciones no se integran en la base imponible del IVA, pero constituyen un valor añadido que no se refleja en el precio; son las subvenciones de explotación y /o de capital. A partir del 1/1/98 se integran en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata general (así se grava, mediante la reducción de las deducciones, el valor añadido que representan, no deduciendo el IVA soportado correspondiente a los bienes y servicios que el empresario haya adquirido con esa subvención). El tratamiento de las subvenciones es el siguiente:
  - Las subvenciones de explotación se integran por el importe total de lo percibido en cada año.
  - Las subvenciones de capital se incluyen por quintas partes del total percibido al afectar a bienes de utilización duradera, aunque también se pueden incluir en el denominador por el importe total, al ser la imputación por quintas partes opcional.
  - Cuando la subvención de capital se conceda para adquirir un bien concreto, se reducirá la deducción de la cuota soportada en la proporción que represente el valor del bien respecto del total de la subvención.
  - No se incluirán en el denominador las siguientes subvenciones:
    - Las vinculadas a actividades no empresariales.
    - Las relacionadas con las operaciones con exención plena y las no sujetas que originen el derecho a la deducción.
    - Las percibidas por los Centro Especiales de Empleo (L 13/82).
    - Las financiadas con cargo al FEOGA (L 9/98) y al IFOP.
    - Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (Ley 6/2000, artículo 6 y disposición Transitoria 5ª).

Respecto a la última subvención que no se incluirá en el denominador de la prorrata, aclarar que los “gastos por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica” serán aquellos gastos y actividades definidos en el artículo 33 y 33 bis de la Ley del Impuesto de Sociedades, en resumen estos son:

- Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "Know-how" y diseños.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

Para las entidades que se acojan al régimen especial de las empresas de reducida dimensión también se considerarán gastos de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, los relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

Esta disposición resulta aplicable a los importes de las subvenciones percibidos a partir del 15/12/2000, incluso en el caso de que dichas subvenciones hubiesen sido acordadas con anterioridad a esta fecha.

La Ley 55/99, con efectos desde el 1/1/00 establece que se incluirán en el denominador de la prorrata todas las subvenciones percibidas con independencia de la fecha en que se hayan acordado.

**EJEMPLO:** Calcular el importe de la prorrata correspondiente a las siguientes operaciones realizadas por un empresario durante un año y efectuar la liquidación por IVA, suponiendo que el importe de las adquisiciones a terceros asciende a 240.404,84 euros y que el empresario adquirió maquinaria por importe de 42.070,85 euros; para adquirir este bien ha recibido una subvención de 6.010,12 euros (todos los importes se suponen excluidos de IVA, la liquidación se efectuará aplicando el tipo general del 16%):

Ventas interiores (sujetas y no exentas) .....	120.202,42 euros
Ventas sometidas a exención limitada .....	60.101,21 euros
Exportaciones .....	30.050,61 euros
Subvenciones de explotación percibida .....	27.045,54 euros (no vinculada al precio)
Venta de maquinaria .....	18.303,36 euros

$$(120.202,42 + 30.050,61)$$

$$\text{Prorrata} = \frac{\quad}{237.399,78 (120.202,42+60.101,21+30.050,61+27.045,54)}$$

Prorrata = 64% (63,29%, se redondea a la unidad superior).

### *Liquidación de IVA*

#### IVA DEVENGADO

Ventas interiores	120.202,42 al 16%	19.232,39
Venta maquinaria	18.303,36 al 16%	<u>2.928,54</u>
Total IVA devengado		22.160,93

## IVA SOPORTADO

Cuota de IVA soportado	38.464,77	
(240.404,84 al 16%)		
IVA soportado deducible	38.464,77 al 64%	-24.617,45

Cuota de IVA soportado por la adquisición de Maquinaria: 6.731,34 (42.070,85 al 16%)

Proporción subvención / precio del bien = 14,28%

(6.010,12 / 42.070,85 = 14,28%)

Cuota de IVA deducible = (1 - 0,1428) x 6.731,34 x 64%	<u>-3.692,87</u>
Total IVA soportado deducible	<u>- 28.310,32</u>
IVA A INGRESAR / A DEVOLVER	- 6.149,39

**EJEMPLO:** Un empresario individual presenta los siguientes datos sobre sus operaciones en el ejercicio, suponiendo que la prorrata del ejercicio inmediato anterior asciende al 63%, efectuar las liquidaciones trimestrales de IVA, y la regularización correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio en el caso de que la prorrata definitiva del ejercicio sea del 70%:

Datos	IVA devengado	IVA soportado
1 <sup>er</sup> trimestre	100	100
2 <sup>er</sup> trimestre	200	110
3 <sup>er</sup> trimestre	120	90
4 <sup>o</sup> trimestre	110	200
<b>Total</b>	<b>330</b>	<b>500</b>

### Primer trimestre:

IVA devengado .....	100
IVA soportado deducible 63% de 100 .....	<u>-63</u>
A ingresar .....	37

### Segundo trimestre:

IVA devengado .....	200
IVA soportado deducible 63% de 110 .....	<u>-70</u>
A ingresar .....	130

### Tercer trimestre:

IVA devengado .....	120
IVA soportado deducible 63% de 90 .....	<u>-57</u>
A ingresar .....	63

#### Cuarto trimestre:

IVA devengado .....	110
IVA soportado anual deducible 70% de 500 .....	- 350
Diferencia .....	- 240

Ingresado 1º, 2º y 3º trimestre (37+130+63) . . . . . 230

A devolver / compensar (-240+230) . . . . . -10

#### b) Prorrata especial

Como excepción a la aplicación de la prorrata general, se puede solicitar la aplicación de la prorrata especial. La solicitud se hará en los siguientes supuestos:

1. Cuando el sujeto pasivo opte por su aplicación en los plazos y forma previstos por la Ley.
2. Obligatoriamente, cuando el montante total de las cuotas deducibles, en un año natural por aplicación de la prorrata general, exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

Los plazos para solicitar la aplicación de esta modalidad de prorrata establecidos son: en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efecto, o en su caso dentro del mes siguiente al comienzo de las actividades o las de un sector diferenciado.

El lugar de presentación será la Delegación o Administración de la Agencia tributaria que corresponda al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin necesidad de utilizar un modelo oficial de impreso. Se consideran concedida en los términos solicitados cuando transcurra un mes desde su presentación, es decir por silencio administrativo.

En general la prorrata especial se aplica cuando el sujeto pasivo tiene dos actividades diferenciadas, en una realiza operaciones no sometidas a exención limitada, que le generan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, tanto por la adquisición de bienes corrientes como de bienes de inversión, y en el otro sector diferenciado de la actividad, las operaciones no le generan el derecho a la deducción.

En la prorrata especial se deducirán las cuotas de IVA soportado en adquisiciones utilizadas exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto. El IVA soportado en adquisiciones utilizadas parcialmente en operaciones con derecho a la deducción será deducible en el porcentaje correspondiente. En ningún caso pueden ser objeto de deducción las cuotas no deducibles (según lo expuesto en el apartado de Deducciones. Regla general). Si las operaciones se financian con subvenciones no vinculadas al precio que deban incluirse en el denominador de la prorrata, se aplicaran las reglas y procedimientos de la prorrata general.

Por la parte de las cuotas soportadas que no originen el derecho a la deducción, (no serán deducibles las cuotas de IVA soportado por la adquisición o importación de bienes corrientes o de bienes de inversión, imputadas a este sector de la actividad) el sujeto pasivo deberá contabilizar estas como mayor coste del ejercicio, sin embargo contabilizará de forma separada (los gastos netos de IVA), las cuotas de IVA soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

**EJEMPLO:** Un sujeto pasivo que realiza dos actividades diferenciadas (por ejemplo es titular de un despacho de abogados y además es propietario de una academia dedicada a la preparación de oposiciones), ha solicitado en tiempo y forma a la Administración la aplicación de la prorrata especial. Los datos de sus operaciones y adquisiciones son los siguientes a efectos de la declaración por IVA:

Ventas de bienes y servicios:

<b>Sector A:</b>		<b>Sector B:</b>	
Sujetas y no exentas	3.000 u.m.	Sujetas con exención limitada	1.000 u.m.
IVA	480 u.m.	IVA	-
Exportaciones	2.000 u.m.		
IVA	-		

Adquisiciones de bienes y servicios:

- Utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto (gastos imputables exclusivamente a las ventas sujetas y no exentas): 800 u.m., IVA soportado 128 u.m.
- Utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a la deducción (gastos imputables exclusivamente a las ventas sometidas a exención limitada) 300 u.m., IVA soportado 48 u.m.
- Utilización mixta (gastos imputados tanto a las ventas sometidas a exención limitada como a las sujetas y no exentas) 700 u.m., IVA soportado 112 u.m.

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata especial

IVA devengado en operaciones interiores .....	480
IVA soportado en operaciones interiores .....	- 221
- Totalmente deducible .....	128
- Por utilización mixta 83% x 112 .....	93
* Cálculo de la prorrata $P = \frac{3.000+2.000}{6.000}$ ;	
P = 83%	
A ingresar .....	259

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata general

IVA devengado en operaciones interiores .....	480
IVA soportado en operaciones interiores .....	- 288
(128+48+112) x 83%	
A ingresar .....	192

\*En este caso resulta de aplicación la regla de la prorrata especial al cumplir el requisito 2) de este apartado: exceso entre prorrata general y especial:

$$259 - 192 = 67$$

$$67/192 \times 100 = 34,89\%$$

Si en la actividad que le genera el derecho a la deducción, se percibiera una subvención no vinculada al precio que deba incluirse en el denominador de la prorrata, el procedimiento a seguir sería el mismo que el ya comentado para la prorrata general. En nuestro ejemplo, el sector que le genera el derecho a la deducción (despacho de abogados), tiene una prorrata del 100%, si en el ejercicio recibiese una subvención de explotación por importe de 1.000, la prorrata sería  $\frac{5.000}{6.000} = 83\%$  (Si en la actividad de "despacho de abogados" se recibiera una subvención para adquirir un determinado bien de inversión, el tratamiento sería el ya comentado para la prorrata general).

En el caso del sector que no genera el derecho a la deducción (academia), la percepción o no de subvenciones no afecta, al no poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

### c) Regularización de las deducciones

#### I. Bienes de inversión

Como se sabe, una de las principales ventajas del IVA consiste en la compensación inmediata de las cuotas soportadas tanto por la adquisición o importación de bienes y servicios corrientes como por la adquisición o importación de bienes de inversión. Pero si el sujeto pasivo está sujeto a prorrata las cuotas soportadas deducibles se deben regularizar cuando se den ciertas circunstancias y en un plazo determinado.

La ley del IVA establece para los bienes de inversión que el IVA deducido por la adquisición o importación deberá regularizarse durante los cuatro años siguientes, nueve si son terrenos o edificaciones, cuando la deducción definitiva en cada año y la practicada en el año de adquisición exceda en diez puntos porcentuales.

La regularización se realizará restando la deducción practicada en el año de adquisición la deducción definitiva aplicable en cada uno de los años en que deba regularizarse. Esta diferencia se dividirá por cinco o por diez, en el caso de terrenos y edificaciones, para obtener el ingreso o la deducción complementaria a realizar en cada año.

**EJEMPLO:** Un empresario adquiere maquinaria el 30 de julio del año 2.001 por importe de 60.101,21 euros, ascendiendo el IVA soportado a 9.616,19 euros. Las prorratas a tener en cuenta para regularizar son las siguientes:

<b>Año</b>	<b>Prórata</b>
2000	30%
2001	35%
2002	50%
2003	38%
2004	23%
2005	40%

#### *Liquidación de IVA: ejercicio 2001*

En el tercer trimestre del ejercicio aplica la prorrata provisional del año anterior (ejercicio 2000) procediendo a una deducción del 30% de 9.616,19 euros, en total se deduce 2.884,86 euros.

En el cuarto trimestre, el sujeto pasivo conoce la prorrata definitiva para ese ejercicio 35%, le corresponde regularizar practicándose una deducción adicional del 5%, en total 480,81 euros. La cuota de IVA soportada deducible del ejercicio asciende a un total de 3.365,67 euros.

Al ser la prorrata definitiva del ejercicio 2001 del 35% y al no tratarse el bien de inversión de terrenos o edificaciones es la que utilizaremos para comparar con las prorratas definitivas de los cuatro ejercicios siguientes, si la diferencia entre prorratas (la de año de adquisición y la de los cuatro ejercicios siguientes) difiere en más de diez puntos se procederá a la regulación por exceso o por defecto en la última declaración de IVA del ejercicio que se esté comparando.

### *Liquidación de IVA: ejercicio 2002*

La prorrata definitiva es del 50%, la diferencia con la prorrata definitiva del ejercicio 2001 (35%) supera los diez puntos porcentajes. Procede la regularización:

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19) .....	3.365,67
IVA deducible 2002 (50% de 9.616,19) .....	<u>- 4.808,10</u>
Diferencia .....	- 1.442,43

En la última declaración de IVA del año 2002 se procederá a consignar una deducción adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el resultado de dividir la diferencia entre cinco, en total 288,49 euros.

### *Liquidación de IVA: ejercicio 2003*

No procede la regularización al no superar los diez puntos porcentuales la prorrata del año de adquisición (35%) y la prorrata definitiva de este ejercicio (38%).

### *Liquidación de IVA: ejercicio 2004*

Procede la regularización al superar los diez puntos porcentuales la diferencia entre prorratas (35% - 23%).

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19) .....	3.365,67
IVA deducible 2004 (23% de 9.616,19) .....	<u>- 2.211,73</u>
Diferencia .....	1.153,94

En la última declaración por IVA del año 2004 se procederá a consignar un ingreso adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el importe de 230,79 euros (1.153,94/5).

Para los bienes de inversión adquiridos antes del 1-1-98, las cuotas soportadas por estos no deberán regularizarse en la medida en que la prorrata aplicable en los años posteriores resulte modificada por la percepción de subvenciones.

En definitiva y sólo para los bienes de inversión adquiridos con anterioridad al 1-1-98, la comparación se efectuará entre la prorrata del año de adquisición y la prorrata resultante de no incluir en el denominador el importe de las subvenciones que hayan de computarse en este.

**EJEMPLO:** Un empresario tiene que regularizar en el año 2003 la cuota soportada por adquisición de un inmueble adquirido en el ejercicio 1997; la cuota de IVA soportado ascendió a 30.050,61 euros, la prorrata definitiva aplicable en ese año fue del 80%. En el año 2003 realiza las siguientes operaciones: ventas sometidas a exención 480.809,68 euros, ventas sujetas y no exentas 601.012,10 euros, ha percibido una subvención de explotación no vinculada al precio de 420.708,47 euros.

Prorrata aplicable en el ejercicio 2003: 40%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68 + 420.708,47)$$

Prorrata utilizada para compararla con la del año de adquisición del activo: 56%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68)$$

En este caso procede la regularización al diferir en más de diez puntos (80%-56%) la diferencia entre prorratas.

El importe a consignar como ingreso adicional por regularización de la prorrata de bienes de inversión es:

IVA deducible en el año de adquisición (80% de 30.050,61) .....	24.040,49
IVA por aplicación de la prorrata año 2003 (56% de 30.050,61) .....	<u>-16.828,34</u>
Diferencia .....	7.212,15

Ingreso adicional: 721,22 euros (7.212,15/10).

## II. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad

El ejercicio del derecho a deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad queda regulado como sigue (Ley del IVA, art. 111, redacción por Ley 14/2000, art.seis. BOE 30-12-00):

a) Pueden deducir:

- Quienes obtengan la condición de empresario o profesional por comenzar la adquisición o importación de bienes o servicios, con la intención, confirmada por elementos objetivos, de dedicarlos a actividades de tal naturaleza.
- Quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional, inicien una nueva actividad que constituya sector diferenciado respecto a las desarrolladas con anterioridad.

Los empresarios o profesionales que practiquen las deducciones anteriores no pueden acogerse al Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), por las actividades en las que se hayan empleado bienes y servicios cuya adquisición haya soportado las cuotas deducidas.

Esta limitación que tiene los mismos efectos que la renuncia al régimen, se mantiene hasta el final del tercer año natural de realización de las operaciones efectuadas en dichas actividades.

b) No pueden deducir los empresarios sometidos al régimen especial de Recargo de Equivalencia desde el comienzo de la actividad, en cuanto a las actividades incluidas en el régimen.

c) La práctica de la deducción se efectúa:

- El porcentaje de deducción aplicable será el propuesto por el empresario o profesional, o la Administración cuando la actividad presente especiales características.
- Las deducciones se consideran provisionales y quedan sometidas a las regularizaciones previstas en la Ley del IVA.
- La devolución de las cuotas deducibles se realiza según el procedimiento general previsto en la Ley.

### 1.5.4 Devoluciones

En general procederá la devolución cuando el IVA soportado deducible sea superior al IVA devengado procederá la devolución. Esta solicitud deberá formularse a través de la declaración liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año.

Los sujetos pasivos que durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural hayan realizado determinadas operaciones exentas (exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas comunitarias o hayan optado por tributar en el país de origen, por ejemplo) por importe global superior a 120.202,42 euros, tienen derecho a la devolución del saldo a su favor al finalizar cada periodo de liquidación, hasta el límite que resulte de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho periodo, de tales operaciones. La declaración liquidación por la que se solicite la devolución se presenta ante el órgano competente de la Administración tributaria.

(el procedimiento de devolución a exportadores se extiende también a otras operaciones como por ejemplo: transportes intracomunitarios, entrega de libros, revistas y periódicos, entregas de viviendas, operaciones exentas de las agencias de viajes...etc).

Para poder ejercitar el derecho a esta modalidad de devolución es requisito imprescindible la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos de las Administraciones de la Agencia tributaria. Esta solicitud ha de presentarse (al igual que la baja) en el mes de enero del año en que deba surtir efecto, mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037). Si la cifra de operaciones (120.202,42 euros) se supera durante el año en curso, las solicitudes se presentarán entre el día siguiente a aquél en que se supere y el último día de plazo de presentación de la correspondiente liquidación.

Como régimen especial de devolución se aplica a los empresarios y profesionales no establecidos en territorio de aplicación del impuesto, estos pueden ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado en territorio de aplicación del impuesto siempre que estén establecidos en la UE y no hayan realizado operaciones sujetas al IVA en Península e Islas Baleares.

El plazo de 6 meses de que dispone la Administración para practicar la liquidación provisional se computará no desde que terminó el plazo de presentación, sino desde que efectivamente se presentó la declaración, si esto se produjo después del periodo voluntario.

## 1.6 Obligaciones formales

- a) Obligaciones de facturación: los empresario y profesionales deberán expedir, entregar y conservar facturas o sus duplicados, así como los documentos sustitutivos y equivalentes. Las reglas especiales en el IVA son las siguientes:
- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, adquisición intracomunitaria y entregas de oro de inversión en caso de renuncia, ha de unirse al justificante contable de cada operación el documento que contenga la liquidación del impuesto.
  - El plazo de conservación de las facturas es el de prescripción del impuesto (4 años); pero en el supuesto de regularización de la prorrata para bienes de inversión las facturas han de conservarse durante el periodo de regularización (4 años o 9 años si son terrenos o edificaciones) y cinco años más. En el Régimen especial del oro de inversión, se establece la obligación, para los empresarios que realicen operaciones con oro de inversión, de conservar copia de las facturas de esas operaciones y de sus registros durante 5 años.
  - Las referidas a entregas de energía eléctrica.
- b) Obligaciones contables: Los sujetos pasivos de IVA tienen que llevar los siguientes libros registros:
- Libro registro de facturas emitidas.
  - Libro registro de facturas recibidas.
  - Libro registro de bienes de inversión.
  - Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
  - Libro registro de recibos emitidos por los adquirentes de bienes y servicios a los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de la agricultura.

La obligación de llevar estos libros no afecta a las actividades acogidas al Régimen Simplificado, Régimen de la agricultura, ganadería y pesca, y al del Recargo de Equivalencia. Tampoco afecta a las entregas intracomunitarias ocasionales de medios de transporte nuevo exentas del impuesto.

- c) Obligaciones de liquidación.
- I) Declaración trimestral: criterio general.
- II) Declaración mensual:
- Para las grandes empresas (volumen de operaciones en el año anterior superior a los 6.010.121,04 de euros).
  - Para los sujetos pasivos autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación.

El plazo de presentación con carácter general, tanto para las declaraciones trimestrales como mensuales, es de 20 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación. Sin embargo la declaración correspondiente al mes de julio se puede presentar durante el mes de agosto y los 20 primeros días del mes de septiembre, la declaración del último periodo del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Los sujetos pasivos deben presentar sus declaraciones periódicas conforme a modelo oficial, en el que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones realizadas por la actividad:

Modelo	Descripción
300	Régimen general, declaración trimestral
310	Régimen simplificado, declaración trimestral
311	Régimen simplificado, declaración final
320	Grandes empresas (no inscritas en el Registro Exportadores), declaración Mensual
330	Exportadores y otros operadores, declaración mensual
332	Grandes empresas (inscritas en el Reg. Exportadores), declaración Mensual
341	Reintegro de compensaciones, declaración trimestral
370	Régimen general y simplificado, declaración trimestral ordinaria
371	Régimen general y simplificado, declaración trimestral final
390	Declaración- resumen anual (no grandes empresas)
392	Declaración- resumen anual (grandes empresas)

**Declaraciones-liquidaciones no periódicas:** Modelos 308 y 309 (entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos, adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, otras adquisiciones intracomunitarias distintas de medios de transporte nuevos efectuadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a deducir, actividades a las que les sea aplicable el REAGP o el régimen especial de recargo de equivalencia cuando realizan adquisiciones intracomunitarias...).

#### Declaraciones de información:

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.

Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT).

## 2 EMPRESARIO INDIVIDUAL Y ASIMILADOS. REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES

Los regímenes especiales en el IVA persiguen dos objetivos:

- Reducir las obligaciones formales en la pequeña y mediana empresa.
- Evitar supuestos de doble imposición.

Son de carácter voluntario: el régimen simplificado, el régimen de agricultura, ganadería y pesca (REAGP), el régimen especial de bienes usados y el régimen especial para el comercio electrónico.

Son de carácter obligatorio: el régimen especial de oro de inversión, el régimen especial de agencias de viajes y el régimen especial de recargo de equivalencia del comercio minorista.

En este manual sólo se tratará el régimen especial Simplificado y el régimen especial de Recargo de Equivalencia por ser los más utilizados por las PYMES.

### 2.1 Régimen simplificado de IVA

Este grupo incluye las actividades sujetas al régimen distintas de las agrícolas, forestales y ganaderas.

Las características de este régimen son las siguientes:

- La cuota a ingresar se calcula de modo mixto. Las cuotas devengadas por operaciones corrientes se calculan, al igual que en régimen de estimación objetiva en el IRPF, aplicando los índices, signos y módulos aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda para las actividades enumeradas a las que se les permita acogerse a este régimen, las cuotas soportadas por operaciones corrientes serán las efectivamente satisfechas por el sujeto pasivo.
- Coordinación absoluta entre el régimen simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva en el IRPF. El sujeto pasivo debe aplicar a al vez el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado en el IVA, o tributar en ambos impuestos por el régimen general. Las actividades a las que se aplica son las mismas, a excepción de aquellas en que sea aplicable el REAGP o el del recargo de equivalencia.
- El régimen simplificado de IVA es aplicable a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF (siempre que todos sus socios, comuneros, partícipes o herederos sean personas físicas).
- Los sujetos pasivos tienen que realizar cualquiera de las actividades económicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva en el IRPF (excepto actividades a las que les sea de aplicación el régimen del recargo de equivalencia y a determinadas actividades agrarias).
- Se aplica a aquellos sujetos pasivos que no superen los límites establecidos para cada actividad establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda (estos límites se refieren al volumen de ingresos, número de empleados...etc.) y que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF.

El régimen simplificado de IVA se aplica de forma automática, salvo renuncia o exclusión.

La renuncia afecta a todas las actividades del régimen simplificado ejercidas por el sujeto pasivo, lo que supone tributar por todas ellas según lo expuesto para el IVA en su régimen general; la renuncia supone asimismo, la renuncia al método de estimación objetiva en el IRPF.

La renuncia se formula:

- Al tiempo de iniciar la actividad, con efectos desde el momento de presentarse.

- Si la actividad ya está iniciada, se presentará en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto.
- Se entiende realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración –liquidación (mod.300) del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto, o, en caso de inicio de actividad, cuando se presente la primera declaración– liquidación que corresponda.

La renuncia mantendrá sus efectos durante un plazo de tres años y se entiende prorrogada salvo que se revoque en el mes de diciembre anterior, sin embargo, si en el año anterior al que deba de tener efecto la renuncia, se superan los límites de aplicación del impuesto, se tendrá por no presentada (si en el ejercicio siguiente el sujeto pasivo no supera los límites y quiere acogerse al régimen simplificado, puede hacerlo, a no ser que renuncie, las ventajas de la exclusión frente a la renuncia es que, esta última tiene un plazo de tres años, mientras que la exclusión o no sólo está condicionada al cumplimiento de los límites establecidos por la norma).

La exclusión del régimen simplificado se produce por:

- Ceser en el ejercicio de la actividad empresarial a la que resulte aplicable el régimen simplificado.
- Alteración normativa del ámbito de aplicación, quedando fuera del ámbito de aplicación las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo.
- Exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF.
- Realizar actividades no acogidas al REAGP o al recargo de equivalencia, salvo las de arrendamiento de locales de negocio que no constituyan una actividad empresarial (se entiende que desarrolla una actividad empresarial si tiene un local destinado a la gestión de los inmuebles y por lo menos una persona empleada afectada a esta gestión) esta actividad sujeta al régimen general del IVA, no excluye al sujeto pasivo del régimen simplificado para el resto de sus actividades. Si el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones exentas en una actividad tampoco queda excluido de la aplicación del régimen simplificado por el resto de sus actividades, cumpliendo para estas el resto de los requisitos.
- Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:
  - a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, 450.000 euros anuales.
  - b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda, 300.000 euros anuales.

En relación con los límites a) y b) se entiende por volumen de ingresos la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades durante el año natural (incluidas las operaciones exentas del impuesto siempre que sean las habituales de la actividad), sin computar las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones ni el IVA o el recargo de equivalencia que grave las operaciones.

Para la determinación del volumen de operaciones no se consideran:

- Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
- Las ventas de bienes de inversión.
- Las operaciones financieras y las operaciones exentas relativas al oro de inversión (siempre que ambas no sean las habituales de la actividad).
- Los arrendamientos de inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividades económicas (para que se califiquen los rendimientos como “actividad económica”, el

sujeto pasivo ha de destinar al menos un local a la gestión de la actividad y tener una persona empleada con contrato laboral a jornada completa).

- Los límites señalados para las actividades según la Orden que desarrolla el régimen de estimación de módulos y régimen especial simplificado para el IVA. Estos límites se refieren por ejemplo al número de personal empleado (asalariado y no asalariado) en la actividad, número de vehículos utilizados, etc. Para el año 2003 la Orden que desarrolla este método de estimación es la Orden 225/2003, de 11 de febrero.
- Que el volumen de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año (este límite es vigente para el ejercicio 2003).

La exclusión del régimen simplificado por realizar actividades incompatibles con la aplicación de dicho régimen o por haber quedado excluido del régimen de estimación objetiva en el IRPF, surtirá efectos a partir del año inmediato posterior a aquel en que se produzcan dichas circunstancias, salvo en los casos de inicio de la actividad, supuesto en el cual, la exclusión surtirá efectos desde que se produzca el inicio de las operaciones.

Una vez que el sujeto pasivo cumple los requisitos exigidos para acogerse a este régimen especial, (su actividad está comprendida entre las que se pueden acoger al régimen simplificado, estima su rendimiento según el método de estimación objetiva y no supera los límites establecidos para su actividad), el procedimiento a seguir para determinar la liquidación de IVA por actividades distintas de las agrícolas ganaderas y forestales es el siguiente:

### 2.1.1 Cálculo de las cuotas trimestrales

Los sujetos pasivos deben efectuar tres ingresos trimestrales a cuenta (mod.310) a presentar en los 20 primeros días del mes siguiente (1º trimestre, hasta el 20 de abril, 2º trimestre hasta el 20 de junio y 3º trimestre hasta el 20 de octubre).

La cuantía a ingresar en estos tres trimestres será la misma siendo el resultado de aplicar a la cuota devengada por operaciones corrientes el porcentaje señalado para cada actividad. El procedimiento a seguir es:

- I. Se determina las unidades de los módulos especificados para cada actividad. En el caso de las cuotas trimestrales estos serán los referidos al 1 de enero; si no se pueden determinar en esta fecha, se tomarán los correspondientes al año anterior. En las actividades de temporada sirven de referencia los del año anterior. En el caso de inicio de la actividad o cese de esta antes del 31 de diciembre el cálculo de los módulos se hará según lo comentado, pero en el trimestre natural incompleto se ingresará el resultado de prorratear la cuota a ingresar por el número de días en que se haya ejercido la actividad (**Ejemplo:** empresario que cesa su actividad el 20 de julio, el 20 de octubre, cuando tenga que liquidar el tercer trimestre del año, multiplicará la cuota a ingresar por 20/92).
- II. Se multiplican las unidades de los módulos utilizados por la cantidad asignada a cada uno de ellos para cada actividad.
- III. Se suman los importes obtenidos (nº de unidades de módulo x cantidad asignada).
- IV. Se multiplica el la suma obtenida en III por el porcentaje asignado a cada actividad.

Los módulos utilizados en el régimen simplificado de IVA, son los mismos que los empleados en el régimen de estimación objetiva en el IRPF, remitiéndonos por tanto a este apartado del manual para efectuar su cuantificación. Solo expondremos la cuantificación del módulo "personal empleado" al diferir en algunos aspectos con la cuantificación del mismo en el IRPF:

Personas empleadas: se cuantifican todas las personas empleadas, incluyendo al titular, sin diferenciar entre las asalariadas y las no asalariadas como en la determinación de este módulo en la estimación objetiva de IRPF. Sin embargo se establecen una serie de normas para su cálculo:

1. Personal no asalariado: titular de la actividad, cónyuge e hijos menores, para computar a estos dos últimos como personal no asalariado, tienen que trabajar efectivamente en la actividad, sin contrato laboral y no afiliados al régimen general de la Seguridad Social, de no cumplirse estas condiciones estarán incluidos en el personal asalariado. El cómputo se hará:
  - Si trabajan 1.800 horas o más en el año se computan como 1 persona no asalariada.
  - El titular de la actividad siempre se le computa como una unidad, salvo que acredite una dedicación inferior por causas objetivas (incapacidad, cierre temporal, jubilación...), en este supuesto para la cuantificación de las tareas de titularidad se computará al empresario en 0,25 personas año, salvo que se justifique una dedicación efectiva distinta.
  - El resto del personal no asalariado en el supuesto que no dediquen a la actividad un número de horas igual o superior a 1.800 se computará en función del prorrateo: nº horas efectivas dedicadas a la actividad/1.800 horas.
  - El cónyuge e hijos menores se computarán al 50% siempre que se cumplan de forma simultánea las dos condiciones siguientes: que el titular de la actividad se compute por entero y que no haya más de una persona asalariada.
2. Personal asalariado: se considera personal asalariado, cualquier otra persona que trabaje en la actividad, distinta del cónyuge e hijos menores cuando cumplan las condiciones del apartado anterior. Su forma de cómputo es:
  - Se computan por entero cuando trabajan el número de horas establecido por convenio del sector, o, en defecto de este 1.800 horas.
  - Se prorratea su cómputo en la medida en que el número de horas trabajadas difiera en más o menos del apartado anterior (un empleado que trabaje 1.900 horas en el año, en ausencia de convenio, se computa como 1,05 persona, las unidades módulo se computan con dos decimales).
  - El personal menor de 19 años y los discapacitados con minusvalía igual o superior al 33% se computan en un 60% (al igual que en el sistema de estimación objetiva en el IRPF).
  - El personal con un contrato de aprendizaje o formación se computa en un 60% (al igual que en el sistema de estimación objetiva en el IRPF).
  - No se computa como personal asalariado los alumnos de formación profesional que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.

El módulo "personal empleado", es utilizado en IRPF y en el régimen simplificado de IVA, pero también es uno de los límites utilizados para determinar la exclusión o no de estos regímenes. Para calcular el módulo personal empleado en IRPF y en IVA, se tomarán en consideración las mismas reglas. Para calcular la cuantía "Personal empleado" a efectos de determinar la exclusión o no en el régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado de IVA, se calculará la media ponderada del período en que se haya ejercido la actividad el año anterior incluyendo, el personal asalariado y el no asalariado (lo que si se aplica es el prorrateo en función a las horas trabajadas según el cálculo ya comentado, 1.800 horas para el personal no asalariado y asalariado en ausencia de convenio).

**EJEMPLO:** Un empresario dado de alta en el epígrafe 644.3 "Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería" trabaja 1.880 horas en el ejercicio, con él trabaja su mujer (total de horas 1.400) y los fines de semana su hijo de 15 años (total de horas 300). Tiene contratados a dos empleados uno que trabaja en la actividad un total de 1.770 horas y otro de 18 años que trabaja 1.400 horas (horas según convenio: 1750) La superficie del local asciende a 70 metros cuadrados. La superficie del horno asciende a 130 decímetros cuadrados.

Para esta actividad, el sujeto pasivo puede optar por la estimación objetiva en el IRPF y Régimen simplificado de IVA, si no supera los límites establecidos referidos a volumen de ingresos (450.000 euros), importe de adquisiciones o importaciones de bienes y servicios (300.000 euros) y personal empleado.

La tabla para esta actividad que se establece en el régimen simplificado (para el ejercicio 2003) es la siguiente:

Actividad 644.3	Unidad de módulo	Cuota anual devengada por unidad
Personal empleado	Persona	2.179,32
Superficie del local	Metro cuadrado	6,30
Superficie del horno	100 decímetros cuadrados	42,20
Comisiones loterías	Euros	0,16

Cuota mínima por operaciones corrientes: 30% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Cuotas trimestrales: 9%

Tomando los datos del ejemplo, la cuota trimestral correspondiente al 1º, 2º y 3º trimestre sería la siguiente.

Cálculo del módulo personal empleado:

Personal no asalariado: el titular al trabajar más de 1.800 horas se computa como 1. La mujer y el hijo se prorratean en función de las horas efectivamente trabajadas (no puede aplicarse la reducción del 50% al haber más de una persona asalariada):

Titular .....	1
Cónyuge (1.400/1.800) .....	0,77
Hijo (300/1.800) .....	0,17
Total personal no asalariado .....	1,94 personas

Personal asalariado: hay que prorratearlo en función al número de horas trabajadas. Procede el cómputo del 60% por contratar a una persona menor de 19 años.

Trabajador 1 (1.770/1.750) .....	1,01
Trabajador menor de 19 años (1.400/1.750 x 0.6) .....	0,48
Total personal asalariado .....	1,49 personas

Suponiendo que estos datos son los que dispone el empresario el 1 de enero del 2.001 la liquidación por IVA en los tres primeros trimestres de ejercicio:

Personal empleado	3,43 x 2.179,32	=	7.475,06
Superficie del local	70 x 6,30	=	441
Superficie del horno	$\frac{1.300 \times 42,20}{100}$	=	<u>548,60</u>
			8.464,66

(La unidad de módulo en el caso de superficie del horno es de 100 decímetros cuadrados).

Total cuota devengada por operaciones corrientes	8.464,66	
Cuota a ingresar en los tres primeros trimestres 9% de	8.464,66	= 761,82 euros

### 2.1.2 Cálculo de la cuota anual

El cálculo de la cuota anual se hará de la siguiente forma:

- I. Cuota devengada por operaciones corrientes, según los índices y módulos establecidos para cada actividad (los datos para determinar la cuantía de estos será la efectivamente utilizada en el ejercicio, no los datos base utilizados para determinar las cuotas trimestrales).
- II. La cuota devengada se minorará por el importe de las cuotas soportadas por las adquisiciones, AIB o importaciones corrientes de bienes y servicios (total de cuotas de IVA soportado, en territorio de aplicación del impuesto, por las facturas recibidas cuyo registro tiene el empresario o profesional).
- III. En concepto de cuotas soportadas por adquisiciones de difícil justificación se aplica una minoración del 1% sobre las cuotas devengadas (1% del punto I).
- IV. El resultado obtenido (I-II-III) será la **cuota derivada del régimen simplificado**. Para el "resto de actividades" (actividades distintas de la agrícola, ganadera y forestal), se establece un **importe mínimo** que será el resultado de aplicar el porcentaje establecido para cada actividad a la cuota devengada por operaciones corrientes. La cuota derivada del régimen simplificado será entonces la obtenida por el cálculo mencionado en este apartado (I-II-III), salvo que el resultado de multiplicar el porcentaje establecido para cada actividad por el importe de la cuota devengada sea mayor, en cuyo caso, se tomará este.
- V. La cuota derivada del régimen simplificado se corregirá en los siguientes supuestos:
  - Se aumentará por el importe de las cuotas devengadas por operaciones excluidas del régimen simplificado (adquisición intracomunitaria de bienes de inversión, inversión del sujeto pasivo, venta de activos fijos materiales o inmateriales).
  - Se minorará por la cuota soportada por la adquisición, AIB o importación de bienes de inversión según lo expuesto para el régimen general. (la cuota de IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión se reducirá por la percepción de subvenciones recibidas para la adquisición de bienes de inversión concretos, al igual que lo comentado en el régimen general).
  - Se ajustará positiva o negativamente el resultado de regularizar las deducciones correspondientes a las cuotas soportadas antes del 1-1-98 por la adquisición de bienes de inversión afectos a las actividades acogidas al régimen simplificado.

Si el resultado fuese negativo, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución o compensación. La declaración del último trimestre debe presentarse en los 30 días primeros del mes de enero.

El contribuyente que opte por el régimen simplificado de IVA, no puede acogerse a la reducción de bases y cuotas de IVA en el supuesto de QUIEBRA de un cliente, al establecer este régimen especial de IVA un método objetivo en el cálculo de las cuotas a ingresar.

Respecto a las Adquisiciones Intracomunitarias que haga el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado de IVA, la cuota de IVA devengada (correspondiente a existencias o a bienes de inversión) puede incluirse, a elección del sujeto pasivo, en la liquidación del trimestre en que se produzca o en la del último trimestre del año para calcular el importe de la cuota anual, el importe de la cuota de IVA soportado correspondiente a estas adquisiciones deberá computarse en la liquidación del último trimestre.

Las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de activo fijo, así como las devengadas por la venta de bienes de activo se deducirán o ingresarán en el trimestre correspondiente, salvo que el sujeto pasivo opte por reflejarlas en el cuarto trimestre.

Al igual que en la estimación objetiva en el IRPF se puede solicitar la reducción de los módulos por un tiempo determinado cuando:

1. El desarrollo de la actividad, acogida al régimen simplificado, se vea afectada por incendios, inundaciones, hundimientos..., o que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga personal empleado (el sujeto pasivo deberá presentar un escrito en los 30 días hábiles a partir de que se produzcan las alteraciones en la Administración o Delegación de Hacienda solicitando la reducción de los módulos).
2. Un sector o zona determinada esté afectado por incendios, inundaciones., o cualquier otra circunstancia que repercuta en el desarrollo empresarial de la zona o sector económico en cuestión, en este supuesto el Ministerio de Economía y Hacienda puede autorizar una reducción de los índices o módulos con carácter general.

En las **actividades de temporada** (actividades desarrolladas durante un número de días, no superior a 180, en el año), el cálculo de las cuotas trimestrales se efectuará:

- Primero se calcula la "cuota devengada diaria" en base a los datos del ejercicio anterior: cuota devengada anual/ nº de días de ejercicio de la actividad.
- El ingreso de cada trimestre será: cuota devengada diaria x nº de días de ejercicio de cada trimestre x porcentaje establecido para cada actividad para el cálculo de las cuotas trimestrales. Este resultado se incrementará por la aplicación de los siguientes índices correctores:
  - Hasta 60 días de temporada: 1,5
  - De 61 a 120 días de temporada: 1,35
  - De 121 a 180 días de temporada: 1,25

El cálculo de la cuota anual seguirá el mismo procedimiento que el comentado para el caso del "resto de actividades", pero la cuota se multiplicará por los porcentajes indicados. Para determinar la "cuota mínima del régimen simplificado" para efectuar la comparación comentada también se multiplicará por los mencionados porcentajes.

**EJEMPLO:** Con los mismos datos del ejemplo para el cálculo de la cuota trimestral, practicar la liquidación anual por IVA, en el régimen simplificado, sabiendo que en el desarrollo de la actividad durante el ejercicio:

- Se han efectuado adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes, ascendiendo el importe de la cuota devengada a 961,61 euros.

- Se han adquirido bienes de inversión, la cuota de IVA soportado por estas adquisiciones ha sido de 1.923,23 euros.
- Se ha vendido un bien de inversión, ascendiendo el importe de la cuota devengada a 480,81 euros.
- La cuota de IVA soportado por adquisición de bienes y servicios en territorio de aplicación del impuesto (sin incluir el importe de las AIB) es de 1.202,02 euros.

#### *Liquidación de IVA correspondiente al cuarto trimestre:*

Cuota devengada .....	8.464,66
Cuota soportada por operaciones corrientes (1.202,02+961,61) .....	- 2.163,63
Cuota de difícil justificación (1% de 8.464,66) .....	<u>- 84,65</u>
(a) Diferencia .....	6.216,38
(b) Cuota mínima 30% de 8.464,66 = 2.539,39	
Cuota mínima derivada del régimen simplificado (la mayor de a y b) .....	6.216,38
Cuota devengada AIB .....	961,61
Cuota devengada venta de activo .....	480,81
Cuota soportada por compra de activo .....	- 1.923,23
Cuotas trimestrales ingresadas (8.464,66 x 9% x 3 trimestres) .....	<u>-2.285,45</u>
A ingresar .....	3.450,11

## **2.2 Régimen especial de recargo de equivalencia**

Este régimen especial es aplicable a minoristas personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles y comunidades de bienes) en el IRPF.

Los proveedores repercutirán el recargo de equivalencia a los minoristas, estos no estarán obligados a liquidar ni ingresar el IVA, pero tampoco podrán deducir las cuotas de IVA soportado.

Quedan excluidas de este régimen las entregas de bienes inmuebles por las que se haya renunciado a la exención del impuesto.

La base imponible es la misma que resulte aplicable al IVA cargado por el proveedor.

Se aplicarán los siguientes tipos impositivos:

- General: 4%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo general.
- Reducido del 1%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo reducido del 7%.
- Reducido del 0,50%, aplicable a las operaciones sujetas al tipo reducido del 4%.
- Reducido del 1,5%, aplicable a las operaciones objeto del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco.

## **2.3 Régimen especial aplicable al comercio electrónico (vigente desde el 1 de julio del 2003)**

Las características que definen este Régimen son las siguientes:

- Es optativo.
- Los pueden aplicar los empresarios o profesionales no establecidos que presten estos servicios a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos o con domicilio en la Comunidad.
- Se aplicará a las prestaciones de estos servicios que se consideren localizados en la Comunidad según las reglas de localización aplicables para el comercio electrónico (ver apartado 1.3.5. punto 8).
- Las obligaciones del empresario en el caso de que España sea el Estado de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad son:
  1. Declarar por vía electrónica el inicio, modificación o cese de sus actividades en nuestro país si lo elige como Estado miembro de identificación. La Administración le comunicará un número de identificación.
  2. Presentar electrónicamente, e ingresar trimestralmente, una declaración liquidación en la que se hará constar por cada país de consumo el importe (sin IVA) de los servicios prestados, la cantidad de Impuesto que corresponda a cada Estado y el importe total que debe ingresar (suma del Impuesto correspondiente a todos los Estados miembros).
  3. Mantener un registro de las operaciones de este régimen que podrá solicitar el Estado miembro de identificación o cualquiera de los de consumo. Este registro deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
  4. Expedir y entregar factura o documento sustitutivo cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en Península e Islas Baleares.
  5. Este Régimen entra en vigor el 1 de julio de 2003.

Los empresarios acogidos al Régimen especial aplicable al comercio electrónico, pueden ejercer el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto utilizadas en la prestación de los servicios del régimen, utilizando el procedimiento previsto para los no establecidos, sin que se exija el reconocimiento de la reciprocidad de trato, y tampoco será necesario que nombren representante, para ello ante la Administración Tributaria.

Según la Ley del IVA se entiende por:

- a) Empresario o profesional no establecido en la Comunidad: todo empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un Establecimiento Permanente en el territorio de la Comunidad, ni tampoco tenga la obligación de estar identificado en la Comunidad.
- b) Estado miembro de identificación: Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.
- c) Estado miembro de Consumo: Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos.
- d) Declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica: declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro.

### 3 OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

En este apartado enumeramos otros impuestos indirectos que pueden gravar las operaciones realizadas por la empresa societaria e individual.

#### 3.1 Impuestos especiales

Los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre consumos específicos que gravan en fase única la fabricación, elaboración e introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte.

Los conceptos gravados por los impuestos especiales son:

- a) Impuestos especiales de fabricación.
  - Alcoholes y bebidas alcohólicas: cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas.
  - Hidrocarburos.
  - Labores de tabaco.
  - Electricidad.
- b) Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- c) Impuesto especial sobre las primas de seguro.

#### 3.2 Renta de aduanas

Se incluyen en este concepto los impuestos indirectos que gravan el tráfico exterior de mercancías, tanto a la importación como a la exportación. La finalidad es la protección de la actividad económica interior. El contenido de estos impuestos es:

- a) Derechos de importación: constituidos por los derechos de aduana y las exacciones reguladoras agrícolas y demás exacciones establecidos en el marco de la Política Agrícola Común.
- b) Derechos arancelarios a la exportación: están integrados por los derechos de aduana y las exacciones reguladoras agrícolas.

### 4 CONCLUSIONES

El régimen tributario de las operaciones de las pymes, independientemente de su forma jurídica, viene marcado por el IVA.

Este impuesto indirecto afecta a las operaciones realizadas por la actividad, tratándose tanto de operaciones que realice el empresario en territorio de aplicación del impuesto (Operaciones interiores), como las realizadas con terceros países (Exportaciones e Importaciones) o con países pertenecientes a la U.E. (Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes y Entregas Intracomunitarias de Bienes).

El IVA establece un régimen general de aplicación que será aplicable al empresario individual (y asimilados) que opte por la modalidad de estimación directa y directa simplificada en el IRPF y a la empresa societaria (y asimilados).

El régimen especial simplificado será de aplicación a los sujetos pasivos que estimen su rendimiento en IRPF en la modalidad de estimación objetiva, no es aplicable a la empresa societaria.

El régimen especial de recargo de equivalencia se aplica a los empresarios individuales (y asimilados) que desarrollen actividades relacionadas con el comercio minorista, al igual que el régimen especial simplificado, no es aplicable a la empresa societaria.

La característica fundamental de este impuesto, complejo sin duda, es el sistema de deducciones que establece y que permite al empresario recuperar, por compensación directa del IVA devengado, el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que realice para el desarrollo normal de su actividad.

**Las modificaciones a destacar para el año 2003 que afectan a este impuesto son las siguientes:**

- Se define de nuevo el suministro de productos informáticos. Se considera entrega de bienes el suministro de productos informáticos normalizados efectuado en cualquier soporte material cuando para su utilización no necesite modificación sustancial. En caso contrario se considerará prestación de servicios.
- Sistematización de las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios.
- La mayor parte de las modificaciones introducidas en la Ley se derivan de la adaptación del derecho interno a las Directivas Comunitarias sobre Comercio Electrónico y servicios de Radiodifusión y Televisión y sobre facturación.
- Se regula un nuevo régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios que presten servicios de comercio electrónico.
- Se concretan las reglas de localización aplicables a los servicios de comercio electrónico y a los de radiodifusión y televisión.
- Para el Régimen Especial Simplificado:
  - En general se mantiene la estructura vigente, así como las cuantías monetarias de los módulos del ejercicio 2002.
  - Se incluye un nuevo límite que afecta al volumen de adquisiciones o importaciones del ejercicio anterior.
  - Se procede a la reducción de determinados signos, índices o módulos aplicables a las actividades de transporte, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en el ejercicio 2002 en dichas actividades económicas, afectando esta reducción a la determinación de los pagos fraccionados en el régimen de estimación objetiva del IRPF, a las cuotas trimestrales en el régimen simplificado de IVA y al cálculo del rendimiento neto para el régimen de estimación objetiva en el IRPF.
  - Se aprueban los beneficios aplicables en 2003 para las actividades económicas afectadas por el accidente del buque "Prestige".