

WEBINAR

I.V.A.

**PRORRATA
REGULARIZACION INVERSIÓN
REGIMEN ESPECIAL CRITERIO CAJA
INVERSION SUJETO PASIVO**



© Informática Tron S.L.
C/ Marques de Estella, 15
29670 San Pedro Alcántara
Málaga
Tfn. 952 782877 - 692396415
E-Mail: info@informaticatron.es
Web: <http://www.academiatron.com/>
Edita e Imprime : Informática Tron S.L.
Autor : Juan Canca Herrera
Todos los derechos reservados.



Queda rigurosamente prohibido, sin la autorización expresa de Informática Tron S.L. la reproducción total o parcial de este libro por medio de cualquier procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Contenido

REGLA DE PRORRATA.....	3
NORMA DE VALORACIÓN 14ª DEL PGC PYMES Y NORMA VALORACIÓN 12ª PGC	3
PRORRATA GENERAL	4
PRORRATA ESPECIAL.....	9
REGULACIÓN DE INVERSIONES.....	10
EJEMPLO COMPLETO	12
I.S.P.	14
INVERSION SUJETO PASIVO.....	14
OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA (ARTÍCULO 84.UNO.2º LIVA POR LA LEY 7/2012)	14
¿QUIÉN DEBE INGRESAR EL IVA?	14
FACTURA.....	14
DECLARACIÓN DEL IVA EN INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO.....	15
CRITERIO DE CAJA.....	17
APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE CRITERIO DE CAJA	17
¿A QUIÉN AFECTA RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA?	18
OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA.....	18
PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN	19
¿CUÁNDO SE REPERCUTE EL IVA?	20
¿CUÁNDO SE DEVENGA EL IVA REPERCUTIDO?	20
¿CUÁNDO SE INGRESA EL IVA REPERCUTIDO?	22
¿CUÁNDO SE SOPORTA EL IVA?	23
¿CUÁNDO SE DEDUCE EL IVA SOPORTADO?	23
¿CUÁNDO SE COMPENSA/DEVUELVE EL IVA SOPORTADO?	24
¿CUÁNDO SE REGISTRA LA OPERACIÓN SUJETA AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA?	24
OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN	25
RESUMEN	28
¿QUÉ REQUISITOS TIENE QUE CUMPLIR LA EMPRESA PARA ACOGERSE AL NUEVO CRITERIO DE IVA DE CAJA?.....	28
¿QUÉ IMPLICACIONES TIENE QUE LA EMPRESA DECIDA ACOGERSE AL CRITERIO IVA DE CAJA	28
INGRESO DEL IVA.....	28
DEDUCCION DEL IVA.....	28
A TENER EN CUENTA.....	28
EJEMPLO	29

REGLA DE PRORRATA

Art. 102 LIVA. La regla de prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo adquiere bienes y servicios que utiliza en operaciones con derecho y sin derecho a deducción. Actividades exentas. Art. 20 LIVAⁱ

No se aplica a las cuotas soportadas en bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad (salvo las especialidades ya apuntadas respecto de los bienes de inversión) y a los excluidos del derecho a deducir (no son deducibles en ninguna medida).

- Autoconsumo consistente en el cambio de afectación de existencias de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.
- Autoconsumo consistente en la afectación o cambio de afectación de bienes para su utilización como bienes de inversión.

El ejemplo que estamos siguiendo de la Academia TRON, que se dedica a la enseñanza (exento de IVA) y a la Venta de Material informático (sujeta a IVA)

La regla de prorrata establecerá una proporción en las deducciones de las adquisiciones, sin poder deducir el 100%, la regla establecerá el porcentaje a deducir.

Hay dos tipos de prorrata:

- General: Se aplica cuando no se dan las condiciones para emplear la prorrata especial.
- Especial: Se aplica en los casos siguientes:
 - Cuando los sujetos pasivos optan por la aplicación de dicha regla.
 - Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

NORMA DE VALORACIÓN 14ª DEL PGC PYMES Y NORMA VALORACIÓN 12ª PGC

- El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.
- No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Es por ello por lo que, para realizar estas rectificaciones, el PGC propone las siguientes subcuentas:

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente: Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente. soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes de inversión.

6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones: Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes de inversión.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente: Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente.

6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones: Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes de inversión.

PRORRATA GENERAL

Se usará cuando el autónomo o sociedad, esté en actividades que estén sujetas y que no lo estén. Para hallar el porcentaje hay que realizar la siguiente formula:

$$\% \text{ prorata} = \frac{\text{Base imponible operaciones derecho a deducción}}{\text{Total base imponible operaciones estén o no sujetas}} \times 100$$

No se computan en el numerador ni en el denominador:

- 1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio cuando los costes no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio
- 2.º Las cuotas del IVA que hayan gravado las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.
- 3.º Las entregas de los bienes de inversión.
- 4.º Las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
- 5.º Las operaciones no sujetas al Impuesto por el artículo 7 de la Ley. ⁱⁱ
- 6.º Los autoconsumos por cambio de destino de las existencias que pasan a utilizarse como bienes de inversión.

....

El primer año que se aplique la regla de la prorata se hará y comunicará a la AEAT mediante modelo 036 una estimación del porcentaje de actividades exentas y no exentas.

Dicho porcentaje estimado se aplicará sobre las operaciones realizadas a partir del momento de entrada en funcionamiento de la actividad exenta o de la no exenta según el caso.

Al cierre del ejercicio y para el 4T la entidad elaborará la prorata definitiva de acuerdo al total de operaciones realizadas en el sistema mixto.

El cálculo se realiza el 4º Trimestre del año y se aplicará a este trimestre y los tres primeros del siguiente año. Al llegar al 4º Trimestre del año siguiente se volverá a realizar el cálculo con los datos reales y se aplicará el corrector.

Pasos a seguir:**Año 1 – 4º Trimestre**

1. Cálculo del porcentaje de la prorata y se aplica a este trimestre

Año 2 – 1º al 3º Trimestre

1. Se aplica la prorata calculada en el 4º Trimestre del año 1 a los 3 primeros trimestres del año 2
2. En el 4º Trimestre del año 2 se vuelve a calcular la prorata con los datos reales de los 3 primeros trimestres y se regulariza el porcentaje de la prorata.

Ejemplo de Academia TRON - Datos del Año 1

Total Ventas	15.000,00 €
Total Enseñanza	6.000,00 €
Prorata Año 1	71%

El cálculo de la prorrata sería de la siguiente forma:

$$71 = \frac{15.000,00}{15.000,00 + 6.000} \times 100$$

71 % es la prorrata a aplicar en los 3 primeros trimestres del Año 2.

	Año 2	Prorrata 1	Prorrata 2	Diferencia	
Trimestre 1					
Ventas	5.000,00 €				Multiplicamos 700 € x 71 %, solo deducimos 500 €
Enseñanza	2.000,00 €				Multiplicamos 700 € x 77 %, prorrata real €
IVA Sop.	700,00 €	497,00 €	539,99 €	42,00 €	Diferencia entre la cantidad real con la calculada con la prorrata del año anterior €
Trimestre 2					
Ventas	9.000,00 €				
Enseñanza	2.500,00 €				
IVA Sop.	1.100,00 €	781,00 €	847,00 €	66,00 €	
Trimestre 3					
Ventas	6.000,00 €				
Enseñanza	1.000,00 €				
IVA Sop.	800,00 €	568,00 €	616,00 €	48,00 €	Multiplicamos 600 € x 77 %, prorrata de este año
Trimestre 4					
Ventas	8.000,00 €				
Enseñanza	3.000,00 €				28.000 / (28.000+8.500)x100%
IVA Sop.	600,00 €	462,00 €			
Total Ventas	28.000,00 €				Sumas de las diferencias entre los cálculos de las 2 prorratas
Total Enseñanza	8.500,00 €				
Prorrata Año 2	77%				
A deducir o Ingresar	156,00 €				

La cantidad resultante, 156,00 € se anotará en la casilla 44 del modelo 303, puede ser positiva o negativa.

156,00 €	(472)	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en la imposición indirecta	(639)	156,00 €
----------	-------	-----------------------	---	---	-------	----------

Este asiento se realizará justo antes de la declaración del IVA del 4º Trimestre

Regularización bienes de inversión	43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata	44	156,00

¿Y SI EL PORCENTAJE DE LA PRORRATA ES INFERIOR?

Supongamos que hemos estado prorrateando al 77% y la prorrata del último trimestre es del 71%.

La cantidad resultante, 156,00 € se anotará en la casilla 44 del modelo 303, en este caso negativa, ya que hay que descontar la cuota del IVA Soportado.

156,00 €	(634)	Ajustes negativos en la imposición indirecta	a	H.P. IVA soportado	(472)	156,00€
----------	-------	--	---	--------------------	-------	---------

Regularización bienes de inversión.....	43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.....	44	-156,00

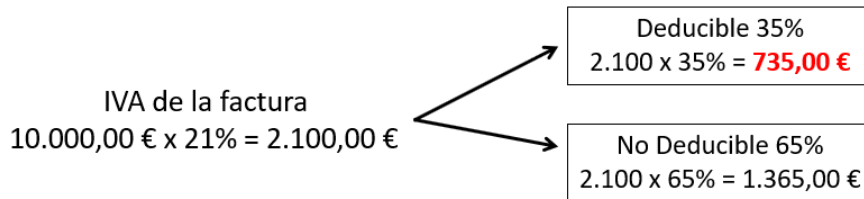
Ejemplo 2. Año 1: Prorrata definitiva **35%**, durante el año 2, se realiza las siguientes operaciones:

- Compra de mercaderías por 10.000,00 €
- Factura de Agua por 5.000,00 €
- Factura de Asesoría por 12.000,00 €

Venta de mercaderías **CON** derecho a deducción de 30.000,00 €

Venta de mercaderías **SIN** derecho a deducción de 33.000,00 €

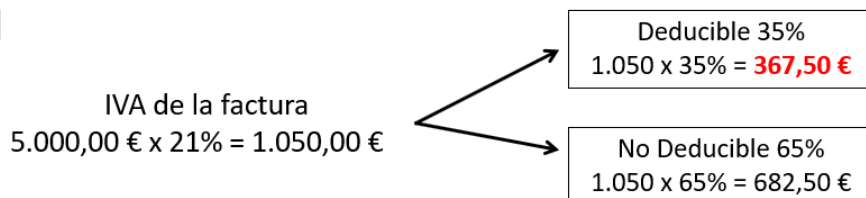
- Compra de mercaderías por 10.000,00 €



ASIENTO CONTABLE

11.365,00 €	(600)	Compra Mercaderías (10.000 + 1.365)	a			
735,00 €	(472)	H.P. IVA soportado (10.000 x 21% x 35%)		Proveedores	(400)	12.100,00 €

- Factura de Agua por 5.000,00 €



ASIENTO CONTABLE

5.682,50 €	(628)	Suministros (5.000 + 682,50)	a			
367,50 €	(472)	H.P. IVA soportado (5.000 x 21% x 35%)		Acreedores	(410)	6.050,00 €

- Factura de Asesoría por 12.000,00 €

IVA de la factura
 $12.000,00 \text{ €} \times 21\% = 2.520,00 \text{ €}$

Deducible 35%
 $2.520 \times 35\% = \mathbf{882,00 \text{ €}}$

No Deducible 65%
 $2.520 \times 65\% = 1.638,00 \text{ €}$

ASIENTO CONTABLE

13.638,00 €	(623)	Serv. Prof. Ind. (12.000 + 1.638)	a			
882,00 €	(472)	H.P. IVA soportado (12.000 x 21% x 35%)		Acreeedores	(410)	14.520,00 €

- Venta de Mercadería con derecho a deducción por 30.000,00 €

			a	Venta Mercaderías	(700)	30.000,00 €
36.300,00 €	(430)	Cientes		H.P. IVA Repercutido	(477)	6.300,00 €

- Venta de Mercadería sin derecho a deducción por 33.000,00 €

33.000,00 €	(430)	Cientes	a	Venta Mercaderías	(700)	33.000,00 €
-------------	-------	---------	---	-------------------	-------	-------------

Ventas Realizadas

- Con derecho a deducción por 30.000,00 €
- Sin derecho a deducción por 33.000,00 €

$$\% \text{ de prorrata} = \frac{\text{Operaciones con derecho a deducción}}{\text{Total de operaciones}} = \frac{30.000}{30.000 + 33.000} = 47,62\% = 48\%$$

Regularización del IVA Soportado

(472)
735,00
367,50
882,00
1.984,50 €

$$\begin{array}{rclcl}
 \text{IVA Soportado:} & 35 \% & \text{-----} & 1.984,50 & \\
 \text{IVA Soportado:} & 48 \% & \text{-----} & X & = 2.721,60 \\
 & & (1.984,50-2.721,60) & & \underline{\hspace{1cm}} \\
 & & & & 737,10
 \end{array}$$

737,10	(472)	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en la imposición indirecta	(639)	737,10 €
--------	-------	-----------------------	---	--	-------	----------

La cantidad resultante, 737,10 € se anotará en la casilla 44 del modelo 303, en este caso positiva, ya que hay que incrementar la cuota del IVA Soportado.

Academia TRON

PRORRATA ESPECIAL

Se aplica cuando lo solicita el autónomo o empresario, y se efectúa en los plazos siguientes:

- En el mes de diciembre del año anterior a aquel en que surta efectos.
- En los casos de inicio de actividades, hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.
- Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 10 % del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

La prorrata especial permite deducirse todas las cuotas soportadas por compras e importaciones de bienes que se usen en la actividad. Dentro de la actividad que no da derecho a deducción, no será deducido por el empresario.

Para poder emplear esta prorrata tiene que estar bien diferenciadas las adquisiciones de una u otra actividad, en el caso de que se usen indistintamente se aplicará la prorrata general.

Ejemplo de Academia TRON
Datos del Año 1

Total Ventas	15.000,00 €
Total Enseñanza	6.000,00 €
Prorrata Año 1	71%
IVA Sop. Enseñanza	600 €
IVA Sop. Ventas	3.500 €
IVA Sop. Común	250 €

El cálculo de la prorrata sería de la siguiente forma:

$$71\% = \frac{15.000,00}{15.000,00 + 6.000} \times 100$$

IVA deducible:

Actividad Enseñanza:	0 €	
Actividad Venta:	3.500,00 €	
Uso Común:	178,57 €	(250 x 71%)

REGULACIÓN DE INVERSIONES

Las cuotas soportadas en bienes de inversión deben regularizarse durante los 4 años naturales siguientes (en terrenos o edificaciones 9 años) a aquél en que se adquirieran o se utilicen o entren en funcionamiento si este momento es posterior a la adquisición.

Sólo se regulariza si entre el porcentaje de deducción definitivo de cada uno de los años del período de regularización y el que se utilizó el año en que se soportó la repercusión existe una diferencia superior a 10 puntos.

No procede regularizar en caso de pérdida o inutilización de los bienes de inversión por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada.

Concepto de bienes de inversión a efectos del IVA

Son los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

No tienen la consideración de bienes de inversión:

- Los accesorios, piezas de recambio y ejecuciones de obra para la reparación de bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o su personal.
- Cualquier otro bien de valor inferior a 3.005,06 euros.

Procedimiento de regularización

1. Se parte de la deducción efectuada en el año de compra.
2. Se resta la que correspondería el año de regularización aplicando a la cuota soportada el porcentaje definitivo de este año.
3. La diferencia positiva o negativa se divide por 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente es la cuantía del ingreso o deducción complementarios a efectuar, respectivamente

Los ingresos y deducciones complementarios se efectuarán en la última autoliquidación del ejercicio.

Ejemplo: Empresa que en el año 20X1 adquirió una maquina por 60.000 € al 21% de IVA. El porcentaje de prorrata del año 20X1 fue del 60%.

Situación 1.- Porcentaje del año siguiente mayor.

Prorrata definitiva del año 20X2 ha sido del 72%. Hay que regularizar ya que el porcentaje es mayor de 10 puntos

$$(60\% - 72\% = -12\%).$$

IVA a deducir año de compra = $60.000,00 \times 21\% \times 60\% = 7.560,00 \text{ €}$.

IVA a deducir año de regularización = $60.000,00 \times 21\% \times 72\% = 9.072,00 \text{ €}$.

Aplicamos la fórmula:

$\frac{7.560,00 - 9.072,00}{5}$	=	-1.512,00 €
---------------------------------	---	-------------

Se tiene derecho a una deducción complementaria de -1.512,00 €, que se reflejará en la casilla 43 del modelo 303 con signo positivo.

1.512,00 €	(472)	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en Iva de Inversiones	(6392)	1.512,00 €
------------	-------	--------------------	---	---	--------	------------

Regularización bienes de inversión..... 43 1.512,00

Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata..... 44

Situación 2.- Porcentaje del año siguiente menor.

Empresa que en el año 20X1 adquirió una maquina por 60.000 € al 21% de IVA. El porcentaje de prorrata del año 20X1 fue del 60%.

Prorrata definitiva del año 20X2 ha sido del 40%. Hay que regularizar ya que el porcentaje es mayor de 10 puntos

$$(60\% - 40\% = 20\%).$$

IVA a deducir año de compra = $60.000,00 \times 21\% \times 60\% = 7.560,00$ €.

IVA a deducir año de regularización = $60.000,00 \times 21\% \times 40\% = 5.040,00$ €.

11

Aplicamos la fórmula:

$\frac{7.560,00 - 5.040,00}{5}$	=	2.520,00 €
---------------------------------	---	------------

Se tiene que realizar un ingreso complementario de 2.520,00 € que se reflejará en la casilla 43 del modelo 303 con signo negativo.

2.520,80 €	(6342)	Ajustes negativos IVA de Inversiones	a	H.P. IVA soportado	(472)	2.520,80 €
------------	--------	--------------------------------------	---	--------------------	-------	------------

Regularización bienes de inversión..... 43 -2.520,00

Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata..... 44

Situación 3.-

Supongamos que el porcentaje de prorrata definitiva del año 20Xx ha sido del 68%.

NO se realiza regularización, puesto que el porcentaje de prorrata del año de compra y el del año de regularización no tienen una diferencia de más de 10 puntos

$$(60\% - 68\% = - 3\%).$$

EJEMPLO COMPLETO

Empresa que en el año 1 adquirió una maquina por 30.000 € al 21% de IVA.

PRORRATA DE CADA AÑO

AÑO 0	35%
AÑO 0 (Diciembre)	40%
AÑO 2	47%
AÑO 3	29%
AÑO 4	30%
AÑO 5	62%

Fecha del año 1: adquisición de la maquina por 30.000 € al 21% de IVA. Prorrata del Año 0 al **35%**

ASIENTO CONTABLE FECHA DE COMPRA

34.095,00 €	(213)	Maquinaria	a	Proveedores Inm.	(523)	36.300,00€
2.205,00 €	(472)	H.P. IVA soportado (30.000 x 21% x 35%)				

ASIENTO CONTABLE DICIEMBRE DIFERENCIA PRORRATA AÑO 0 (40%)

IVA Soportado:	35 %	-----	2.205,00	
IVA Soportado:	40 %	-----	X	= 2.520,00
		(2.205,00-2.520,00)		-315,00

315,00 €	(472)	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en IVA Inversiones	(6392)	315,00 €
----------	-------	-----------------------	---	---	--------	----------

Regularización bienes de inversión.....	43	315,00
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.....	44	

PRORRATA DEL AÑO 2 = 47%

PRORRATA DEL AÑO 1 = 40%

La diferencia no supera los 10 puntos por lo que no se realiza ajuste del IVA soportado

PRORRATA DEL AÑO 3 = 29 %

PRORRATA DEL AÑO 1 = 40%

La diferencia supera los 10 puntos por lo que se realiza ajuste del IVA soportado

$$\text{Regularización} = \frac{\text{IVA Deducido} - \text{IVA Deducible}}{5}$$

$$\text{Regularización} = \frac{30.000 \times 21\% \times 40\% - 30.000 \times 21\% \times 29\%}{5} = \frac{2.520 - 1.827}{5} = 138,60 \text{ €}$$

138,60 €	(6342)	Ajustes negativos en la IVA Inversiones	a	H.P. IVA soportado	(472)	138,60 €
----------	--------	---	---	--------------------	-------	----------

Regularización bienes de inversión.....

43 138,60

Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.....

44

PRORRATA DEL AÑO 4 = 30%

PRORRATA DEL AÑO 1 = 40%

La diferencia no supera los 10 puntos por lo que no se realiza ajuste del IVA soportado

PRORRATA DEL AÑO 5 = 62%

PRORRATA DEL AÑO 1 = 40%

La diferencia supera los 10 puntos por lo que se realiza ajuste del IVA soportado

13

$$\text{Regularización} = \frac{\text{IVA Deducido} - \text{IVA Deducible}}{5}$$

$$\text{Regularización} = \frac{30.000 \times 21\% \times 40\% - 30.000 \times 21\% \times 62\%}{5} = \frac{2.520 - 3.906}{5} = -277,20 \text{ €}$$

277,20 €	(472)	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en la imposición indirecta	(6392)	277,20 €
----------	-------	--------------------	---	--	--------	----------

Regularización bienes de inversión.....

43 277,20

Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.....

44

I.S.P.

INVERSION SUJETO PASIVO

La Inversión de sujeto pasivo de una forma simple, consiste en que aquel que recibe la factura autoliquidada la operación autor repercutiéndose y soportando el IVA.

OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA (ARTÍCULO 84.UNO.2º LIVA POR LA LEY 7/2012)

- 1) Con algunas excepciones, cuando su proveedor -emisor de la factura- no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto (península y Baleares). Se considera territorio ajeno Canarias, Ceuta y Melilla.
- 2) En las entregas de oro bruto o productos de oro semielaborado y de ley (de más de 325 milésimas).
- 3) En entregas de residuos, desechos y desperdicios industriales.
- 4) En prestaciones de servicios cuyo objeto sean derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- 5) En determinadas entregas de inmuebles. Por ejemplo, dentro de un proceso concursal, entregas en ejecución de garantía o entregas exentas cuando el sujeto pasivo haya renunciado a la exención.
- 6) En determinadas ejecuciones de obra, para la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificios. Cuando sean contratos directos entre promotor y contratista.
- 7) En entregas de:
 - a. Plata, platino o paladio en bruto, en polvo o semilabrado.
 - b. Teléfonos móviles, portátiles, tabletas digitales y videoconsolas. En general, cuando estas entregas superen los 10.000 euros de base imponible y de cualquier importe cuando el destinatario sea revendedor de esos productos.

¿QUIÉN DEBE INGRESAR EL IVA?

En estas operaciones es el empresario que adquiere el producto o servicio el encargado de ingresar la cuota correspondiente

FACTURA

El requisito principal para emitir una factura con inversión del sujeto pasivo es que el destinatario o cliente sea también un empresario o profesional. Solo estos pueden declarar el IVA, algo que no les corresponde a los particulares.

Una factura con inversión del sujeto pasivo debe emitirla la empresa que realiza la prestación o entrega de bienes dentro de los supuestos contemplados.

Las particularidades más importantes son:

- Se emite siempre sin IVA. Solo se factura la base imponible.
- Es obligatorio indicar el Número de identificación fiscal (NIF) del destinatario
- Debe aparecer la mención expresa: Inversión del sujeto pasivo" y la normativa aplicable. Por ejemplo: **"Operación con inversión del sujeto pasivo conforme al Art. 84 (Uno.2º) de la Ley 37/1992 de IVA"**.

Es recomendable que estas facturas lleven una serie y numeración propia para diferenciarlas del resto.

El contenido general es:

- Serie y número correlativo
- Fecha de expedición
- Nombre o razón social y domicilio, tanto del emisor como del destinatario.
- NIF del destinatario.

- Descripción de las operaciones.
- Mención de: "Inversión Del Sujeto Pasivo" y la referencia normativa.
- Indicación de: "Operación exenta de IVA".

		C/MARQUES DE ESTELLA, 15 29670 - SAN PEDRO ALCANTARA MALAGA - N.I.F. B-29365871		 Certificado de Calidad	
		Distribución Aparatos Electrodomésticos			

CLIENTE		FACTURA	VENDEDOR	FECHA
DIRECCION CLIENTES		001/ISP		08/05/2020
CP	LOCALIDAD			
PROVINCIA	NIF	F.PAGO		

COD.	DESCRIPCION	%DTO	CANT.	PRECIO	IMPORTE
PIC	PINTURA TIPO EXTRA EXTERIORES Kg.		45	20,00 €	900,00 €
MAN	MANO DE OBRA (HORAS)		10	15,00 €	150,00 €

Operación con Inversión del Sujeto Pasivo de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 del IVA.
 Operación exenta de IVA

FECHA	CANTIDAD	IMPORTE BUTO	BASE IMPONIBLE	
		1.050,00 €	IVA 21%	1.050,00 €
		DTO. P/P 0%	R.E. 5,20%	
		PORTES	TOTAL	1.050,00 €

DECLARACIÓN DEL IVA EN INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Emisor

No repercute IVA pero está obligado a informar del importe de la operación al declarar el modelo 303. [Casilla 122]. Esta información se trasladará al apartado correspondiente de la declaración resumen anual (modelo 390): "Operaciones con inversión del sujeto pasivo".

Contabilidad

Ejemplo: Operación con inversión del sujeto pasivo por importe de 5,000,00 € (IVA 21%)

5.000,00 €	(430) Clientes	a	Venta Mercaderías(700)	5.000,00 €
Se registra sin IVA				

Destinatario De La Factura

Será el sujeto pasivo y tiene que registrar la factura como tal.

Aunque el impuesto no esté facturado ha de calcular la cuota que le correspondería a la operación, según los tipos de IVA vigentes. Se auto repercutirá la cuota en la liquidación del modelo 303.

Régimen General: IVA devengado [casillas 12 y 13].

Liquidación (3)			
Régimen general			
IVA devengado	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01	02	03
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	04	05	06
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	07	08	09
Modificación bases y cuotas	10		11
	12		13
	14		15

Régimen simplificado [casilla 53] "IVA devengado por inversión del sujeto pasivo". Aquí también se incluyen las adquisiciones intracomunitarias.

Régimen General: IVA Soportado dependerá del tipo de gastos que impute

IVA deducible	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38	39

Contabilidad

El destinatario, como obligado tributario, registrará en el asiento el IVA calculado internamente. A ambos lados si le corresponde, como auto repercutido y soportado.

Ejemplo: Operación con inversión del sujeto pasivo por importe de 5,000,00 € (IVA 21%)

5.000,00 €	(600) Compra Mercaderías	a	Proveedores (400)	5.000,00 €
1.050,00 €	(472) IVA soportado I.S.P.	a	IVA repercutido I.S.P.(477)	1.050,00 €
Se registra con IVA soportado y repercutido				

CRITERIO DE CAJA

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE CRITERIO DE CAJA

Este apartado lo regula el artículo 163 de la LIVA, que indica: "*aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de €*".

Al mismo tiempo, el Reglamento de Impuesto, en su artículo 61 establece un motivo de exclusión del Régimen, de forma que "*quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 €*". La exclusión producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca el motivo de la misma.

Cálculo del Volumen de Operaciones.

Por el cálculo del volumen de operaciones, se entenderá el importe total de las operaciones realizadas, excluido IVA y, en su caso, recargo de equivalencia y compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas.

No serán consideradas:

- Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
- Las entregas de bienes de inversión.
- Las operaciones financieras y operaciones exentas relativas al oro de inversiones no habituales.

Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

EJEMPLO.

Durante el año 20X0 la sociedad TRON ha realizado ventas por valor de 900.000 €. (sin IVA), por lo que puede aplicar el año 20X1 el Régimen Especial de Criterio de Caja, tiene que optar por él.

El año 20X1, tiene las siguientes cuentas:

- Ventas sin IVA cobradas = 1.000.000 €
- Ventas sin IVA pendientes de cobro = 1.100.000 €

Al superar el volumen de ventas los 2.000.000 de €, durante el año 20X2 no podrá optar al Régimen Especial de Criterio de Caja

El artículo 163 de la Ley de IVA, establece que:

- Sí el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.
- Sí el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

EJEMPLO.

Empresario que inicia su actividad en el año 20X0.

Año 20X0: Podrá aplicar el Régimen Especial de Criterio de Caja

Año 20X1: Podrá seguir aplicando el Régimen Especial de Criterio de Caja siempre que:

- En el año 20X1 no haya superado un volumen de 2.000.000 de €
- Los cobros en efectivo de un mismo receptor no superen la cantidad de 100.000 €
- Que no renuncie al régimen.

¿A QUIÉN AFECTA RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA?

El Régimen Especial del Criterio de Caja afecta principalmente:

1. Sujetos pasivos que opten por tributar por este régimen.

Hay que tener en cuenta lo que dice el artículo 163 de la LIVA, que dice: *"aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de €"*.

Y el Reglamento de Impuesto del IVA artículo 61, establece un motivo de exclusión del Régimen Especial de Criterio de Caja, *"quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 €"*.

Esta exclusión se realizará el año inmediato posterior a aquel en que se produzca el motivo de la misma.

Las entidades tanto empresariales como profesionales que estén acogidas al Régimen Especial de Criterio de Caja no ingresarán las cuotas de IVA repercutidas hasta que nos las cobre, y no se deduce las cuotas de IVA soportadas hasta que no las paga.

2. A los destinatarios de las operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Criterio de Caja, independientemente de que éstos (los destinatarios) estén o no acogidos al RECC.

Estos destinatarios no podrán deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios recibidas de sujetos pasivos acogidos al RECC, hasta que no realicen el pago de dichas operaciones o como máximo el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Así, cuando se realicen operaciones con proveedores acogidos al RECC, las cuotas de IVA soportadas NO serán deducibles hasta el pago de las mismas (o el 31 de diciembre del año siguiente si éste no se).

En las operaciones que se realicen con el resto de proveedores, las cuotas de IVA soportadas serán deducibles según las reglas generales del impuesto, es decir, con la entrega del bien o prestación del servicio o cuando se produce el pago anticipado.

OPERACIONES A LAS QUE SE APLICA

Operaciones tratadas con el Régimen Especial de Criterio de Caja.

TODAS las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Excluyendo:

- ✓ Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- ✓ Las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes.
- ✓ Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- ✓ Supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- ✓ Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- ✓ Autoconsumos de bienes y servicios.

PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN

El artículo 163 de la LIVA, establece que: *"el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación"*.

Hay que acreditar el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

La principal característica es que retrasa el devengo y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a los clientes del sujeto pasivo, igualmente retardará, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores; todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

Hay que tener en cuenta:

- El IVA se repercutirá.- Cuando se expide y entrega la factura correspondiente.
- El IVA se devengará.- Cuando se produzca el cobro, total o parcial de la operación o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.
- El IVA se ingresará.- En el período (mes o trimestre) correspondiente al devengo del mismo.
- El IVA se registra contablemente.- En los plazos generales como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.

Respecto a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Criterio de Caja, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación, pudiendo ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Si no se ejercita la deducción en los cuatro años, el derecho caducará.

En el régimen general, el devengo del IVA se produce en el momento de la entrega del bien o prestación del servicio, sin tener en cuenta cuando se produce el pago del precio salvo en el caso de los anticipos. El aplazamiento del pago no tendrá incidencia ni en el ingreso del IVA ni en el derecho a su deducción.

En el Régimen Especial de Criterio de Caja, el devengo se produce en el momento del cobro y, de forma paralela, el derecho a la deducción nacerá con el pago, en ambos casos con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior al que se realice la operación.

¿CUÁNDO SE REPERCUTE EL IVA?

El artículo 163, apartado 2, de la LIVA, establece que: *"la repercusión del IVA en el RECC deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación"*

Es decir, se repercute cuando se expide y entrega la factura y sin embargo el devengo no se produce hasta el momento del cobro, parcial o total de la operación.

EJEMPLO.

El 10 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON vende mercancías y entrega factura cuyo cobro se producirá el 1 de Mayo del mismo año. La factura se expide en el momento de la entrega de la mercancía, es decir el 1 de Febrero.

- El IVA ha de repercutirse el 10 de Febrero de 20X0.
- El IVA se devengará el 1 de Mayo de 20X0, debiendo declararse en el segundo trimestre del ejercicio 20X0 (se supone liquidación trimestral)

Hay que distinguir el IVA repercutido y no cobrado del IVA repercutido y cobrado, debiendo el segundo ser liquidado ante la Administración y se reflejará en los modelos de autoliquidación del impuesto, en el período en que se produzca el devengo.

¿CUÁNDO SE DEVENGA EL IVA REPERCUTIDO?

El artículo 163 de la LIVA, establece: *"el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación"*.

La principal característica del Régimen Especial de Criterio de Caja es que retarda el devengo y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a los clientes del sujeto pasivo, o como máximo hasta el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

se repercute cuando se expide y entrega la factura y el devengo no se produce hasta el momento del cobro, parcial o total de la operación (o si éste no se produjese antes, con fecha 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado).

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura cuyo cobro se producirá el 1 de Mayo del mismo año.

- Factura: en el momento que se expide
- El IVA ha de repercutirse el 1 de Febrero de 20X0.
- El IVA se devengará el 1 de Mayo de 20X0, se declarará en el tercer trimestre del ejercicio 20X0

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €, cuyo cobro se producirá:

- 50% 1 de Mayo de 20X0.

- 25% 1 de Febrero de 20X1.
- 25% 1 de Febrero de 20X2.

¿CUÁNDO SE ENTIENDE DEVENGADO EL IMPUESTO?

Aun cuando la repercusión se ha producido con fecha 1 de Febrero de 20X0, el devengo del mismo se producirá conforme se vayan produciendo los cobros establecidos con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente a aquel en que se produce la operación. Así:

- 1 de Mayo de 20X0. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Julio de 20X0.
- 1 de Febrero de 20X1. Se devengan $200.000 * 25\% * 21\% = 10.500,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Abril de 20X1.
- 31 de Diciembre de 20X1. Se devengan $200.000 * 25\% * 21\% = 10.500,00$ € a liquidar entre el 1 y el 30 de Enero de 20X2; con independencia de que el cobro se produzca el 15 de Abril de 20X2.

- Devengo en caso de cobros a través de cheques, pagarés, letras de cambio, etc.

En este caso, el pago se entenderá producido en la fecha de vencimiento, es decir, el pago se entenderá producido cuando el efecto haya sido satisfecho por el deudor, o lo que es lo mismo, cuando haya abonado el importe y no tenga ninguna responsabilidad sobre la letra o pagaré.

Por lo tanto en los descuentos de efectos no tiene que afectar para el devengo, ya que el ingreso no es por el deudor, por lo tanto no libera de responsabilidad al mismo. Recuerda que es un adelanto que te realiza el banco.

EJEMPLO.

La sociedad TRON, acogida al criterio de caja, con fecha 1 de Febrero de 20X0 vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €. Para su cobro la sociedad compradora, obligada al pago, emite 3 pagarés a 30, 60 y 90 días respectivamente.

TRON, negocia los referidos pagarés en el banco con fecha 2 de Febrero de 20X0.

Devengo del Impuesto

El devengo de la operación se producirá con el cobro, parcial o total de la misma, que será el momento en que haya sido satisfecho por el deudor, independientemente de que los efectos sean negociados y la entidad de crédito adelante ese dinero. Así, los devengos se producirán:

- • 1 de Marzo de 20X0.
- • 1 de Abril de 20X0.
- • 1 de Mayo de 20X0.

¿CUÁNDO SE INGRESA EL IVA REPERCUTIDO?

El artículo 163 de la LIVA, establece que: "el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación".

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura cuyo cobro se producirá el 1 de Mayo del mismo año. En el momento de la entrega expide la factura correspondiente.

- El IVA ha de repercutirse el 1 de Febrero de 20X0.
- El IVA se devengará el 1 de Mayo de 2014, debiendo declararse en el segundo trimestre del ejercicio 2014

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €, cuyo cobro se producirá:

- 50% 1 de Mayo de 20X0.
- 25% 1 de Febrero de 20X0.
- 25% 1 de Febrero de 20X0.

Ingreso del impuesto**EJEMPLO.**

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €, cuyo cobro se producirá:

- 50% 1 de Mayo de 20X0.
- 25% 1 de Febrero de 20X1.
- 25% 1 de Febrero de 20X2.

¿Cuándo hay que realizar el Impuesto?

El ingreso se producirá en el período en que se produzca el devengo del impuesto. En este sentido, aun cuando la repercusión se ha producido con fecha 1 de Febrero de 20X0, el devengo del mismo se producirá conforme se vayan produciendo los cobros establecidos con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente a aquel en que se produce la operación.

- 1 de Mayo de 20X0. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Julio de 2014.
- 1 de Febrero de 20X1. Se devengan $200.000 * 25\% * 21\% = 10.500,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Abril de 2015.
- 31 de Diciembre de 20X1. Se devengan $200.000 * 25\% * 21\% = 10.500,00$ € a liquidar entre el 1 y el 30 de Enero de 20X2; con independencia de que el cobro se produzca el 15 de Abril de 2016.

En caso de que no se cobre en los plazos convenidos y el devengo se produce el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, no deberá rectificarse la declaración-liquidación en la que se consignó el IVA devengado cuando se produzca el cobro, ya que el devengo se produjo el 31 de diciembre, y no con este cobro.

¿CUÁNDO SE SOPORTA EL IVA?

El artículo 163, apartado 3, de la LIVA, el que establece que: *"el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible"*.

Se soporta cuando se recibe la factura con el IVA expedido y sin embargo el derecho a deducción no se produce hasta el pago, parcial o total de la operación.

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON compra mercancías y recibe factura cuyo pago se producirá el 1 de Mayo del mismo año.

- La factura se recibe en el momento de la compra
- El IVA se considera soportado el 1 de Febrero de 2014.
- El derecho a deducción del IVA nacerá el 1 de Mayo de 2014, debiendo declararse en el tercer trimestre del ejercicio 2014

¿CUÁNDO SE DEDUCE EL IVA SOPORTADO?

El artículo 163, apartado 3, de la LIVA, establece que: *"el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible"*.

A tener en cuenta dos conceptos:

1. El derecho a deducir el IVA soportado en este régimen especial nace:
 - En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
 - El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.
2. El derecho a deducir el IVA soportado, nace en el mismo momento tanto para:
 - Los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de Criterio de Caja.
 - Los destinatarios de operaciones a las que se aplique el Régimen Especial de Criterio de Caja, con independencia de que éstos se encuentren o no en el régimen especial.

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON compra mercancías y recibe factura por importe de 200.000 €. La mitad del pago se produce el 1 de Febrero de 20X1 y el resto el 1 de Febrero de 20X2.

¿Cuándo se deduce el IVA soportado de la compra?

El devengo y, por tanto, el derecho a la deducción del impuesto se producirán:

1. El 1 de Febrero de 2015 por importe de 21.000,00 € (100.000 * 21%).
2. El 31 de Diciembre de 2015 por importe de 21.000,00 € (100.000 * 21%).

- Prorrata.

Si hubiera que aplica la regla de prorrata, las operaciones se imputarán al año en que correspondería su devengo como si a las mismas no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de Caja.

¿CUÁNDO SE COMPENSA/DEVUELVE EL IVA SOPORTADO?

3. En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
4. El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

El derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas habrá de realizarse en la declaración-liquidación del periodo en que haya nacido ese derecho, o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho. Hay que tener en cuenta que es derecho caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido por ley...

EJEMPLO.

El 1 de Febrero de 20X0 la sociedad TRON compra mercancías y recibe factura por importe de 200.000 €. La mitad del pago se produce el 1 de Marzo de 20X0 y el resto el 1 de Mayo de 20X0.

¿En qué declaración-liquidación podrá deducir el IVA soportado en la compra?

5. 21.000,00 € ($100.000 \times 21\%$) en la declaración-liquidación del segundo trimestre de 20X0 o en las declaraciones de los trimestres siguientes siempre que no hubiera transcurrido cuatro años contados desde el 1 de Marzo de 20X0.
6. 21.000,00 € ($100.000 \times 21\%$) en la declaración-liquidación del tercer trimestre de 20X0 o en las declaraciones de los trimestres siguientes siempre que no hubiera transcurrido cuatro años contados desde el 15 de julio de 20X0.

En caso de que no se pague en los plazos establecidos y el devengo se produjese el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, no deberá rectificarse la declaración-liquidación en la que se ejercitó el derecho a deducir el IVA devengado cuando se produzca el cobro, ya que el devengo se produjo el 31 de diciembre, y no con este cobro.

¿CUÁNDO SE REGISTRA LA OPERACIÓN SUJETA AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA?

Las operaciones realizadas acogidas al Régimen Especial de Criterio de Caja han de registrarse en los Libros Registros, en idénticos plazos que lo haríamos si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial; teniendo en cuenta, que habrán de ser completados los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente conforme se vayan produciendo los mismos.

EJEMPLO.

La sociedad TRON, acogida al criterio de caja, con fecha 1 de Febrero de 20X0 vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €. Las condiciones de pago establecidas para el cliente son giro bancario a 30, 60 y 90 días.

¿Cuándo anoto estas operaciones?

- a) La operación se anotará en el libro registro de facturas emitidas correspondiente al segundo trimestre de 20X0.

- b) Posteriormente, esta anotación deberá completarse haciendo constar los pagos efectuados el 15 de Marzo, 15 de Abril y 15 de Mayo de 20X0, en el libro registro de facturas emitidas del segundo y tercer trimestre respectivamente.

Si no se obtuviera el cobro (o se satisfaga el pago) en los plazos establecidos y el devengo de la operación (o nacimiento del derecho a deducir) se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, la fecha que debe registrarse como cobro (o pago) de la operación, habrá de ser el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, por ser la fecha de devengo. Los posteriores cobros (o pagos) no generarán anotación alguna.

OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

El artículo 61 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992) establece que: *"toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de "régimen especial del criterio de caja".*

Si bien el devengo de la operación, con la aplicación del Régimen Especial de Criterio de Caja se produce con el cobro/pago de la factura, ésta habrá de emitirse en el momento de realización de las operaciones, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.

Libro Registro de Facturas Expedidas:

Deberá contener, además de lo establecido para el régimen general, lo siguiente:

- c) Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- d) Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

En este libro, podrán anotarse asientos resúmenes de facturas expedidas correspondientes a operaciones en Régimen Especial de Criterio de Caja, teniendo en cuenta el criterio general de devengo, sin perjuicio de se hayan de complementar con los datos relativos a los cobros posteriormente.

Libro Registro de Facturas Recibidas:

Deberá contener, además de lo establecido para el régimen general, lo siguiente:

- 7. Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- 8. Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Hay que tener en cuenta que las obligaciones referidas para el Libro de facturas recibidas, habrán de cumplirlas tanto los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja como los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo.

Las operaciones se llevarán a cabo en los plazos generales como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.

Las obligaciones relacionadas con las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para aquellos sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial del Criterio de Caja, salvo hechos puntuales y específicos, no diferirán de las existentes en la aplicación del régimen general del impuesto.

1. **MODELO 303 (trimestral/mensual).**- El hecho de ser sujeto pasivo del Régimen Especial de Criterio de Caja condicionará la forma de cumplimentar el modelo como tal, de forma que podemos señalar aquellas características diferenciadoras del resto de obligados a presentar el mismo.
 - a) En el apartado de identificación se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.
 - b) Se deberán indicar en el apartado de información adicional del modelo, los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - c) Tanto los sujetos pasivos que opten por la aplicación del régimen especial del criterio de caja, como aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, deberán informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja.
2. **MODELO 340.**- Se harán constar con la clave de operación "Z", o voluntariamente si la operación sometida al RECC concurre con alguna otra circunstancia a la que se le había asignado una clave específica, identificándolas con algunas de las claves numéricas siguientes:

- IVA criterio de caja. Asiento resumen de facturas.
- IVA criterio de caja. Factura con varios asientos (varios tipos impositivos).
- IVA criterio de caja. Factura rectificativa.
- IVA criterio de caja. Adquisiciones realizadas por las agencias de viajes directamente en interés del viajero (Régimen especial de agencia de viajes).
- IVA criterio de caja. Factura simplificada.
- IVA criterio de caja. Rectificación de errores registrales.
- IVA criterio de caja. Facturación de las prestaciones de servicios de agencias de viaje que actúan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena. (Disposición adicional 4ª RD 1496/2003).
- IVA criterio de caja. Operación de arrendamiento de local de negocio.

Adicionalmente, en el momento de efectuarse los cobros/ pagos correspondientes a las operaciones sometidas al RECC se deberán consignar los siguientes campos:

- En el libro registro de facturas emitidas: fecha de cobro, importes cobrados, medio de cobro utilizado, cuenta bancaria o medio de cobro utilizado.
- En el libro registro de facturas recibidas: fecha de pago, importes pagados, medio de pago utilizado, cuenta bancaria o medio de pago utilizado.

Las operaciones se anotarán en los plazos generales como si a las mismas no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos (haciendo referencia a la factura de la que provienen e identificando al proveedor/cliente de la operación).

3. **MODELO 347.**- Las principales novedades que introduce en este modelo el nuevo régimen especial son:

Las operaciones a las que sea de aplicación el RECC, se informarán de forma separada y en dos momentos diferentes:

- Cuando se devengan de no haber resultado aplicable el criterio de caja (de acuerdo con regla general de devengo),
- Cuando de acuerdo con el RECC, se entienda efectuado el devengo del impuesto (cobro/pago total o parcial, en todo caso el 31 de diciembre del año siguiente a fecha de la operación).

La información se suministrará en base al cómputo anual (no trimestral) por los importes devengados en el año natural.

Estas obligaciones afectan también al destinatario (cliente) respecto de la operación realizada bajo el RECC (esté o no en RECC).

En la aplicación del RECC, las declaraciones-liquidaciones del impuesto NO habrán de ser rectificadas en aquellos casos en que el pago/cobro de la operación no coincida con el devengo de las mismas.

EJEMPLO.

El 15 de Mayo de 20X0 la sociedad TRON, acogida al criterio de caja, vende mercancías y entrega factura por importe de 200.000 €, cuyo cobro se producirá:

- 50% 15 de Agosto de 20X0.
- 50% 15 de Mayo de 20X1.

¿Cuándo habrá de ingresarse el Impuesto si realiza declaraciones trimestrales?

De acuerdo a lo establecido en la normativa de LIVA, el ingreso se producirá en el período en que se produzca el devengo del impuesto. En este sentido, aun cuando la repercusión se ha producido con fecha 15 de Mayo de 20X0, el devengo del mismo se producirá conforme se vayan produciendo los cobros establecidos con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente a aquel en que se produce la operación. Así:

- 15 de Agosto de 20X0. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Octubre de 2014.
- 15 de Mayo de 20X1. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Julio de 20X1.

¿Qué ocurre si el pago de 20X1 no se produce hasta 15 de Mayo de 20X2?

- 15 de Agosto de 20X0. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 20 de Octubre de 20X0.
- 31 de Diciembre de 20X1. Se devengan $200.000 * 50\% * 21\% = 21.000,00$ € a liquidar entre el 1 y el 30 de Enero de 20X2; con independencia de que el cobro se produzca el 15 de Mayo de 20X2.

IMPORTANTE: Como no se ha cobrado en los plazos establecidos y el devengo se produce el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, no deberá rectificarse la declaración-liquidación en la que se consignó el IVA devengado cuando se produzca el cobro, ya que el devengo se produjo el 31 de diciembre, y no con este cobro.

RESUMEN

¿QUÉ REQUISITOS TIENE QUE CUMPLIR LA EMPRESA PARA ACOGERSE AL NUEVO CRITERIO DE IVA DE CAJA?

- Si el volumen anual de operaciones no supera 2.000.000 €
- Si los cobros en efectivo respecto a un mismo destinatario en un año natural no superan los 100.000 €

¿QUÉ IMPLICACIONES TIENE QUE LA EMPRESA DECIDA ACOGERSE AL CRITERIO IVA DE CAJA

INGRESO DEL IVA

Se Ingresará en la Agencia Tributaria las cuotas del IVA repercutido sólo de aquellas facturas que haya cobrado de los clientes.

En caso de cobros parciales, de una parte del importe de la factura, se considerará como cuota de IVA el importe proporcional.

DEDUCCION DEL IVA

Se deducirá las cuotas del IVA soportado sólo de aquellas facturas que haya pagado a los proveedores.

En caso de pagos parciales, de una parte del importe de la factura, se considerará como cuota de IVA el importe proporcional.

A TENER EN CUENTA

Aunque no haya cobrado las facturas de los clientes, finalmente se deberá abonar a la Agencia Tributaria las cuotas del IVA repercutido de dichas facturas.

La fecha límite será el 31 de Diciembre del año posterior a la fecha de emisión de dicha factura. También con dicha fecha límite se podrá deducir las cuotas del IVA soportado de las facturas que no haya pagado a los proveedores

Acogerse al Criterio de Caja obliga a llevar un estricto control de los cobros y los pagos en la empresa, relacionando dichos cobros y pagos con las respectivas facturas.

Hay que tener contabilizados todos los movimientos bancarios y de caja antes de liquidar un periodo de IVA, para que todos los cobros o pagos puedan ser incluidos en la declaración

EJEMPLO**15/01/20XX**

1. Vendemos mercaderías por valor de 1.000,00 € al cliente 1. El cliente abona la factura por Banco.

1.210,00	(430.1)	(700)	1.000,00
		(477)	210,00

1.210,00	(572.1)	(430.1)	1.210,00
----------	---------	---------	----------

2. Compramos mercaderías por valor de 1.000,00 € al proveedor 1. Pagamos al proveedor por transferencia bancaria.

1.000,00	(600)	(400.1)	1.210,00
210,00	(472)		

1.210,00	(400.1)	(572.1)	1.210,00
----------	---------	---------	----------

20/01/20XX

3. Compramos mercaderías por valor de 3.000,00 € al proveedor 3 Intracomunitario.

3.000,00	(600)	(400.3)	3.000,00
----------	-------	---------	----------

4. Vendemos mercaderías por valor de 4.000,00 € al cliente 3 Intracomunitario.

4.000,00	(430.3)	(700)	4.000,00
----------	---------	-------	----------

15/02/20XX

5. Vendemos mercaderías por valor de 10.000,00 € al cliente 2.

12.100,00	(430.2)	(700)	10.000,00
		(477)	2.100,00

6. Compramos mercaderías por valor de 5.000,00 € al proveedor 1.

5.000,00	(600)	(400.1)	6.050,00
1.050,00	(472)		

20/02/20XX

1. Compramos mercaderías por valor de 20.000,00 € al proveedor 5 CEUTA.

20.000,00 (600) (400.5) 20.000,00

2. Vendemos mercaderías por valor de 14.000,00 € al cliente 5 CANARIAS.

14.000,00 (430.3) (700) 14.000,00

Liquidación

Realizamos el ejemplo sin aplicar criterio de cajas, teniendo en cuenta los asientos anteriores.

IVA DEVENGADO (Repercutido)

01 a 09 En las tres primeras líneas se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 4%, 10% y 21%, el tipo aplicable y las cuotas resultantes.

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

Casilla 07: 11.000,00 Base imponible de ventas.

Casilla 08: 21% Porcentaje de IVA aplicado

Casillas 09: 2.310,00 IVA repercutido del trimestre.

FECHA	CLIENTE	BASE	IVA	TOTAL
15/01/20XX	CLIENTE 1	1.000,00	210,00	1.210,00
15/02/20XX	CLIENTE 2	10.000,00	2.100,00	12.100,00
TOTALES		11.000,00	2.310,00	13.310,00

Casilla 10: 3.000,00 Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 11: 630,00 IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	PROVEEDOR 3	3.000,00	630,00	630,00
TOTALES		3.000,00	0,00	0,00

Casilla 12 y 13: Se consignarán las bases imponibles y de las cuotas devengadas en el periodo de liquidación por inversión del sujeto pasivo (artículo 84. Uno. 2.º y 4.º de la Ley del IVA) cuando tengan su origen en operaciones distintas de las consignadas en las casillas 10 y 11

Casillas 14 y 15: Operaciones de modificación de bases imponibles:

Se harán constar con el signo que corresponda la modificación de bases imponibles y cuotas de operaciones en las que concurran cualquiera de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA. Es decir, se deben incluir las facturas rectificativas de manera individualizada.

Por ejemplo entre los supuestos establecidos en el artículo 80 de la LIVA se encuentra la rectificación de una factura a un cliente, como consecuencia de que las mercancías entregadas han sido inferiores a las facturadas. A partir del 20XX, esta operación se especifica expresamente en las casillas 14 y 15, en vez de ir neteada con el resto de operaciones realizadas, en las casillas 01 y 09.

Casillas 16 a 24: Recargo de equivalencia se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 0,5%, 1,4%, 5,2% y 1,75%, el tipo aplicable y la cuota resultante

Casillas 25 y 26: Para modificación de bases y cuotas de recargo de equivalencia

IVA Deducible

	Base		Cuota	
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	6.000,00	29	1.260,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	20.000,00	33	4.200,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	3.000,00	37	630,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrateo			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	6.090,00
Resultado régimen general ([27] - [45])			46	-3.150,00

Casillas 28 a 39: Se harán constar las bases imponibles y el importe de las cuotas soportadas deducibles, después de aplicar, en su caso, la regla de prorrateo, distinguiendo si se trata de operaciones corrientes u operaciones con bienes de inversión.

Casilla 28: 6.000,00 Base imponible de las compras de bienes corrientes realizadas.

Casilla 29: 1.050,00 IVA soportado en las operaciones del trimestre.

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
15/01/20XX	PROVEEDOR 1	1.000,00	210,00	1.210,00
15/02/20XX	PROVEEDOR 2	5.000,00	1.050,00	6.050,00
TOTALES		6.000,00	1.260,00	7.260,00

Casillas 32: 20.000,00 Base imponible de las compras realizadas al proveedor de Ceuta, se consideren importaciones

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/02/20XX	PROVEEDOR 5	20.000,00	4.200,00	24.200,00
TOTALES				24.200,00

Casilla 36: 3.000,00 Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 37: 630,00 IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	PROVEEDOR 3	3.000,00	630,00	3.630,00
TOTALES				3.630,00

Casilla 45: 4.080,00 Suma del IVA Soportado (1.260 + 630)

Casilla 46: -1.140,00 Diferencia entre el IVA devengado y el IVA Deducible. (2.940-1.890)

Apartado de Información Adicional.

Información Adicional		
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	4.000,00
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	14.000,00
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	
Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:		
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicio a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	Base Imponible 62	Cuota 63
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial de criterio de caja	Base Imponible 74	Cuota soportada 75

Casilla 59: 4.000,00 que corresponde a la venta intracomunitaria de bienes.

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	CLIENTE 3	4.000,00	0,00	4.000,00
TOTALES			0,00	4.000,00

Casilla 60: 14.000,00 Venta de Exportaciones, en nuestro caso la venta a Canarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/02/20XX	CLIENTE 5	14.000,00	0,00	14.000,00
TOTALES			0,00	14.000,00

El resto de las casillas de este apartado al no estar en criterio de caja no hay que rellenarlas, lo haremos cuando expliquemos el caso de estar registrado en Criterio de Caja

Apartado Resultado

En las casillas de este apartado se refleja el resultado de la declaración.

Resultado		
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	-3.150,00
Atribuible a la Administración del Estado	65	100,00 %
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	-3.150,00
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual		
	68	euros
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69	-3.150,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria):		
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y período	70	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	-3.150,00

Casilla 64: -3.150,00 Resultado de la declaración trimestral.

Casilla 67: Si hay cuotas a compensar de periodos anteriores se reflejaría aquí el total.

Casilla 71: -3.150,00 Resultado final de la declaración.

Por último quedaría indicar, dependiendo de la declaración el modo de pago o de compensación, también si deseamos solicitar el aplazamiento.

Seleccione el tipo de Declaración

Resultado Positivo

☒ Ingreso total ☐ Domiciliación del importe a ingresar ☐ Ingreso a anotar en cuenta corriente tributaria
☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de compensación ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español ☐ Reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago
☐ Ingresos parciales ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de compensación ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago ☐ Ingreso y reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español

Resultado cero/Sin actividad

☐ Resultado cero/Sin actividad

Resultado Negativo

☐ A compensar ☐ Solicitud de devolución ☐ Solicitud de devolución cuyo acuerdo debe ser objeto de anotación en C.C.T.

LIQUIDACION – IVA DEVENGADO CON CRITERIO DE CAJA

Casillas 01 a 09 En las tres primeras líneas se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 4%, 10% y 21%, el tipo aplicable y las cuotas resultantes.

IVA Devengado	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen General	01	02 4,00	03
	04	05 10,00	06
	07 1.000,00	08 21,00	09 210,00
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10 3.000,00		11 630,00
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto adq. intracom.)	12		13
Modificación bases y cuotas	14		15
	16	17 5,20	18
Recargo equivalencia	19	20 1,40	21
	22	23	24
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25		26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])			27 840,00

33

Casilla 07: 1.000,00 Base imponible de ventas.

Casilla 08: 21% Porcentaje de IVA aplicado

Casillas 09: 210,00 IVA repercutido del trimestre.

FECHA	CLIENTE	BASE	IVA	TOTAL	
15/01/20XX	CLIENTE 1	1.000,00	210,00	1.210,00	COBRADA
15/02/20XX	CLIENTE 2	10.000,00	2.100,00	12.100,00	NO COBRADA
TOTALES		11.000,00	2.310,00	13.310,00	

¿Por qué solo aparece 210,00 €? Porque es lo único que se ha ingresado, la factura del cliente 2 no se ha cobrado, por lo que bajo el régimen de criterio de caja no hay que devengarla, hasta que no se cobre.

Casilla 10: 3.000,00 Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 11: 630,00 IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	PROVEEDOR 3	3.000,00	630,00	630,00
TOTALES		3.000,00	0,00	3.630,00

Casilla 12 y 13: Se consignarán las bases imponibles y de las cuotas devengadas en el periodo de liquidación por inversión del sujeto pasivo (artículo 84. Uno. 2.º y 4.º de la Ley del IVA) cuando tengan su origen en operaciones distintas de las consignadas en las casillas 10 y 11

Casillas 14 y 15: Operaciones de modificación de bases imponibles:

Se harán constar con el signo que corresponda la modificación de bases imponibles y cuotas de operaciones en las que concurren cualquiera de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA. Es decir, se deben incluir las facturas rectificativas de manera individualizada.

Por ejemplo entre los supuestos establecidos en el artículo 80 de la LIVA se encuentra la rectificación de una factura a un cliente, como consecuencia de que las mercancías entregadas han sido inferiores a las facturadas.

A partir del 20XX, esta operación se especifica expresamente en las casillas 14 y 15, en vez de ir neteada con el resto de operaciones realizadas, en las casillas 01 y 09.

Casillas 16 a 24: Recargo de equivalencia se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 0,5%, 1,4%, 5,2% y 1,75%, el tipo aplicable y la cuota resultante

Casillas 25 y 26: Para modificación de bases y cuotas de recargo de equivalencia

Casilla 27: 840,00 Total de cota devengada y cobrada (exceptuamos la parte de intracomunitaria)

IVA Deducible				
	Base		Cuota	
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28	1.000,00	29	210,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.....	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes.....	32	20.000,00	33	4.200,00
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión.....	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes.....	36	3.000,00	37	630,00
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38		39	
Rectificación de deducciones.....	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.....			42	
Regularización bienes de inversión.....			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata.....			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44]).....			45	5.040,00
Resultado régimen general ([27] - [45]).....			46	-4.200,00

Casillas 28 a 39: Se harán constar las bases imponibles y el importe de las cuotas soportadas deducibles, después de aplicar, en su caso, la regla de prorata, distinguiendo si se trata de operaciones corrientes u operaciones con bienes de inversión.

Casilla 28: 1.000,00 Base imponible de las compras de bienes corrientes realizadas.

Casilla 29: 210,00 IVA soportado en las operaciones del trimestre.

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL	
15/01/20XX	PROVEEDOR 1	1.000,00	210,00	1.210,00	PAGADA
15/02/20XX	PROVEEDOR 2	5.000,00	1.050,00	6.050,00	NO PAGADA
TOTALES		6.000,00	1.260,00	7.260,00	

¿Por qué solo aparece 210,00 €? Porque es lo único que se ha pagado, la factura del proveedor 2 no se ha abonado, por lo que bajo el régimen de criterio de caja no hay que deducirla, hasta que no se pague.

Casilla 32: 20.000,00 Base imponible de las compras de bienes corrientes realizadas por importación

Casilla 33: 4.200,00 IVA aplicado a la base imponible de las compras de bienes corrientes realizadas por importación

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/02/20XX	PROVEEDOR 5	20.000,00	4.200,00	24.200,00
TOTALES				24.200,00

Casilla 36: 3.000,00 Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 37: 630,00 IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	PROVEEDOR 3	3.000,00	630,00	3.630,00
TOTALES			0,00	3.630,00

Casilla 45: 5.040,00 Suma del IVA Soportado (210 + 4200 + 630)

Casilla 46: -4.200,00 Diferencia entre el IVA devengado y el IVA Deducible. (840-5040)

Apartado de Información Adicional.

Información Adicional			
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios.....	59		4.000,00
Exportaciones y operaciones asimiladas.....	60		14.000,00
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción.....	61		
Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:			
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicio a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	Base Imponible	62	11.000,00
	Cuota	63	2.310,00
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial de criterio de caja	Base Imponible	74	6.000,00
	Cuota soportada	75	1.260,00

Casilla 59: 4.000,00 que corresponde a la venta intracomunitaria de bienes.

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/01/20XX	CLIENTE 3	4.000,00	0,00	4.000,00
TOTALES			0,00	4.000,00

Casilla 60: 14.000,00 Venta de Exportaciones, en nuestro caso la venta a Canarias

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
20/02/20XX	CLIENTE 5	14.000,00	0,00	14.000,00
TOTALES			0,00	14.000,00

Casilla 62: 11.000,00 Total de las bases imponibles, se hayan cobrado o no.

Casilla 63: 2.310,00 Total del IVA devengado se haya cobrado o no.

FECHA	CLIENTE	BASE	IVA	TOTAL	
15/01/20XX	CLIENTE 1	1.000,00	210,00	1.210,00	COBRADA
15/02/20XX	CLIENTE 2	10.000,00	2.100,00	12.100,00	NO COBRADA
TOTALES		11.000,00	2.310,00	13.310,00	

Casilla 74: 6.000,00 Total de las bases imponibles, se hayan pagado o no

Casilla 75: 1.260 Total del IVA deducible se haya pagado o no

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
15/01/20XX	PROVEEDOR 1	1.000,00	210,00	1.210,00
15/02/20XX	PROVEEDOR 2	5.000,00	1.050,00	6.050,00
TOTALES		6.000,00	1.260,00	7.260,00

Apartado Resultado

En las casillas de este apartado se refleja el resultado de la declaración.

Resultado			
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA.....	76		
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64		-4.200,00
Atribuible a la Administración del Estado	65	100,00	%
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso.....	77		
Cuotas a compensar de periodos anteriores.....	67		
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual			
	68		euros
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69		-4.200,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria):			
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70		
Resultado de la liquidación. ([69] - [70])	71		-4.200,00

Casilla 64: -4.200,00 Resultado de la declaración trimestral.

Casilla 67: Si hay cuotas a compensar de periodos anteriores se reflejaría aquí el total.

Casilla 71: -4.200,00 Resultado final de la declaración.

Por último quedaría indicar, dependiendo de la declaración el modo de pago o de compensación, también si deseamos solicitar el aplazamiento.

Seleccione el tipo de Declaración

Resultado Positivo

- ☐ Ingreso total ☒ Domiciliación del importe a ingresar ☐ Ingreso a anotar en cuenta corriente tributaria
☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de compensación ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español ☐ Reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago
☐ Ingresos parciales ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de compensación ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago ☐ Ingreso y reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español

Resultado cero/Sin actividad

- ☐ Resultado cero/Sin actividad

Resultado Negativo

- ☐ A compensar ☐ Solicitud de devolución ☐ Solicitud de devolución cuyo acuerdo debe ser objeto de anotación en C.C.T.

Vamos a continuar el ejemplo para el segundo trimestre

Supongamos que se han realizado las siguientes operaciones durante el mes de Mayo, que pertenece al segundo trimestre

1. Vendemos mercaderías por valor de 1.000,00 € al cliente 1. No se cobra

2.420,00	(430.1)	(700)	2.000,00
		(477)	420,00

2. Compramos mercaderías por valor de 1.000,00 € al proveedor 1. No se paga

5.000,00	(600)	(400.1)	6.050,00
1.050,00	(472)		

Además el día 15/04/20XX, se ha cobrado la factura del cliente 2 que teníamos pendiente por valor de 12.100,00 €

12.100,00	(572.1)	(430.2)	12.100,00
-----------	---------	---------	-----------

LIQUIDACION – IVA DEVENGADO

Casillas 01 a 09 En las tres primeras líneas se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 4%, 10% y 21%, el tipo aplicable y las cuotas resultantes.

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

Casilla 07: 10.000,00 Base imponible de ventas, corresponde a la factura que se ha cobrado del primer trimestre, el resto de las facturas como no se han cobrado no aparecen.

Casilla 08: 21% Porcentaje de IVA aplicado

Casillas 09: 2.100,00 IVA repercutido que se ha cobrado, corresponde a la base imponible anterior.

FECHA	CLIENTE	BASE	IVA	TOTAL	
15/02/20XX	CLIENTE 2	10.000,00	2.100,00	12.100,00	COBRADA
15/05/20XX	CLIENTE 1	2.000,00	420,00	2.420,00	NO COBRADA
TOTALES		10.000,00	2.100,00	12.100,00	

¿Por qué solo aparece 2.100,00 €? Porque es lo único que se ha ingresado, la factura del cliente 1 correspondiente al día 15 de mayo no se ha cobrado, por lo que bajo el régimen de criterio de caja no hay que devengarla, hasta que no se cobre.

Casilla 10: Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 11: IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 12 y 13: Se consignarán las bases imponibles y de las cuotas devengadas en el periodo de liquidación por inversión del sujeto pasivo (artículo 84. Uno. 2.º y 4.º de la Ley del IVA) cuando tengan su origen en operaciones distintas de las consignadas en las casillas 10 y 11

Casillas 14 y 15: Operaciones de modificación de bases imponibles:

Se harán constar con el signo que corresponda la modificación de bases imponibles y cuotas de operaciones en las que concurran cualquiera de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA. Es decir, se deben incluir las facturas rectificativas de manera individualizada.

Por ejemplo entre los supuestos establecidos en el artículo 80 de la LIVA se encuentra la rectificación de una factura a un cliente, como consecuencia de que las mercancías entregadas han sido inferiores a las facturadas. A partir del 20XX, esta operación se especifica expresamente en las casillas 14 y 15, en vez de ir neteada con el resto de operaciones realizadas, en las casillas 01 y 09.

Casillas 16 a 24: Recargo de equivalencia se harán constar las bases imponibles gravadas, en su caso, a los tipos del 0,5%, 1,4%, 5,2% y 1,75%, el tipo aplicable y la cuota resultante

Casillas 25 y 26: Para modificación de bases y cuotas de recargo de equivalencia

Casilla 27: 2.100,00 Total de cota devengada y cobrada (exceptuamos la parte de intracomunitaria)

IVA DEDUCIBLE

IVA Deducible

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		42
Regularización bienes de inversión		43
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrateo		44
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])		45
Resultado régimen general ([27] - [45])		46
		2.100,00

Casillas 28 a 39: Se harán constar las bases imponibles y el importe de las cuotas soportadas deducibles, después de aplicar, en su caso, la regla de prorrateo, distinguiendo si se trata de operaciones corrientes u operaciones con bienes de inversión.

Casilla 28: Base imponible de las compras de bienes corrientes realizadas.

Casilla 29: IVA soportado en las operaciones del trimestre.

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL	
15/02/20XX	PROVEEDOR 2	5.000,00	1.050,00	6.050,00	NO PAGADA
15/05/20XX	PROVEEDOR 1	5.000,00	1.050,00	6.050,00	NO PAGADA
TOTALES		10.000,00	2.100,00	12.100,00	

¿Por qué aparece 0,00 €? ¿Porque no se ha pagado ninguna factura, por lo tanto no podemos deducir IVA?

Casillas 32: 0,00 Base imponible de las compras realizadas al proveedor de Ceuta, se consideren importaciones

Casilla 36: 0,00 Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 37: 0,00 IVA aplicado a la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias

Casilla 45: 0,00 Suma del IVA Soportado (210 + 630)

Casilla 46: 2.100,00 Diferencia entre el IVA devengado y el IVA Deducible. (2.100-0)

En este caso el resultado es 2.100,00 a ingresar

Apartado de Información Adicional.

Información Adicional			
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59		
Exportaciones y operaciones asimiladas	60		
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61		
Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:			
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicio a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	Base Imponible	62	2.000,00
	Cuota	63	420,00
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial de criterio de caja	Base Imponible	74	5.000,00
	Cuota soportada	75	1.050,00

Casilla 59: corresponde a la venta intracomunitaria de bienes.

Casilla 60: Venta de Exportaciones, en nuestro caso la venta a Canarias

Casilla 62: 2.000,00 Total de las bases imponibles del trimestre se hayan cobrado o no.

Casilla 63: 420,00 Total del IVA devengado del trimestre se haya cobrado o no.

FECHA	CLIENTE	BASE	IVA	TOTAL	
15/05/20XX	CLIENTE 1	2.000,00	420,00	2.420,00	NO COBRADA
TOTALES		2.000,00	420,00	2.420,00	

Casilla 74: 5.000,00 Total de las bases imponibles, se hayan pagado o no

Casilla 75: 1.050 Total del IVA deducible se haya pagado o no

FECHA	PROVEEDOR	BASE	IVA	TOTAL
15/05/20XX	PROVEEDOR 1	5.000,00	1.050,00	6.050,00
TOTALES		5.000,00	1.050,00	6.050,00

Apartado Resultado

En las casillas de este apartado se refleja el resultado de la declaración.

Resultado			
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76		
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64		2.100,00
Atribuible a la Administración del Estado	65	100,00 %	66 2.100,00
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77		
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67		
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual			
	68		euros
Resultado ([66] + [77] - [67] + [68])	69		2.100,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria):			
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo	70		
Resultado de la liquidación. ([69] - [70])	71		2.100,00

Casilla 64: 2.100,00 Resultado de la declaración trimestral.

Casilla 67: Si hay cuotas a compensar de periodos anteriores se reflejaría aquí el total.

Casilla 71: 2.100,00 Resultado final de la declaración.

Por último quedaría indicar, dependiendo de la declaración el modo de pago o de compensación, también si deseamos solicitar el aplazamiento.

Seleccione el tipo de Declaración

Resultado Positivo

☐ Ingreso total
 ☒ Domiciliación del importe a ingresar
 ☐ Ingreso a anotar en cuenta corriente tributaria
 ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento
 ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de compensación
 ☐ Reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español
 ☐ Reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago

☐ Ingresos parciales
 ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de compensación
 ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con solicitud de aplazamiento
 ☐ Ingreso parcial y reconocimiento de deuda con imposibilidad de pago
 ☐ Ingreso y reconocimiento de deuda con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español

Resultado cero/Sin actividad

☐ Resultado cero/Sin actividad

Resultado Negativo

☐ A compensar
 ☐ Solicitud de devolución
 ☐ Solicitud de devolución cuyo acuerdo debe ser objeto de anotación en C.C.T.



CURSO CONTABILIDAD FISCALIDAD PROGRAMA CONTABLE

BONIFICABLE FUND AE

CLASES EN DIRECTO DESDE TU CASA
De Lunes a Miércoles durante Enero y Febrero en horario de 18:30 – 20:30
Lo mas parecido a PRESENCIAL
Acceso al Campus durante 1 año
El profesor te guiará en todo momento, se evita la soledad de las clases a distancia.

RÁPIDO → 120 HORAS
PRÁCTICO → DOCUMENTACIÓN REAL Y EN MODELOS OFICIALES
SENCILLO → PROFESOR PERMANENTE CON EXPLICACIONES EN DIRECTO

INFORMACIÓN → 952 78 28 77
692 396 415
COMIENZO: 19 Mayo 2025

http://www.cursocontabilidadonline.com/

ANTIGUOS ALUMNOS 25% dto.
Cupón: CON19052025

<https://www.cursocontabilidadonline.com/>



CURSO IMPUESTO SOCIEDADES Pymes

TOTALMENTE PRÁCTICO
PROFESOR PERMANENTE CON EXPLICACIONES EN DIRECTO
BONIFICABLE FUND AE

CLASES EN DIRECTO DESDE TU CASA
De Lunes a Miércoles durante el mes de Junio en horario de 18:30 – 20:30
Lo mas parecido a PRESENCIAL
Acceso al Campus durante 6 meses
El profesor te guiará en todo momento, se evita la soledad de las clases a distancia.

COMIENZO: 16 JUNIO
ANTIGUOS ALUMNOS 25% DESCUENTO
Código: IS16062025

http://www.impuestosociedades.es/

952 78 28 77
692 396 415

<https://www.impuestosociedades.es>

ⁱ Art. 20. Exenciones en operaciones interiores.

1. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

2º. Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

4º. Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

5º. Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.

6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurren las siguientes condiciones:

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

c) Que la actividad exenta ejercida sea distinta de las señaladas en los números 16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º del apartado Uno de este artículo.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

7º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Solo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a exreclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo inter lectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquellas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

11º. Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8.º de este apartado.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

12º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

d) Comité Paralímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

15º. El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

16º. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como las prestaciones de servicios relativas a las mismas realizadas por agentes, subagentes, corredores y demás intermediarios de seguros y reaseguros.

Dentro de las operaciones de seguros se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.

17º. Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención no se extiende a los servicios de expedición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros.

18º. Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a) La compensación interbancaria de cheques y talones.

b) La aceptación y la gestión de la aceptación.

c) El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.»

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.»

j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, con excepción de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial que estarán exentas del impuesto.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a) Los representativos de mercaderías.

b) Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c) Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

n) La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

19º. Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponible de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido está autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.»

(Ver Disposición transitoria única de Real Decreto Ley 2/2008, relacionada con este punto 22))

23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arrendo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes.

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.
- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

- a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
- b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
- f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.
- j) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

24º. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

- a) A las entregas de bienes de inversión que realicen durante su período de regularización.
- b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.

25º. Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

28º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

2. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

3. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.

ii Art. 7. Operaciones no sujetas al impuesto.

No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a) Telecomunicaciones.
 - b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
 - c) Transportes de personas y bienes.
 - d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
 - e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
 - f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
 - g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
 - h) Almacenaje y depósito.
 - i) Las de oficinas comerciales de publicidad.
 - j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
 - k) Las de agencias de viajes.
 - l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
 - m) Las de matadero.
- 9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:
- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
 - b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
 - c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
 - d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.
- 10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.
- 11.º Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
- 12.º Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.