

Unidad 9

Casos prácticos de estudio



CONTENIDO

9.1 Casos prácticos en el I.R.P.F.

9.2 Casos prácticos en el I.V.A.



UNIDAD 9

CASOS PRÁCTICOS DE ESTUDIO

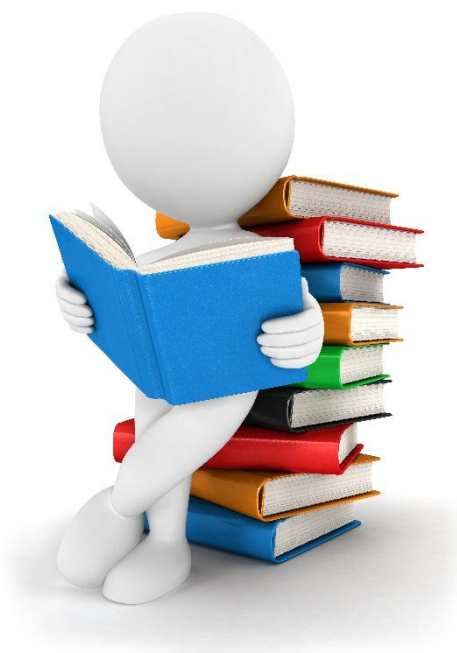
9.1 Casos prácticos en el I.R.P.F.

COMENTARIOS PREVIOS AL ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS DEL I.R.P.F -RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA -

A continuación vamos a realizar una exposición sobre una serie de reglas y casos particulares a la hora de calcular como obtener el rendimiento neto final de una actividad económica.

Primeramente recordaremos los requisitos que existen para que un desembolso o pago se pueda considerar como gasto deducible:

- Deben ser gastos que estén de forma directa **vinculados a la actividad económica** para la cual queremos deducirla, es decir, lo que debe entenderse como que dicho gasto esté afecto a la actividad empresarial.
- Que los gastos estén **debidamente justificados** mediante las correspondientes facturas, contratos, documentos y/o justificantes (En ocasiones pueden servir vales, tickets, recibí o contratos siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la administración).
- Deben estar debidamente **registrados contablemente** por el empresario autónomo, en sus correspondientes libros registros de compras, de gastos así como libro registro de inversiones.



De los criterios mencionados anteriormente, el que más suscita controversia es, sin duda alguna, el primero de ellos, ya que para unas determinadas partidas de gasto, el empresario autónomo debe demostrar de forma clara y concisa que corresponden a su actividad empresarial o profesional y que no se corresponde con los gastos particulares del mismo en su entorno privado. Dietas, gasolina, telefonía móvil, etc... destacan en esta partida.

Esto ocurre, por poner un ejemplo, con la deducción de los gastos relacionados con la vivienda de un empresario, cuando coincide que en la misma se reside y a la vez cuando allí se

desarrolla la actividad. En este caso, al ser posible su división, es necesario determinar el porcentaje del gasto que se puede afectar a la actividad y el que no.

Caso contrario ocurría, por ejemplo con el vehículo propio, el cual difícilmente es divisible y por tanto, no se permite la deducción del uso parcial del vehículo. Los vehículos, para ser deducibles, deben estar totalmente afectos a la actividad empresarial, salvo las furgonetas o camiones de reparto que, por su naturaleza, se determinan con carácter deducible y no se les exige de dicho carácter por su uso irrelevante particular. En este caso, el alumno podrá pensar que hay casos en que se es injusto con el empresario, y, efectivamente, en muchos casos así lo es.

En un principio, todo gasto que esté relacionado con la actividad empresarial o profesional es deducible, aunque va a ser en la figura del empresario en el que recaerá la carga de la prueba de justificación. Por ello es conveniente dotarse de los medios documentarlos suficientes así como llevar en regla el correspondiente libro de gastos explicando el detalle de cada factura.

En el caso de comprobación limitada o inspección, es fundamental estar bien documentado para llevar a cabo una defensa de forma adecuada, por lo que el empresario debe de documentarse lo mejor posible, exigiendo facturas, contratos, etc... de las operaciones que realice.

¿Qué gastos son fiscalmente deducibles por el empresario en el IRPF?

En este apartado vamos a desarrollar los gastos que más habitualmente vamos a encontrarnos en la actividad empresarial o profesional del empresario autónomo, siguiendo la relación que se encontrará en la declaración del I.R.P.F.:

- **Consumos de explotación:** Son aquéllas adquisiciones de compras de mercaderías, materias primas, combustibles, elementos incorporables, envases, embalajes, material de oficina, etc....

Tiene dos requisitos:

- a) Que se lleven a cabo para la obtención de ingresos
- b) Que se trate de bienes que formen parte del activo corriente y que los mismos no formen parte del mismo en el último día del período impositivo. Es decir, que se hayan transmitido en dicho momento con o sin sometimiento a transformación previa.

El consumo del ejercicio será el resultado de la siguiente fórmula:

$$\text{Consumos de la explotación} = E_i + C - E_f$$

Existencias iniciales + Compras - Existencias finales

En el precio de adquisición deberán de incluirse todos los gastos accesorios (transportes, seguros, etc...) que incorpore la operación.

- **Sueldos y salarios:** Son los pagos llevados a cabo a favor de los trabajadores en concepto de sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, etc..., en función de la relación laboral que mantienen con la empresa.
- **Seguridad social a cargo de la empresa:** Dentro de esta parte, se incluyen los pagos por cotizaciones derivadas de la contratación de trabajadores más las correspondientes al empresario autónomo.

Por lo que se refiere a las aportaciones a mutualidades de previsión social, sólo serán deducibles las de los profesionales autónomos no integrados en el régimen especial de trabajadores autónomos que tengan la alternativa legal de cotizar a una mutualidad profesional, con un máximo de con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial. (Anteriormente a la reforma fiscal 2015, estaba establecido en 4.500,00 euros anuales)

- **Otros gastos de personal:** Incluye gastos de formación tanto habitual como esporádico, indemnizaciones satisfechas como consecuencia de rescisiones de contratos, seguros de accidentes del personal, así como cualquier otro que tenga como relación con el personal contratado en la empresa.
- **Arrendamientos y cánones:** Son los pagos por arrendamientos y subarrendos, alquileres, cánones, etc... además de las cuotas que se abonen por las operaciones de arrendamiento financiero (leasing) cuando no se adquiera la titularidad de los mismos.
- **Reparaciones y conservación:** Son aquéllos gastos soportados para el mantenimiento de los bienes materiales, que no constituyan una ampliación o mejora, ya que en estos casos se considerarían inversiones amortizables en varios años.
- **Servicios de profesionales independientes:** Son aquéllos gastos abonados por honorarios de arquitectos, economistas, abogados, auditores, notarios, registradores, etc... así como las comisiones de agentes comerciales o mediadores independientes.
- **Otros servicios exteriores:** Esta partida incluye gastos de distinta naturaleza, adquiridos para el desarrollo de la actividad y que, en cambio, no forma parte del precio de adquisición de los distintos inmovilizados. Se incluyen, entre otros, los siguientes:
 - ✓ Gastos en investigación y desarrollo
 - ✓ Transportes
 - ✓ Primas de seguros,
 - ✓ Servicios bancarios
 - ✓ Publicidad, propaganda y relaciones públicas
 - ✓ Otros gastos de oficina no incluidos en otras partidas

- **Tributos fiscalmente deducibles:** Son tributos fiscalmente deducibles el impuesto de bienes inmuebles (IBI), el impuesto de actividades económicas si no se está exento (IAE) así como otros tributos y recargos no estatales y tasas, recargos y contribuciones estatales. En cambio, hay que tener en consideración de que no serán deducibles ni las sanciones ni los recargos de apremio o por presentar fuera de plazo las declaraciones de Hacienda.



En relación al IVA soportado en las compras y gastos, sólo será deducible cuando no sea desgravable por la empresa a través de la declaración de IVA y por tanto no tener carácter deducible. Por ejemplo, esto ocurre en determinadas actividades exentas de IVA (por ejemplo la enseñanza) y en actividades acogidas a algunos regímenes especiales (por ejemplo el régimen especial de recargo de equivalencia).

En estos casos, las operaciones se valorarán incrementando a su valor, el coste del IVA soportado no deducible.

- **Gastos financieros:** Son aquéllos gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo.

Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- ✓ Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
 - ✓ Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.
 - ✓ Intereses de demora correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, así como los derivados de liquidaciones administrativas, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.
- **Amortizaciones:** Importe del deterioro o depreciación de las inversiones contempladas como inmovilizado material o intangible afecto a la actividad. Su cálculo se realizará conforme a lo estipulado en el impuesto de sociedades. En estimación directa normal puede revestir mayor complejidad al existir supuestos de libertad de amortización.

En el régimen de estimación directa simplificada, el cálculo para obtener las amortizaciones se obtiene de forma lineal de acuerdo con la tabla específica para este objeto.

Grupo	Descripción	Coefficiente máximo (%)	Periodo máximo (años)
1	Edificios y Otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

Serán aplicables los beneficios fiscales que se establecen para empresas de reducida dimensión del impuesto de sociedades, lo que viene a denominarse amortización acelerada.

- **Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales:** Deterioro de los créditos derivados por insolvencias de deudores (sólo si no están respaldados por avales, seguros, etc); deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, y deterioro del inmovilizado intangible, con un máximo del 20% de fondos de comercio que hayan sido adquiridos.
- **Otros gastos deducibles:** Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales, gastos de asistencia a eventos relacionados con la actividad (cursos, congresos, conferencias), cuotas de asociaciones empresariales, corporaciones y cámaras así como las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el autónomo para él, su cónyuge o hijos menores de 25 que convivan en el domicilio familiar, con un máximo de 500 euros por persona.
- **Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación:** En estimación directa simplificada se deducirá con carácter general un 5% del importe del rendimiento neto previo.
- **Provisiones fiscalmente deducibles:** Esta partida sólo es aplicable a los autónomos que tributen en estimación directa normal. En este caso podrán desgravar las facturas no cobradas o los gastos que se asocien a las devoluciones de ventas.

CASOS ESPECIALES A ANALIZAR

Vamos a estudiar a continuación una serie de casos de controversia cuando se desea determinar el carácter deducible, o no, de un gasto determinado.

Hay ciertas circunstancias que se dan a menudo entre los empresarios autónomos, que crean dudas a la hora de realizar el cálculo del rendimiento neto de la actividad, más bien por las dudas que se llegan a plantear sobre el grado de afectación que dicho gasto puede tener para la actividad.

Local u oficina de actividad

Así, el primer caso lo tenemos en el local u oficina que utilicemos para la actividad. Si el local es totalmente específico a la actividad, no contemplará mayor problema. El local puede ser de titularidad del empresario o bien por contrato de arrendamiento o subarriendo. En caso de ser de su titularidad y estar siendo financiado con préstamo hipotecario su adquisición, mejora o ampliación, los intereses que se abonen tienen carácter de gasto deducible.

En caso de que el disfrute de la utilización lo sea por arrendamiento o subarriendo, será deducible el coste de la renta pactada en contrato. Igualmente, aunque el arrendamiento de vivienda está exento de IVA, en caso de dedicarlo a una actividad profesional o empresarial, el arrendador deberá de facturar con IVA, ya que este caso no está exento al tratarse de un arrendamiento considerado de local de negocio.

Existe un caso, por ejemplo el de los profesionales que desarrollan su actividad en la propia vivienda donde residen. Así, en este caso, deberán de determinar los metros cuadrados afectos a la actividad y los gastos asociados (comunidad, electricidad, etc...) deberán de prorratearse en proporción al porcentaje utilizado para la actividad empresarial.

En todos estos casos, se deberá de comunicar en el modelo 036/037 el domicilio, metros cuadrados, referencia catastral, etc...

Utilización de vehículo particular

En la unidad anterior hemos estudiado este caso. En el IRPF, son deducibles los gastos correspondiente al vehículo y gastos accesorios (reparaciones, gasolina, etc...) cuando el empresario se dedique a determinadas actividades, como la de transporte de viajeros, mercancías, actividades comerciales, etc... En el resto de casos, no se podrá deducir estos gastos en el caso del IRPF. En cambio, respecto al IVA, la administración tributaria únicamente está permitiendo deducirse hasta un 50%.

Gastos de viajes y vestuario

Existen una serie de gastos que serán deducibles si se demuestra su correspondencia con la actividad empresarial. Así, los gastos de viajes, estancias, dietas, etc..., serán deducibles si se justifican relacionados con la actividad. Así, si un profesional se desplaza a otra provincia para realizar una reparación a un cliente, podrá demostrar ante la administración tributaria los justificantes de estancias, desplazamientos, etc... junto con la labor profesional realizada.

Respecto a los gastos de vestuario, serán deducibles siempre que se pueda demostrar su afectación directa con la actividad. Esto puede demostrarse mediante dos vías, una por la propia naturaleza del vestuario (por ejemplo, botas especiales o traje de trabajo para una

empresa siderurgia o para un empresario de hostelería, podría ser los trajes de camareros). Otra vía, en caso de cierta ropa que sea susceptible de utilización particular (camisas, corbatas, etc...), sería mediante la personación de las mismas con los elementos distintivos del nombre comercial de la empresa.

Por último, vamos a finalizar este apartado comentando una serie de gastos que fiscalmente no serán nunca deducibles aun teniendo relación directa con la actividad empresarial.

En estos casos, aunque el empresario autónomo debe hacer el desembolso y aunque quede justificado que esté relacionado con la actividad, no pueden deducirse en el cálculo por imperativo legal.

Estos casos son los siguientes:

- Las multas y sanciones, incluyéndose en esta categoría los recargos (en vía ejecutiva o apremio) que se le imponga a la empresa por la presentación fuera de plazo las declaraciones de Hacienda o las omisiones o errores en la presentación de declaraciones.
- Aquéllos gastos que se realicen con personas o entidades que sean residentes en paraísos fiscales.
- El IVA soportado que resulte deducible en la declaración del IVA. En este último caso, si el empresario tributa en el régimen de recargo de equivalencia o en una actividad exenta de IVA, al no poder deducirse en su declaración de IVA (ya que estos casos, por ejemplo, no disponen de dicha declaración), si tendría carácter deducible.

Supuesto práctico

1

EXPOSICIÓN

Un empresario autónomo desarrolla la actividad de siderúrgica industrial en el régimen de estimación directa simplificada del I.R.P.F.

Durante el ejercicio económico, ha tenido las siguientes imputaciones y circunstancias afectas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1.- Ha obtenido ventas por 400.000,00 euros así como 50.000,00 euros por una subvención de los fondos europeos al desarrollo empresarial.

2.- Consumos de la explotación:

Ha realizado compras de mercaderías por 125.000,00 euros.

Stock de mercancías a 01-01-201x: 100.000,00 euros.

Stock de mercancías a 31-12-201x: 150.000,00 euros.

3.- Nóminas y salarios a empleados por 70.000,00 euros. En este sentido, ha mantenido al mismo personal que los años anteriores. Ha realizado pagos por 2.000,00 euros por un seguro de accidentes para la cobertura del personal.

4.- Seguros sociales del personal por 30.000,00 euros así como seguros sociales en RETA por 5.000,00 euros.

5.- Dispone de dos locales donde desarrolla su actividad.

El principal es de su titularidad, adquirido por 50.000,00 euros hace 10 años y del que ha tenido los siguientes costes:

Impuesto sobre bienes inmuebles: 2.500,00 euros.

Resolución del supuesto práctico nº 1

INGRESOS COMPUTABLES		450.000,00 €	Observaciones
Ingresos de la explotación	400.000,00 €		
Otros ingresos	50.000,00 €		
Autoconsumo de bienes y servicios	0,00 €		
GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES		198.400,00 €	Observaciones
Consumos de la explotación	75.000,00 €		ei+compras-ef (100000+125000-150000)
Sueldos y salarios	70.000,00 €		
Seguridad social a cargo de la empresa	35.000,00 €		Ss personal+ss reta (30000+5000)
Otros gastos del personal	2.000,00 €		Seguro de accidentes del personal
Arrendamientos y cánones	4.200,00 €		Local arrendado (500 * 6) + 1200
Reparaciones y conservación	2.500,00 €		Local propio (500+2000)
Servicios de profesionales independientes	2.500,00 €		Asesoría (3000 - 500)
Otros servicios exteriores	3.700,00 €		Electricidad (2500) + telefonía (1200)
Tributos fiscalmente deducibles	500,00 €		Vehículo reparto y comercial (300+200)
Gastos financieros	500,00 €		Seguro del local (1000/12*6)
Amortizaciones	1.500,00 €		Amortización lineal (50000*3%)
Pérdidas por deterioro de valor	0,00 €		
Otros conceptos fiscalmente deducibles	1.000,00 €		Seguro de salud (máximo 500,00 eur/pers)
DIFERENCIA		251.600,00 €	
Consumos y provisiones de difícil justificación	12.580,00 €		5% del rendimiento
RENDIMIENTO NETO		239.020,00 €	
Reducc. Rtos. Irregulares	0,00 €		
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO		239.020,00 €	
Reducc. Mantenimiento de empleo	35.000,00 €		20%R.N. (máximo 50% retrib. Personal)
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO TOTAL		204.020,00 €	

Nota: Reducción por mantenimiento de empleo

Esta reducción se aplica a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros en el ejercicio 2011 y durante el mismo período tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la Ley, cuando mantengan o creen empleo. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Cumplimentación en el modelo 100 del supuesto práctico nº 1

Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos	
Actividades realizadas	
Actividad 1ª	
Contribuyente que realiza la/s actividad/es.....	100 DECLARANTE
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa	101 1
Modalidad aplicable del método de estimación directa	Normal <input type="checkbox"/> Simplificada <input checked="" type="checkbox"/>
Grupo o epígrafe I.A.E. (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)	103 <input type="checkbox"/> 104 X
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X".....	102 933,9
<i>Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</i>	105 <input type="checkbox"/>
Ingresos íntegros	
Ingresos de explotación.....	106 400.000,00
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias).....	107 50.000,00
Autoconsumo de bienes y servicios.....	108
Total ingresos computables (<input type="text" value="106"/> + <input type="text" value="107"/> + <input type="text" value="108"/>)	109 450.000,00
Gastos fiscalmente deducibles	
Consumos de explotación.....	110 75.000,00
Sueldos y salarios.....	111 70.000,00
S.Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular).....	112 35.000,00
Otros gastos de personal.....	113 2.000,00
Arrendamientos y cánones.....	114 4.200,00
Reparaciones y conservación.....	115 2.500,00
Servicios de profesionales independientes.....	116 2.500,00
Otros servicios exteriores.....	117 3.700,00
Tributos fiscalmente deducibles	118 500,00
Gastos financieros	119 500,00
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles.....	120 1.500,00
Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: importes deducibles	121
Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general	122
Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general	123
Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones).....	124 1.000,00
Suma (<input type="text" value="110"/> a <input type="text" value="124"/>)	125 198.400,00
Actividades en estimación directa (modalidad normal):	
Provisiones fiscalmente deducibles	126
Total gastos deducibles (<input type="text" value="125"/> + <input type="text" value="126"/>)	127

Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):

Diferencia (109 - 125)	128	251.600,00
Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación	129	12.580,00
Total gastos deducibles (125 + 129)	130	210.980,00

Rendimiento neto y rendimiento neto reducido

Rendimiento neto (109 - 127 ó 109 - 130)	131	239.020,00
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)	132	
Rendimiento neto reducido (131 - 132)	133	239.020,00

Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa

Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 133)	136	239.020,00
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento).....	137	
Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto)	138	35.000,00
Rendimiento neto reducido total (136 - 137 - 138)	140	204.020,00

COMENTARIOS PREVIOS AL ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS DEL I.R.P.F -RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA-

Vamos a estudiar las definiciones de los conceptos que debemos de tener en consideración a la hora de llevar a cabo el cálculo del rendimiento neto de una actividad en el régimen de estimación objetiva.

Personal no asalariado

Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración su cónyuge y los hijos menores que con él convivan, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no tengan la consideración de personal asalariado.

Para el cómputo del personal no asalariado, se tomarán las siguientes reglas:

Empresario

Como regla general, el empresario se computará como una persona no asalariada (1.800 horas). En aquellos supuestos que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos casos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 450 horas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior. El personal no asalariado con un grado de minusvalía igual o superior al 33% se computará al 75 por 100.

Cónyuge e hijos menores

Cuando el cónyuge o los hijos menores tengan la consideración de personal no asalariado, se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Si el número de horas de trabajo en el año ha sido inferior, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800. Cuando exista un grado de minusvalía igual o superior al 33% se computarán al 75 por 100. Siempre que el titular de la actividad se compute por entero (antes de aplicar, en su caso, la reducción por discapacidad) y no haya más de una persona asalariada, se computará al cónyuge y a los hijos menores que tengan la condición de no asalariados, al 50 por 100. Esta reducción se practicará, en su caso, después de haber aplicado la correspondiente por grado de minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100.

Para su cumplimentación, se harán constar las horas trabajadas durante el año por las personas no asalariadas, según el detalle que aparece en la pantalla. Por cada persona no asalariada se computará como máximo 1.800 horas/año

Personal asalariado

Persona asalariada es cualquier otra, distinta del personal no asalariado, que trabaje en la actividad. En particular, tendrán la consideración de personal asalariado el cónyuge y los hijos menores del empresario que convivan con él, siempre que existiendo el oportuno contrato

laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el titular.

Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, mil ochocientas horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas.

Se computará en un **60 por 100** al personal asalariado menor de diecinueve años y al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación. Se computará en un **40 por 100** al personal asalariado que sea una persona con discapacidad, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Por otra parte, hay una serie de personas que no se computan a estos efectos. No se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.

Para su cumplimentación, se harán constar las horas trabajadas durante el año por las personas asalariadas según el detalle que aparece en la pantalla, distinguiendo:

- Personal asalariado mayor de 19 años
- Personal asalariado menor de 19 años y/o que preste sus servicios mediante contrato de aprendizaje o para la formación o discapacitados.

En la casilla "Horas anuales fijadas en el convenio colectivo" se consignará el número anual de horas de trabajo determinadas por el Convenio Colectivo vigente en 2011. Si no existe Convenio, se dejará el dato en blanco. Si en 2011 se ha producido un incremento de plantilla, se tendrá en consideración esta circunstancia, a fin de que se aplique, si ha habido incremento del número de unidades del módulo personal asalariado, el coeficiente 0,40 de minoración por incentivos al empleo.

Potencia eléctrica

Por potencia eléctrica se entenderá la contratada con la empresa suministradora de la energía. Se expresará en kilovatios (kw).

Nº de plazas

En los servicios de hospedaje, se entenderá por "plazas" el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

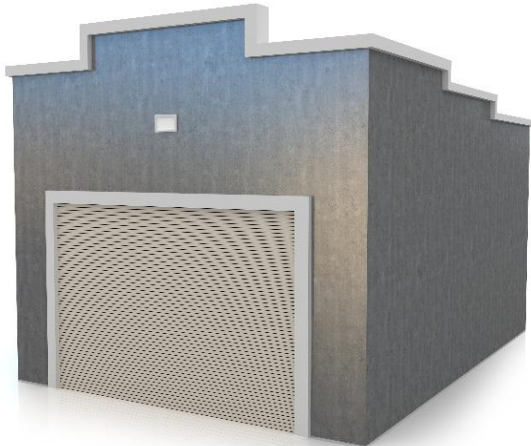
Superficie del local o establecimiento

Por superficie del local se tomará la definida a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre).

Clasificación de tipos de locales:

LOCAL INDEPENDIENTE

Por local independiente se entenderá el que disponga de sala de ventas para atención al público. A estos efectos se considera locales independientes aquellos donde no se ejerce directamente la actividad (Regla 14ª 1.F, letra h) de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas), tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos.



LOCAL NO INDEPENDIENTE

Por local no independiente se entenderá el que no disponga de sala de ventas propia para atención al público por estar ubicado en el interior de otro local, galería o mercado.

LOCAL DE FABRICACIÓN

En las actividades correspondientes a los epígrafes 644.1, 644.2, 644.3 y 644.6 se entiende por local de fabricación el dedicado a las operaciones de fabricación.

Consumo de energía

Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora. Se expresará en kilovatios/hora (Kwh). Cuando en la factura se distinga entre energía "activa" y "reactiva" sólo se computará la primera.

Distancia recorrida en actividades de autotaxis

En la actividad de autotaxis (epígrafe. 722.2) se indicará el número de kilómetros recorridos durante el ejercicio por todos los vehículos utilizados.

Nº de mesas

En las actividades de cafeterías, cafés y bares, restaurantes, chocolaterías, heladerías y horchaterías (epígrafes 671.4; 671.5; 672.1, 2 y 3; 673.1; 673.2; 676 del IAE), la unidad "mesa" se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo aplicable en la proporción correspondiente.

Para su cálculo, se tendrá en consideración:

- ✓ Capacidad: número de ocupantes que permiten las mesas.
- ✓ Mesas: número de mesas utilizadas con la capacidad reflejada en la casilla anterior.
- ✓ Nº de días: días en que han estado instaladas las mesas.

Longitud de la barra

En las actividades de cafés y bares (epígrafes 673.1 y 673.2 del IAE), se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes. Su U9-18

longitud, expresada en metros con dos decimales, se medirá por el lado del público y de ellos se excluirá la zona reservada al servicio de camareros.

Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

Asientos

En las actividades de transporte de personas (epígrafes 721.1 y 3 del IAE), por "asientos" se entenderá el número de unidades que figura en la tarjeta de inspección técnica del vehículo, excluido el del conductor y el del guía.

Carga de elementos de transporte y carga de vehículos

La capacidad de carga de un vehículo o conjunto será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada (MMA) determinado teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas que en su caso se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos (carga de elementos de transporte) o toneladas (carga de vehículos), éstas últimas con dos cifras decimales. En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques, su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Superficie del horno

En las actividades que incluyan la fabricación de pan, bollería, pastelería, etc. (epígrafes 419.1, 419.2, 644.1, 644.2, y 644.3 del IAE), por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo. Se indicarán los decímetros cuadrados (dm²) de superficie del horno u hornos instalados en la actividad.

Potencia fiscal de los vehículos

El módulo "CVF" vendrá definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica.

Máquinas recreativas

Se considerarán máquinas recreativas tipo "A" o "B", las definidas como tales en los artículos 4 y 5, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre. El tipo al que pertenecen figura en las Guías de Circulación de las máquinas recreativas.

Únicamente se computarán las máquinas recreativas instaladas que no sean propiedad del titular de la actividad, ya que la explotación de máquinas recreativas por su propietario constituye una actividad independiente, clasificada en el epígrafe 969.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

✓ **Máquinas de tipo «A» o recreativas:**

Son aquéllas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.

Se incluyen también en este grupo de máquinas de tipo «A» las que ofrezcan como único aliciente adicional y por causa de la habilidad del jugador la posibilidad de continuar jugando por el mismo importe inicial en forma de prolongación de la propia partida o de otras adicionales, que en ningún caso podrá ser canjeada por dinero o especie.

✓ **Máquinas de tipo «B» o recreativas con premio programado:**

Son máquinas de tipo «B» aquellas que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico. Además se considerarán también como máquinas de tipo «B», las máquinas que por incluir algún elemento de juego, apuesta, envite o azar incluya en este tipo el Ministerio del Interior, siempre que no estén afectadas por alguna de las exclusiones contempladas en el artículo 2 del Reglamento citado.

Número de vehículos

En la actividad de enseñanza de conducción de vehículos (epígrafe 933.1 del IAE), se indicará el número de vehículos dedicados a la enseñanza.

Cálculo de la minoración por incentivos al empleo

Para practicar la minoración por incentivos al empleo, cuyo importe calcula el programa, se procede de la siguiente forma:

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas

Si en el año que se liquida hubiese tenido lugar un incremento del número de personas asalariadas, por comparación al año inmediato anterior, se calculará, en primer lugar, la diferencia entre el número de unidades del módulo «personal asalariado» correspondientes al año y el número de unidades de ese mismo módulo correspondientes al año inmediato anterior.

A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado para determinar el número de unidades de este módulo. Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al régimen de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondientes a dicho año el que hubiese debido tomarse, de acuerdo con las normas del régimen de estimación objetiva.

Si la diferencia resultase positiva, a ésta se aplicará el coeficiente 0,40. El resultado es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

Si la diferencia hubiese resultado positiva y, por tanto, hubiese procedido la aplicación del coeficiente 0,40, a dicha diferencia no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos que se señala a continuación.

Coefficiente por tramos del número de unidades

Además, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la siguiente tabla:

<u>Tramo</u>	<u>Coefficiente</u>
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 a 3,00	0,15
Entre 3,01 a 5,00	0,20
Entre 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Cuantificación de la minoración por incentivos al empleo

Para cuantificar la minoración por incentivos al empleo, se procede de la siguiente forma:

Se suma el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, si procede, y el de la tabla anterior, obteniéndose el coeficiente de minoración.

Este coeficiente de minoración se multiplica por el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al módulo «personal asalariado».

La cantidad resultante se minora del rendimiento neto previo.

Minoración por incentivos a la inversión

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- 1) El coeficiente de amortización lineal máximo.
- 2) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del periodo máximo de amortización.
- 3) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

No obstante, los elementos de inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros referido al periodo impositivo.

La Tabla de Amortización es la siguiente:

GRUPO	DESCRIPCIÓN	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Batea	10%	12 años
4	Barco	10%	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
6	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años

Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción excluido, en su caso, el valor residual. En las edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

La amortización se practicará elemento por elemento, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

Los elementos patrimoniales de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

La vida útil no podrá exceder del periodo máximo de amortización establecido en la Tabla de Amortización.

El cálculo de las amortizaciones de los elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando el coeficiente lineal sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

En todo caso, para poder minorar la amortización es requisito indispensable disponer de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que éstos figuren debidamente registrados en el libro-registro de bienes de inversión.

Índices correctores

En este apartado se aplican en función de los datos consignados los índices correctores que procedan según las características de la actividad desarrollada.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniéndose el rendimiento neto de módulos.

Los índices correctores se aplicarán según el orden que aparecen enumerados, siempre que no resulten incompatibles, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos

INDICES CORRECTORES ESPECIALES

Los índices correctores especiales sólo se aplicarán en aquellas actividades concretas que se citan a continuación:

- a.1) Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública
- a.2) Actividad de transporte por autotaxi
- a.3) Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera
- a.4) Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas
- a.5) Actividad de producción de mejillón en batea.

INDICES CORRECTORES GENERALES

Los índices correctores generales son aplicables a cualquiera de las actividades en las que concurren las circunstancias señaladas en cada caso.

b.1) Índice corrector para empresas de pequeña dimensión.

A) Sin personal asalariado

Cuando se ejerza la actividad sin personal asalariado y, además, concurren todas y cada una de las circunstancias siguientes, se aplicará el índice que corresponda, en función de la población en que se desarrolle la actividad:

- 1) Titular persona física.
- 2) Ejercer la actividad en un solo local.
- 3) No disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000 kilogramos de capacidad de carga.

<u>Población del municipio</u>	<u>Índice</u>
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de uno de los índices anteriores, se aplicará como único índice el correspondiente al municipio de mayor población.

B) Hasta dos trabajadores

Cuando concurren las circunstancias señaladas anteriormente y, además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta 2 trabajadores, se aplicará el **índice 0,90**, cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolla la actividad.

Cuando sea aplicable el índice corrector para empresas de reducida dimensión no se aplicará el índice corrector de exceso.

b.2) Índice corrector de temporada.

Tienen la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollan durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

Cuando la actividad tenga la consideración de actividad de temporada, se aplicará el índice que corresponda en función de la duración de la temporada.

<u>Duración de la temporada</u>	<u>Índice</u>
Hasta 60 días	1,50
De 61 a 120 días	1,35
De 121 a 180 días	1,25

Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada no se aplicara el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

b.3) Índice corrector de exceso

Cuando el rendimiento neto minorado, o en su caso, rectificado por aplicación de los índices correctores resulte superior a las cuantías fijadas en cada caso, al exceso sobre dichas cuantías se le aplicará el **índice 1,30**.

El índice corrector de exceso no será aplicable cuando sea de aplicación el índice corrector para empresas de reducida dimensión.

b.4) Índice corrector por inicio de nuevas actividades

El contribuyente que haya iniciado nuevas actividades a partir del 1 de enero de 2010, tendrá derecho a aplicar los siguientes índices correctores:

<u>Ejercicio</u>	<u>Índice</u>
Primero	0,80
Segundo	0,90

Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad, con grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, los índices correctores aplicables serán:

<u>Ejercicio</u>	<u>Índice</u>
Primero	0,60
Segundo	0,70

NUEVAS ACTIVIDADES

Para la aplicación de este índice corrector es necesario que concurran las siguientes circunstancias:

- 1- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2010.
- 2- Que no se trate de actividades de temporada.
- 3- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- 4- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

INCOMPATIBILIDADES ENTRE LOS ÍNDICES CORRECTORES

En ningún caso será aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) a las actividades para las que están previstos los índices correctores especiales enumerados en las letras a.2), a.3) y a.4) y a.5). Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión (b.1) no se aplicará el índice corrector de exceso (b.3). Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada (b.2) no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades (b.4).

Supuesto práctico

2

EXPOSICIÓN

Un empresario desarrolla la actividad de carpintería y cerrajería (epígrafe 505.5) en el régimen de estimación objetiva (módulos).

La actividad la inicio en el año 2010, y vamos a liquidar el ejercicio 2011, no es una actividad de temporada y no la ha ejercido anteriormente.

Se desarrolla en un único local de 250 metros cuadrados dedicado exclusivamente a esta actividad, en un municipio de más de 5.000 habitantes, habiendo utilizado a dos trabajadores mayores de 19 años a jornada completa y otro menor de 19 años también a jornada completa. El empresario autónomo ha estado de baja médica durante la mitad del ejercicio.

La potencia fiscal del único vehículo que utiliza es de 25 CVF y ha sido utilizado durante todo el ejercicio. Este vehículo se adquirió hace 2 años por 20.000,00 euros, estando actualmente aplicándose amortización de este inmovilizado.

En relación a la plantilla, durante este ejercicio el número de empleados se ha reducido respecto al año anterior.

Respuesta del alumno

Resolución del supuesto práctico nº 2

Descripción del módulo	Unids	Rto. Módulo	Observaciones	Módulo
Personal asalariado	2,60	17.391,71 €	2 personas mayores de 19 años (2,00) 1 persona menor de 19 años (0,60)	6.689,12 €
Personal no asalariado	0,50	9.577,04 €	Ha estado medio año de baja, por ello, se aplican 900 horas de las 1800 horas	19.154,08 €
Potencia fiscal del vehículo	25,00	3.621,75 €	Potencia fiscal de 25CVF durante 365 días	144,87 €
Rendimiento neto previo		30.590,50 €		
Incentivos al empleo		2.274,30 €	Hasta 1 unidad 0,10 1,01 a 3,00 unides 0,15	668,91 € 1.605,39 € 2.274,30 €
Incentivos a la inversión		5.000,00 €	25% s/20.000,00 euros según tablas amort.	
Rendimiento neto minorado		23.316,20 €		
Índice corrector empr. pequeña dimensión		-	Al superar los 2 empleados, no cumple los requisitos	
Índice corrector por inicio nueva actividad		0,90	Segundo año de actividad	
Rendimiento neto de módulos		20.984,58 €		
Reducción de carácter general		1.049,23 €	5% del rendimiento neto de módulos	
Rendimiento neto de la actividad		19.935,35 €		

Cumplimentación en el modelo 100 del supuesto práctico nº 2

Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos

Actividad 1ª

Clasificación I.A.E. (grupo o epígrafe)..... **151** **505,5**

Contribuyente titular de la actividad..... **150** **DECLARANTE**

M
O
D
U
L
O
S

Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X"..... **280**

Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.

	Definición	Nº de unidades	Rdto. por módulo antes de amortización
1	PERSONAL ASALARIADO	2,60	17.391,71
2	PERSONAL NO ASALARIADO	0,50	9.577,04
3	POTENCIA FISCAL VEHICULO	25,00	3.621,75
4			
5			
6			
7			

Rendimiento neto previo (suma) **152** **30.590,50**

Minoraciones:

Minoración por incentivos al empleo **153** **2.274,30**

Minoración por incentivos a la inversión **154** **5.000,00**

Rendimiento neto minorado (**152** - **153** - **154**)..... **155** **23.316,20**

Índices correctores

1. Índice corrector especial **156**

2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión **157**

3. Índice corrector de temporada **158**

4. Índice corrector de exceso **159**

5. Índice corrector por inicio de nueva actividad **160** **0,90**

Rendimiento neto de módulos **161** **20.984,58**

Reducción de carácter general **166** **1.049,23**
(5 por 100 del importe de la casilla 161, si ésta es > 0)

Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia) **149**

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	162	
Otras percepciones empresariales	163	
Rendimiento neto de la actividad		
(161 - 166 - 149 - 162 + 163)	164	19.935,35
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular	165	
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)		
Rendimiento neto reducido (164 - 165)	167	19.935,35

9.2 Casos prácticos en el I.V.A.

COMENTARIOS PREVIOS AL ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS DEL I.V.A ·RÉGIMEN GENERAL·

El cálculo de las liquidaciones de I.V.A. consiste, principalmente, en la confrontación de las cuotas repercutidas a los clientes en las ventas, deduciendo de dichas cuotas, aquéllas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios.

Por ello, el pilar fundamental del cálculo, toda vez que debemos entender que las cuotas repercutidas a los clientes lo son a favor de la hacienda pública, consiste en deducir de las mismas todas aquéllas que la normativa nos permite deducirnos, resultando de dicha minoración la cuota final a ingresar a la hacienda pública.

CUOTA A PAGAR = IVA REPERCUTIDO - IVA SOPORTADO

Pues bien, al igual que en el caso del I.R.P.F. hicimos un estudio sobre los requisitos para deducir los gastos afectos a la actividad económica, realizaremos un estudio similar,



previo al desarrollo de los casos prácticos con el objeto de conocer los requisitos que la normativa tributaria nos indicará para poder practicar la deducción de las cuotas soportadas.

Las deducciones constituyen un elemento esencial en la mecánica del impuesto. La neutralidad del IVA para los empresarios o profesionales que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos, se obtiene permitiendo a estos deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

El régimen de las deducciones está regulado en los artículos 92 a 114 de la Ley 30/1992 del IVA, que exige para que el IVA soportado sea deducible, que se cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

• **Requisitos de carácter subjetivo.**

Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que tengan la condición de empresarios o profesionales, conforme a lo establecido en el artículo 5 de la ley del impuesto, así como los sujetos pasivos ocasionales que transmitan medios de transporte nuevos.

• **Requisitos de carácter objetivo.**

Respecto a las cuotas deducibles, el artículo 92 del impuesto declara que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en el interior del país, como consecuencia de aquellas operaciones que realicen en el este territorio, siempre y cuando se hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, importaciones de bienes, autoconsumos internos, operaciones por las que se produzca la inversión del sujeto pasivo y las AIB y sus operaciones asimiladas.

Respecto de las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, es necesario que las cuotas cuya deducción pretende el sujeto pasivo hayan sido soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan destinados a la realización de las siguientes operaciones:

- Entregas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.
- Prestaciones de servicios exentas por incluirse en la base imponible de las importaciones.
- Las exportaciones.
- Las entregas intracomunitarias de bienes.

Indicar que en el caso de las entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del impuesto, es decir, las entregas intracomunitarias y exportaciones, las cuotas deducibles lo son hasta el límite de las que se hubiesen repercutido en caso de no estar exenta la operación.



Por último, realizaremos algunas precisiones importantes referentes al I.V.A. de determinadas operaciones que a continuación pasamos a comentar:

El caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Si facilitamos el NIF-IVA al proveedor que desde otro estado miembro nos envía la mercancía, la factura que recibiremos aparecerá sin I.V.A. por tratarse de una adquisición intracomunitaria entre empresarios con comunicación del NIF-IVA. En la declaración de I.V.A., esta operación se indica tanto en el apartado de I.V.A. repercutido como el de I.V.A. soportado, de manera que, al no pagarse I.V.A. en la adquisición, su efecto en el cálculo queda también anulado si bien, esta operación hay que identificarla de la manera expuesta en las declaraciones de I.V.A., así como en el modelo 349 que ya comentamos en una unidad anterior.

El caso de las entregas intracomunitarias de bienes

Cuando vendemos una mercancía a un empresario que está situado en otro estado miembro, en caso de facilitarnos el NIF-IVA correspondiente como operador comunitario, expediremos la factura sin aplicar el I.V.A. español, indicando con mención expresa que se expide como operación intracomunitaria así como el NIF-IVA del receptor. Antes de emitir esta factura, se debe de confirmar el NIF-IVA de la operación a través de un servicio de la comisión europea que se denomina VIES a la que se puede acceder en la siguiente url: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/, servicio que además es muy útil a la hora de validar los VAT-number necesarios para la cumplimentación de las facturas y el modelo 349.

El caso de las importaciones

En las importaciones, el I.V.A. se paga en la aduana al introducir la mercancía en el espacio de la comunidad, conforme al tipo que le corresponda según la tipología de bien de que se importe.

El caso de las exportaciones

En las exportaciones, al expedirse la factura se indicará como operación exenta de I.V.A., y estas operaciones se deberán declarar en los modelos de I.V.A. en el apartado especialmente dirigido a este tipo de operaciones.

Supuesto práctico

3

EXPOSICIÓN

Un empresario que tributa respecto al I.V.A. en el régimen general, realiza las siguientes operaciones durante el ejercicio, debiéndose tener en consideración que la declaración del último ejercicio anual resultó a compensar por 5.000 euros.

Operaciones realizadas durante el ejercicio 2.012

Entrega de bienes realizada por un empresario.

Compra de mercaderías a un empresario español por 30.000 euros.

IVA soportado: $(30.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 6.300$ euros

Entrega de bienes realizada por un empresario.

Le hace un anticipo a un proveedor por 10.000 euros.

IVA soportado: $(10.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 2.100$ euros

Prestación de servicios profesionales.

Servicios de asesoramiento fiscal por 5.000 euros.

IVA soportado: $(5.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 1.050$ euros

Adquisición intracomunitaria de bienes.

Compra de mercaderías a un empresario italiano por 20.000 euros.

IVA devengado y soportado: $(20.000 \times 21\%) \dots\dots 4.200$ euros

Prestación de servicios realizada por empresario.

Paga las cuotas del arrendamiento del local donde ejerce la actividad 10.000 euros.

IVA soportado: $(10.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 2.100$ euros

Prestación de servicios realizada por un empresario con inversión del sujeto pasivo.

Recibe la factura del transporte realizado por un transportista portugués por el traslado de las mercaderías del empresario italiano cuyo importe asciende a 5.000 euros. Este servicio se entiende realizado en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto al tratarse de un transporte intracomunitario de bienes cuyo destinatario es un empresario o profesional. Por ello, se produce la inversión del sujeto pasivo por ser el prestador no establecido.

IVA devengado y soportado: $(5.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 1.050$ euros

Importación.

Importa mercaderías desde Argelia por importe de 10.000 euros.

En este caso, el IVA devengado se paga en la aduana al introducir la mercancía, por lo que en la autoliquidación figura como IVA soportado.

IVA soportado: $(10.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 2.100$ euros

Entrega de bienes realizada por el empresario.

Ventas de mercaderías a un mayorista por importe de 110.000 euros acordándose un descuento de 10.000,00 euros que practica en factura. La base imponible será el precio final tras aplicar el descuento.

IVA devengado: $(100.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 21.000$ euros

Prestación de servicios realizada por el empresario.

Factura por almacenaje y distribución de ventas realizadas a particulares por 10.000 euros.

IVA devengado: $(10.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 2.100$ euros

Entrega de bienes realizada por empresario.

Venta de mercancías a comerciantes que se encuentran en el régimen especial del recargo de equivalencia por 10.000 euros.

Al estar el destinatario en recargo de equivalencia, tiene que repercutirle el IVA y además, el recargo sobre la misma base.

IVA devengado al 21%: $(10.000 \times 21\%) \dots\dots\dots 2.100$ euros

Recargo equivalencia: $(10.000 \times 10\%) \dots\dots\dots 1.000$ euros

Exportación.

Vende mercaderías en Rusia por 15.000 euros.

La entrega estará exenta por expedirse o transportarse los bienes fuera de la Comunidad por el transmitente, es decir, tratarse de una exportación.

Entrega de bienes realizada por el empresario (Devolución).

Un cliente nos devuelve mercancías por 5.000,00 euros.

IVA devengado al 21%: $(-5.000 \times 21\%) \dots\dots\dots -1.050$ euros

Solución del caso práctico nº 3


OPERACIONES DEL EJERCICIO			
IVA DEVENGADO	Base imp.	Tipo	Cuota
Ventas de mercaderías	100.000,00 €	21,00	21.000,00 €
Distribución y almacenaje	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Ventas a minoristas	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Ventas a minoristas (rec)	10.000,00 €	10,00	1.000,00 €
Devolución de mercancías	-5.000,00 €	21,00	-1.050,00 €
Entregas concurso	50.000,00 €	21,00	10.500,00 €
Exportaciones	15.000,00 €		0,00 €
Serv. Transportes	5.000,00 €		1.050,00 €
Adquisiciones intracom.	20.000,00 €		4.200,00 €
			40.420,00 €
IVA SOPORTADO	Base imp.	Tipo	Cuota
Compras de mercaderías	30.000,00 €	21,00	6.300,00 €
Anticipo	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Serv. Asesoramiento	5.000,00 €	21,00	1.050,00 €
Adquisición intracom.	20.000,00 €	21,00	4.200,00 €
Arrendamiento local	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Serv. Transportes	5.000,00 €	21,00	1.050,00 €
Importación mercaderías	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Reparación	6.000,00 €	21,00	1.260,00 €
			20.160,00 €
DIFERENCIA			20.260,00 €
A COMPENSAR EJ ANT.			5.000,00 €
DIFERENCIA			15.260,00 €

IVA DEVENGADO	Base imp.	Tipo	Cuota
Régimen general	165.000,00 €	21,00	34.650,00 €
Recargo equivalencia	10.000,00 €	5,20	520,00 €
Serv. Transp. Inversión	5.000,00 €	21,00	1.050,00 €
Adquisiciones intracom.	20.000,00 €		4.200,00 €
IVA DEVENGADO			40.420,00 €

IVA SOPORTADO	Base imp.	Tipo	Cuota
Cuotas sop. Op. Int. Corr.	66.000,00 €	21,00	13.860,00 €
Cuotas sop. Importac.	10.000,00 €	21,00	2.100,00 €
Adquisiciones intracom.	20.000,00 €	21,00	4.200,00 €
IVA DEVENGADO			20.160,00 €

Cumplimentación en el modelo 303 (trimestral).

Para simplificar, en este supuesto, incorporaremos los datos como si todas las operaciones se hubiesen efectuado en el cuarto trimestre.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

AUTOLIQUIDACIÓN

Modelo
303

Devengo (2) Ejercicio Período

Identificación (1)

Espacio reservado para la etiqueta identificativa

NIF Apellidos y Nombre o Razón social

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

Espacio reservado para numeración por código de barras

Liquidación (3)

IVA Devengado	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general.....	165.000,00	21,00	34.650,00
Recargo equivalencia.....	10.000,00	5,2	520,00
Adquisiciones intracomunitarias.....	20.000,00		4.200,00
Total cuota devengada (03 + 06 + 09 + 12 + 15 + 18 + 20).....			40.420,00

IVA Deducible	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	22 66.000,00	23 13.860,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.....	24	25
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes corrientes.....	26 10.000,00	27 2.100,00
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes de inversión.....	28	29
En adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes.....	30 20.000,00	31 4.200,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	32	33
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		34
Regularización inversiones.....		35
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata (sólo 4T o mes 12).....		36
Total a deducir (23 + 25 + 27 + 29 + 31 + 33 + 34 + 35 + 36).....		20.160,00

Diferencia (21 - 37)..... 38 20.260,00

Atribuible a la Administración del Estado..... 39 100,00% 20.260,00

Cuotas a compensar de periodos anteriores..... 40

Entregas intracomunitarias..... 41 5.000,00

Exportaciones y operaciones asimiladas..... 42

Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción..... 43 15.000,00

44

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.

45 euros

Resultado (40 - 41 + 45)..... 46 15.260,00

A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria):
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo..... 47

Resultado de la liquidación (46 - 47)..... 48 15.260,00

Compensación (4)

Si resulta 48 negativa consignar el importe a compensar

49

Ingreso (7)

Ingreso efectuado a favor del **Tesoro Público**, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe:

Código Cuenta Cliente (CCC)

Entidad Sucursal DC Número de cuenta

Sin actividad (5)

Sin actividad -

Complementaria (8)

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la declaración anterior.

Nº. de justificante

Devolución (6)

Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Importe:

Código Cuenta Cliente (CCC)


Entidad Sucursal DC Número de cuenta

Firma (9)

Lugar y fecha

Firma

Cumplimentación en el modelo 390 (anual)



MINISTERIO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES
PÚBLICAS

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido
Declaración-Resumen anual

Pág. 1

Modelo
390

2 Ejercicio..... 2012

Devengo Declaración sustitutiva.....

Número identificador declaración anterior:

Número de Justificante 3903205615163

1 **Sujeto pasivo**

NIF: Apellidos y Nombre o Razón social o denominación:

Registro de devolución mensual en algún período del ejercicio

Régimen especial del grupo de entidades en algún período del ejercicio: N° Grupo: Dominante Dependiente

Tipo o régimen en especial aplicable: Art. 1.63 sexies.cinco SI NO NIF entidad dominante:

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

3 **Datos estadísticos**

A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	B Clave	C Epi-grafe IAE
Principal COM. MAY. TODA CLASE DE MERCANCIAS	1	611
Otras		

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" **D**

DECLARACIÓN DE SUJETO PASIVO INCLUIDO EN AUTOLIQUIDACIONES CONJUNTAS

Sujeto pasivo acogido a la presentación de la autoliquidación conjunta a través de la entidad:
NIF: Razón social:

4 **Datos del representante y firma de la declaración**

PERSONAS FÍSICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Representante
NIF: Apellidos y Nombre o Razón social o denominación:

SUPUESTO PRACTICO UNO

Calle, Pza., Avda. Nombre de la vía pública: Número: Esc.: Piso: Pta.: Teléfono:

CL: DEL SUPUESTO Provincia: Cod. Postal:

Municipio: MALAGA Provincia: MALAGA Cod. Postal: 29005


Fecha: Firma:

PERSONAS JURÍDICAS

Declaración de los Representantes legales de la Entidad
El (los) abajo firmante (s), como representante(s) legal(es) de la Entidad declarante, manifiesta(n) que todos los datos consignados se corresponden con la información contenida en los libros oficiales exigidos por la legislación mercantil y en la normativa del Impuesto.
En testimonio de lo cual firma(n) la presente declaración

En _____, a _____ de _____ de _____

Por poder, D NIF Fecha Poder Notaría	Por poder, D NIF Fecha Poder Notaría	Por poder, D NIF Fecha Poder Notaría
--	--	--



Agencia Tributaria

Ejemplar para el contribuyente

N.I.F.

Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Pág. 2

5

IVA devengado

Operaciones realizadas en régimen general

	Base imponible	Tipo %	Cuota devengada
Régimen ordinario.....	01	4	02
	527	8	528
	03	10	04
	529	18	530
	05	21	06
	165.000,00		34.650,00
Operaciones intragrupo.....	500	4	501
	531	8	532
	502	10	503
	533	18	534
	504	21	505
Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.....	07	4	08
	535	8	536
	09	10	10
	537	18	538
	11	21	12
Régimen especial de agencias de viaje.....	539	18	540
	13	21	14
Adquisiciones intracomunitarias de bienes.....	21	4	22
	541	8	542
	23	10	24
	543	18	544
	25	21	26
	20.000,00		4.200,00
Adquisiciones intracomunitarias de servicios.....	545	4	546
	549	8	550
	547	10	548
	553	18	554
	551	21	552
IVA devengado en otros supuestos de inversión del sujeto pasivo.....	27		28
	5.000,00		1.050,00
Modificación de bases y cuotas..	29		30
Modificación de bases y cuotas por auto de declaración de concurso de acreedores.....	31		32
Total bases y cuotas IVA.....	33		34
	190.000,00		39.900,00
Recargo de equivalencia.....	35	0,5	36
	37	1	38
	599	1,4	600
	39	4	40
	601	5,2	602
	41	1,75	42
	10.000,00		520,00
Modificación recargo equivalencia..	43		44
Modificación recargo equivalencia por auto de declaración de concurso de acreedores.....	45		46
Total cuotas IVA y recargo de equivalencia (34+ 36 + 38 + 600 + 40 + 602 + 42 + 44 + 46).....	47		40.420,00

N.I.F.

Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Pág. 3

5

IVA deducible

Operaciones realizadas en régimen general

(Continuación)

Operaciones interiores corrientes:

	Base imponible	Tipo %	Cuota deducible
190		4	191
192		7	193
555		8	556
603		10	604
194		16	195
557		18	558
605	66.000,00	21	606
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes.....			13.860,00
48	66.000,00		49
			13.860,00

506		4	507
508		7	509
559		8	560
607		10	608
510		16	511
561		18	562
609		21	610
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones intragrupo de bienes y servicios corrientes.....			
512			513

196		4	197
198		7	199
563		8	564
611		10	612
200		16	201
565		18	566
613		21	614
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones interiores de bienes de inversión.....			
50			51

514		4	515
516		7	517
567		8	568
615		10	616
518		16	519
569		18	570
617		21	618
Total bases imponibles y cuotas deducibles en operaciones intragrupo de bienes de inversión...			
520			521

202		4	203
204		7	205
571		8	572
619		10	620
206		16	207
573		18	574
621	30.000,00	21	622
Total bases imponibles y cuotas deducibles en importaciones de bienes corrientes.....			6.300,00
52	30.000,00		53
			6.300,00

N.I.F.

Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Pág. 4

5

IVA deducible

Operaciones realizadas en régimen general (Continuación)

	Base imponible	Tipo %	Cuota deducible
IVA deducible en importaciones de bienes de inversión.....	208	4	209
	210	7	211
	575	8	576
	623	10	624
	212	16	213
	577	18	578
	625	21	626
Total bases imponibles y cuotas deducibles en importaciones de bienes de inversión	54		55
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes.....	214	4	215
	216	7	217
	579	8	580
	627	10	628
	218	16	219
	581	18	582
	629	21	630
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes...	56		57
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	220	4	221
	222	7	223
	583	8	584
	631	10	632
	224	16	225
	585	18	586
	633	21	634
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión..	58		59
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios...	587	4	588
	589	7	590
	591	8	592
	635	10	636
	593	16	594
	595	18	596
	637	21	638
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de servicios.....	597		598
Compensación en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	60		61
Redificación de deducciones	639		62
Regularización de bienes de inversión.....			63
Regularización por aplicación porcentaje definitivo de prorata			522
Suma de deducciones (49 + 513 + 51 + 521 + 53 + 55 + 57 + 59 + 598 + 61 + 62 + 63 + 522)	64		20.160,00
Resultado régimen general (47 - 64)	65		20.260,00

N.I.F. <input type="text"/>		Apellidos y Nombre o Razón social o denominación <input type="text"/>		Pág. 6	
7	Resultado liquidación anual <small>(Sólo para sujetos pasivos que tributan exclusivamente en territorio común)</small>	Liquidación anual			
		Suma de resultados (65 + 83)	84	20.260,00	
		Compensación de cuotas del ejercicio anterior	85	5.000,00	
		Resultado de la liquidación (84 - 85).....	86	15.260,00	
8	Tributación por razón de territorio <small>(Sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)</small>	Administraciones			
		Territorio común <input type="text"/> 87 <input type="text"/> %	Suma de resultados (65 + 83)	84	<input type="text"/>
		Álava <input type="text"/> 88 <input type="text"/> %	Resultado atribuible a territorio común (84 x 87)	92	<input type="text"/>
		Guipúzcoa <input type="text"/> 89 <input type="text"/> %	Compensación de cuotas del ejercicio anterior atribuible a territorio común	93	<input type="text"/>
		Vizcaya <input type="text"/> 90 <input type="text"/> %			
		Navarra <input type="text"/> 91 <input type="text"/> %	Resultado de la liquidación anual atribuible a territorio común (92 - 93).....	94	<input type="text"/>
9	Resultado de las liquidaciones	9.1 Periodos que no tributan en Régimen especial del grupo de entidades			
		Total resultados a ingresar en las autoliquidaciones de IVA del ejercicio	95	15.260,00	
		Total devoluciones mensuales de IVA solicitadas por sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual	96	<input type="text"/>	
		Total devoluciones solicitadas por cuotas soportadas en la adquisición de elementos de transporte (Art. 30 bis RIVA)	524	<input type="text"/>	
		Si el resultado de la autoliquidación del último periodo es a compensar o a devolver consigne su importe:	A compensar	97	<input type="text"/>
	A devolver	98	<input type="text"/>		
		9.2 Periodos que tributan en Régimen especial del grupo de entidades			
		Total resultados positivos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322).....	525	<input type="text"/>	
		Total resultados negativos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322).....	526	<input type="text"/>	
10	Volumen de operaciones	Operaciones realizadas en el ejercicio			
		Operaciones en régimen general	99	<input type="text"/>	
		Entregas intracomunitarias exentas	103	<input type="text"/>	
		Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	104	<input type="text"/>	
		Operaciones exentas sin derecho a deducción	105	<input type="text"/>	
		Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	110	<input type="text"/>	
		Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	112	<input type="text"/>	
		Operaciones en régimen simplificado	100	<input type="text"/>	
		Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	101	<input type="text"/>	
		Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	102	<input type="text"/>	
		Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	227	<input type="text"/>	
		Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	228	<input type="text"/>	
		Entregas de bienes inmuebles y operaciones financieras no habituales	106	<input type="text"/>	
		Entregas de bienes de inversión	107	<input type="text"/>	
	Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) (99 + 103 + 104 + 105 + 110 + 112 + 100 + 101 + 102 + 227 + 228 - 106 - 107)	108	<input type="text"/>		