

TRIBUTACIÓN

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
(CASO PRÁCTICO)

N.º 318

TRABAJO EFECTUADO POR:

MIGUEL ÁNGEL MONJE BRASERO

Licenciado en Derecho

Sumario:

- I. Liquidación del primer trimestre.
- II. Liquidación del segundo trimestre.
- III. Liquidación del tercer trimestre.
- IV. Liquidación del cuarto trimestre.

Supuesto propuesto en examen de curso del Cuerpo de *Gestión de la Hacienda Pública* (Especialidad de Inspección Auxiliar).

TRIBUTACIÓN	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (CASO PRÁCTICO)	N.º 318
		Enunciado

Don Ramiro Pelález, mayor de edad, casado, con dos hijos de 18 y 25 años de edad, se dedica habitualmente a la construcción de edificaciones y a la comercialización de diversos productos.

A. Información de carácter general.

Construcción.

- a) Don Ramiro es el titular de la actividad a la que se dedica de forma exclusiva toda la jornada laboral. Con él trabaja su hijo mayor, licenciado, como director financiero con contrato laboral.
- b) Posee el epígrafe 501.1, construcción completa, reparación y conservación de edificaciones, y se clasifica en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas con el número 45.211, construcción de edificios.
- c) La facturación del ejercicio anterior fue de 2.000 millones, en los que se incluye una capilla para la parroquia de su pueblo por importe de 400.000.000.

Comercialización.

- a) Don Ramiro es el titular de la actividad pero no se dedica a la misma, encargándose de tal cometido su mujer, que posee contrato laboral. Con ella trabaja media jornada, con contrato laboral, su hijo menor, estudiante.
- b) Tributa en el Impuesto sobre Actividades Económicas por varios epígrafes de la agrupación 61 (612, 613, 615 y 619), comercio al por mayor, y se clasifica en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas en la agrupación 51, comercio al por mayor e intermediarios del comercio.

- c) La facturación del ejercicio anterior fue de 250.000.000, destinándose a exportaciones definitivas a EE.UU. un total de 50.000.000 y a las ventas por catálogo 100.000.000 (Inglaterra 25, Francia 45 y Portugal 30).
- d) El total de la facturación se destina a sociedades mercantiles titulares de grandes almacenes, grandes superficies y distribuidoras de diversos productos.

B. Cuentas de resultados trimestrales de las actividades:

	1.º Trimestre		2.º Trimestre		3.º Trimestre	
	Construcción	Comercial	Construcción	Comercial	Construcción	Comercial
1. Ventas al 16% ..	200.000.000	80.000.000	150.000.000	35.000.000	250.000.000	50.000.000
2. Ventas al 7% ...	300.000.000	30.000.000	175.000.000	15.000.000	250.000.000	20.000.000
3. Ventas al 4% ...	100.000.000	25.000.000	0	20.000.000	50.000.000	15.000.000
4. Ingresos financieros	50.000.000	50.000	15.000.000	25.000	30.000.000	75.000
5. Subvenciones ...	25.000.000	0	0	0	10.000.000	0
TOTAL	675.000.000	135.050.000	340.000.000	70.025.000	590.000.000	85.075.000
7. Compras al 16% .	150.000.000	40.000.000	250.000.000	60.000.000	320.000.000	30.000.000
8. Compras al 7% .	5.000.000	15.000.000	2.000.000	20.000.000	6.000.000	10.000.000
9. Compras al 4% .	1.000.000	10.000.000	500.000	2.000.000	750.000	15.000.000
10. Personal	200.000.000	4.000.000	200.000.000	4.000.000	200.000.000	4.000.000
11. Gastos financieros	50.000.000	0	50.000.000	0	50.000.000	0
12. Tributos	25.000.000	50.000	5.000.000	50.000	100.000.000	50.000
13. Transportes	10.000.000	75.000	7.000.000	125.000	5.000.000	50.000
14. Amortización ...	50.000.000	7.000.000	50.000.000	7.000.000	5.000.000	7.000.000
15. Variación existencias	100.000.000	50.000.000	(25.000.000)	(30.000.000)	(90.000.000)	5.000.000
16. Resultados	84.000.000	8.925.000	(199.500.000)	6.850.000	(6.750.000)	13.975.000
TOTAL	675.000.000	135.050.000	340.000.000	70.025.000	590.000.000	85.075.000

Notas a las cuentas de resultados:

- a) Las subvenciones que figuran en la contabilidad responden a ayudas públicas otorgadas en función del número y precio de las viviendas especialmente protegidas entregadas por don Ramiro y están determinadas formalmente cuando se aprueba el proyecto y se concede la licencia municipal.
- b) La cuenta de transporte que figura en la contabilidad corresponde a transportes interiores de mercancías por cuentas de terceros.
- c) Las compras comerciales al tipo superreducido, correspondientes al segundo trimestre han sido adquiridas íntegramente en Portugal, a una sociedad anónima proveedora habitual.
- d) Los ingresos y gastos financieros que figuran en las cuentas corresponden a saldos bancarios afectos a la actividad.

C. Cuentas específicas de los balances de las actividades:

- a) El movimiento de la cuenta comercial 407.1 *Anticipos a proveedores nacionales*, está formado solamente por un apunte del mes de marzo.
 - Importe 100.000 fertilizantes
- b) El movimiento de la cuenta comercial 437.1 *Anticipos de clientes nacionales*, está formado solamente por un apunte del mes de junio.
 - Importe 500.000 fórmulas magistrales
- c) El activo fijo de la actividad comercial está formado por un local comercial adquirido en 1991, fecha de inicio de la actividad; en ese año el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado fue total.
 - Importe de la adquisición 5.000.000
- d) La actividad de la construcción no tiene cuentas de anticipos y su activo fijo está formado por las oficinas de la misma y los vehículos del epígrafe 12. El local tiene seis años de antigüedad habiendo sido construido por don Ramiro. En ese año el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado fue total.
 - Coste de la construcción 25.000.000

D. Operaciones realizadas en el cuarto trimestre, sin distinguir la actividad en la que se encuadran:

1. Venta de un piso de promoción libre junto con tres plazas de garaje y un local comercial. La venta se realiza a un solo cliente, de forma conjunta en un solo contrato, por un importe total del que se conocen los precios de mercado de cada elemento:

– Precio del piso	20.000.000
– Precio de las plazas	6.000.000
– Precio del local	50.000.000
– Precio total	76.000.000

2. Ha vendido un solar, sito en Asturias, adquirido a título de herencia hace tres años, que no figura en la contabilidad oficial. Ha sido declarado en el Impuesto sobre el Patrimonio entre los bienes particulares.

– Importe de la venta	50.000.000
-----------------------------	------------

3. Está construyendo un convento de vida consagrada para la Congregación de las Hermanas de la Caridad. En este trimestre ha cerrado la cubierta de la edificación facturando y cobrando por ello la certificación de obra correspondiente.

– Importe de la certificación	100.000.000
-------------------------------------	-------------

4. Donación a la Cruz Roja de un lote de productos destinados a la venta y formado por los siguientes bienes de los que conoce su coste de adquisición y su valor de mercado:

	Coste	Mercado
Verduras	75.000	90.000
Queso	150.000	225.000
Frutas	100.000	130.000
Agua mineral	500.000	750.000
Refrescos	1.000.000	2.000.000
Hielo	300.000	360.000
Medicinas humanas	2.000.000	2.500.000
TOTALES	4.125.000	6.055.000

5. Envío de materiales a Holanda para la elaboración de una máquina especial para la construcción, y recepción de la maquinaria de conformidad dentro del cuarto trimestre. El transporte de los materiales corre por cuenta de don Ramiro que contrata para ello a un transportista belga, comunicándole, a los efectos oportunos, el NIF-IVA español. El transporte de la maquinaria corre por cuenta del empresario holandés, que contrata a un transportista español y le comunica, a los efectos oportunos, el NIF-IVA español.

– Importe de los materiales enviados	10.000.000
– Importe de la máquina recibida	3.000.000
– Importe del transporte de los materiales	500.000
– Importe del transporte de la maquinaria	1.000.000

6. Disolución de una sociedad anónima dedicada a la fabricación de ladrillos y sobre la que don Ramiro detentaba una cartera de control del 40 por 100, afecta a la actividad empresarial, y que, como tal, figura en la contabilidad de la misma. Con motivo de la disolución, cada socio recibe el importe de su participación, correspondiendo a don Ramiro una nave industrial y un solar. La sociedad emisora emite factura completa, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido por los dos activos.

– Capital devuelto	10.000.000
--------------------------	------------

	Valor neto contable	Valor de mercado
Nave industrial	2.000.000	1.500.000
Solar	6.000.000	12.500.000

7. Adquiere a un proveedor italiano productos congelados para la elaboración de pasta alimenticia (spaghetti, fideos, etc.). Los productos se reciben en el cuarto trimestre, así como factura justificativa de la adquisición. El transporte de la mercancía corre por cuenta del proveedor, así como el seguro de la misma. La operación se bonifica por volumen de compras y don Ramiro, al efectuar el pago, realiza un anticipo a cuenta de futuras compras.

– Importe compra	10.000.000
– Importe del transporte	1.000.000

– Importe del seguro	250.000
– Importe de la bonificación	(150.000)
– Importe anticipo	2.500.000

8. Efectúa una venta a Francia de bebida isotónica, destinada a un empleado de don Ramiro que está en ese país realizando actividades de montaña en su período de vacaciones, junto con un grupo de amigos. El transporte corre por cuenta de don Ramiro que factura el precio establecido en estos casos, consistente en una rebaja sustancial del precio del producto. El transporte lo realiza un transportista español al que le comunica el NIF-IVA español.

– Coste del producto	300.000
– Importe del transporte	30.000
– Precio de mercado	400.000
– Importe facturado	150.000

La factura que le ha presentado el transportista es la siguiente:

TRANSPORTES EUROPEOS S.A.

NIF 000293764 ES
C/ HH s/n
Factura núm. 2345-95

CLIENTE:

D. Ramiro Peláez
C/ XX. Madrid
NIF 9726583 H

Por los servicios de transporte de Madrid a XXX (Alpes franceses) de 25 cajas de productos frágiles.

Base imponible	100.000
Tipo	7%
Cuota	7.000
Total	107.000

9. Permuta el local en el que viene desarrollando su actividad a cambio de un solar propiedad de un particular, viéndose obligado por esta operación a utilizar como oficinas otras edificaciones destinadas a la venta.

– Precio de mercado del local	50.000.000
– Precio de mercado del solar	50.000.000
– Coste de las nuevas oficinas	75.000.000
– Precio mercado de nuevas oficinas	125.000.000

10. Entrega de una partida de coleccionables sobre la montaña asturiana a un distribuidor con el compromiso de recoger las unidades no vendidas. El coleccionable está compuesto de un libro, varios mapas de tipo profesional y una cinta de video. El movimiento trimestral fue:

– Unidades enviadas	1.000
– Unidades devueltas	250

El coste unitario de adquisición y el precio de venta al público, global e independiente son:

	Coste	Mercado
Libro	500	1.000
Mapas	300	600
Video	200	400
Precio venta público	2.000	

11. Ha encargado a un bufete inglés un dictamen sobre una transacción inmobiliaria en EE.UU.

– Importe	2.500.000
-----------------	-----------

12. Ha adquirido para su utilización en la actividad de la construcción dos automóviles, destinando uno de ellos al uso del jefe de obras y otro para sí mismo. Los vehículos se afectan plenamente a la actividad, mediante la correcta contabilización e inventariado. El criterio de don Ramiro es que los vehículos se utilicen de forma exclusiva en la actividad, si bien admite que fuera de la jornada laboral puedan usarse en actividades privadas.

– Importe vehículo jefe de obras	3.000.000
– Importe vehículo don Ramiro	7.000.000

Por el motivo anterior don Ramiro ha vendido los vehículos usados, adquiridos en 1989, al personal de la empresa a muy buen precio:

– Precio de adquisición	5.000.000
– Precio de mercado	2.000.000
– Importe de la venta	1.000.000

13. Don Ramiro y varios de sus empleados han asistido a una feria de muestras en Palma de Mallorca relacionada con el sector de la construcción. Por este motivo han soportado gastos de avión (primera clase), hotel (cuatro estrellas) y restaurante (cuatro tenedores). A su vez, su esposa ha asistido a una feria comercial en Italia, soportando como gastos los mismos conceptos de avión, hotel y restaurante.

– Importe gastos de avión	150.000
– Importe gastos de hotel	90.000
– Importe gastos restaurante	50.000

Entre los documentos justificativos de los gastos anteriores figuran los siguientes relativos al hotel y una comida:

En el restaurante.

TICKET CAJA	
Total comida	
(IVA incluido)	10.000
GRACIAS POR SU VISITA	

HOTEL BAHÍA

NIF 23456789 ES
 C/ Bahía s/n
 Factura núm. 283559-N95

CLIENTE:

D. Ramiro Peláez
 C/ XX. Madrid
 NIF 9726583 H

Por los servicios de alojamiento correspondientes a los días XX del cuarto trimestre del ejercicio de 1995, según reserva a nombre de don Ramiro Peláez y varios más.

Base imponible	90.000
Tipo	16%
Cuota	14.400
Total	104.400

14. Ha efectuado otras operaciones de venta, sin factura, sin contabilizar y no declaradas en las liquidaciones correspondientes, identificadas en el curso de las actuaciones inspectoras. Don Ramiro admite por escrito la realidad de estas ventas.

- Incrementos en precios de locales del 2.º T 100.000.000
- Ventas de cosméticos del 3.º T 10.000.000

Además se han identificado varias adquisiciones de bienes según el sistema informático europeo (en el segundo trimestre), en las que don Ramiro aparece como adquirente con el NIF-IVA español y respecto de las cuales don Ramiro admite la realidad de las operaciones, si bien aclara que son operaciones realizadas entre otros Estados miembros distintos de España y que no puede justificar su tributación.

- Adquisiciones intracomunitarias al tipo general 50.000.000

15. Ha efectuado otras operaciones de compras, con factura, sin contabilizar y no declaradas en las liquidaciones correspondientes, identificadas a propuesta de don Ramiro, una vez conocidas las ventas anteriores no declaradas.

– Compras al tipo general 25.000.000

SE PIDE:

Como actuario de la Inspección de los Tributos y para el ejercicio de 1995, efectúe las liquidaciones trimestrales oportunas.

Notas:

- Las cantidades reflejadas no incluyen el IVA salvo que del enunciado se derive otra cosa.
- Las operaciones anteriores figuran contabilizadas, con factura completa y cumplen los requisitos necesarios para la deducibilidad, salvo que del enunciado se derive otra cosa.
- A los efectos del examen el tipo de cambio del ECU es de 1 ECU = 100 pesetas, 10.000 escudos, 50 francos y 25 libras.

TRIBUTACIÓN	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (CASO PRÁCTICO)	N.º 318
		Solución

Las actividades de don Ramiro no constituyen dos sectores diferenciados de actividad, según lo dispuesto en el artículo 9.º 1.º a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que si bien tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y no estamos en presencia de actividad accesoria que no exceda del 5 por 100 de la principal (art. 9.º 1.º de la LIVA), no obstante, los regímenes de deducción aplicables a ambas actividades en el ejercicio anterior no difieren en más de 50 puntos porcentuales, así (1):

a) Construcción:

$$\text{Prorrata actividad Construcción} = \frac{2.000}{2.400} \times 100 = 83'33\% \sim 84\%$$

b) Comercialización:

$$\text{Prorrata actividad Comercialización} = \frac{250}{250} \times 100 = 100\%$$

Calcularemos por tanto la prorrata definitiva de 1994 aplicable a las actividades del sujeto pasivo:

$$\text{Prorrata definitiva 1992} = \frac{2.000 + 250}{2.400 + 250} \times 100 = 84'90\% \sim 85\%$$

I. LIQUIDACIÓN DEL 1.º TRIMESTRE

IVA DEVENGADO

Ventas al 16% (280.000.000 x 16%)	44.800.000
Ventas al 7% (330.000.000 x 7%)	23.100.000
Ventas al 4% (125.000.000 x 4%)	5.000.000
Subvenciones (25.000.000 x 4%) (2)	1.000.000
Total	73.900.000

IVA DEDUCIBLE

Compras al 16% (190.000.000 x 16%)	30.400.000
Compras al 7% (20.000.000 x 7%)	1.400.000
Compras al 4% (11.000.000 x 4%)	440.000
Transportes (10.075.000 x 16%) (3)	1.612.000
Anticipos a proveedores (100.000 x 7%) (4)	7.000
Total	33.859.000
Prorrata provisional aplicable (33.859.0000 x 85%)	28.780.150
A INGRESAR (73.900.000 – 28.780.150)	45.119.850

II. LIQUIDACIÓN DEL 2.º TRIMESTRE

IVA DEVENGADO

Ventas al 16% (185.000.000 x 16%)	29.600.000
Ventas al 7% (190.000.000 x 7%)	13.300.000
Ventas al 4% (20.000.000 x 4%)	800.000
Anticipos de clientes (500.000 x 4%) (5)	20.000
Adquisición intracomunitaria (2.000.000 x 4%) (6)	80.000
Otras operaciones de venta (16.000.000 + 8.000.000) (7)	24.000.000
Total	67.800.000

IVA DEDUCIBLE

Compras al 16% (310.000.000 x 16%)	49.600.000
Compras al 7% (22.000.000 x 7%)	1.540.000
Compras al 4% (500.000 x 4%)	20.000
Compras al 4% (adquisición intracomunitaria) (6)	80.000
Transportes (7.125.000 x 16%)	1.140.000
Total	52.380.000
Prorrata provisional aplicable (52.380.000 x 85%)	44.523.000
A INGRESAR (67.800.000 – 44.523.000)	23.277.000

III. LIQUIDACIÓN DEL 3.ER TRIMESTRE

IVA DEVENGADO

Ventas al 16% (300.000.000 x 16%)	48.000.000
Ventas al 7% (270.000.000 x 7%)	18.900.000
Ventas al 4% (65.000.000 x 4%)	2.600.000
Subvenciones (10.000.000 x 4%) (2)	400.000
Otras operaciones de venta (1.600.000) (7)	1.600.000
Total	71.500.000

IVA DEDUCIBLE

Compras al 16% (350.000.000 x 16%)	56.000.000
Compras al 7% (16.000.000 x 7%)	1.120.000
Compras al 4% (15.750.000 x 4%)	630.000
Transportes (5.050.000 x 16%)	808.000
Total	58.558.000
Prorrata provisional aplicable (58.558.000 x 85%)	49.774.300
A INGRESAR (71.500.000 – 49.774.300)	21.725.700

IV. LIQUIDACIÓN DEL 4.º TRIMESTRE

IVA DEVENGADO

Venta de piso, garaje y local (8)	9.820.000
Venta de solar en Asturias (9)	-
Certificación de obra del convento (10)	-
Donación a la Cruz Roja (11)	219.000
Elaboración de máquina en Holanda (12)	480.000
Adquisición de productos alimenticios en Italia (13)	1.776.000
Venta en Francia (14)	28.000
Cambio de afectación de edificaciones (15)	12.000.000
Entrega de coleccionables (16)	60.000
Dictamen jurídico (17)	-
Venta de vehículos usados (18)	320.000
Total	24.703.000

IVA DEDUCIBLE

Adquisición intracomunitaria de Holanda (12)	480.000
Transporte de materiales a Holanda (12)	80.000
Adquisición intracomunitaria de Italia (13)	1.776.000
Transporte a Francia (14)	7.000
Cambio de afectación de edificaciones (15)	12.000.000
Adquisición de automóviles (18)	-
Disolución de sociedad anónima (19)	1.600.000
Gastos de viaje (20)	14.400
Otras operaciones de compra (21)	4.000.000
Total	19.957.400
Prorrata definitiva aplicable (19.957.400 x 96%) (22)	19.159.104
Diferencia IVA devengado-IVA deducible 4.º trimestre (24.703.000 - 19.159.104)	5.543.896
± Ajuste deducciones trimestres anteriores (22)	-15.927.670
± Regularización de inversiones (-1.200.000) (23)	-1.200.000
A DEVOLVER	11.583.774

NOTAS

(1) Los porcentajes de prorrata se han calculado de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo en el numerador el importe total de las operaciones que originan el derecho a deducción, entre ellas las exportaciones y en el denominador, el importe total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo. Por lo tanto, únicamente las operaciones exentas referidas a la actividad de construcción en el apartado c) del punto A del enunciado, relativas a entregas de bienes relacionados con el culto (véase nota 10), no otorgan derecho a deducción y no aparece su importe en el numerador.

Merece algún comentario el tratamiento de las ventas por catálogo referidas a la actividad de comercialización en el apartado c) del punto A del enunciado. Se trata de operaciones sometidas a un régimen especial, siempre que se realicen a particulares. Sin embargo, en el presente supuesto se efectúan a sujetos pasivos del impuesto por lo que no resulta aplicable el régimen específico para esta modalidad de venta. Como consecuencia, constituirán entregas intracomunitarias exentas en España, según lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recibirán un tratamiento similar en España a las exportaciones, incluyéndose por tanto su importe en ambos términos de la relación de cálculo de la prorrata, pues otorgan derecho a la deducción, según el artículo 94, Uno, 1.º c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(2) Las subvenciones percibidas en el primer y tercer trimestre a que se refiere el apartado a) del punto B del enunciado formarán parte de la base imponible en las entregas de viviendas especialmente protegidas que realice don Ramiro.

En efecto, el artículo 78, Dos, 3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido determina que las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto se incluirán en el concepto de contraprestación que constituye la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y continúa diciendo que se considerarán vinculadas directamente al precio las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. La repercusión a que da lugar en este caso la subvención, según establece el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, no dará lugar a su deducción posterior por los sujetos pasivos que hayan soportado aquélla, los cuales deberán repercutir el importe soportado como consecuencia de la subvención separadamente del que corresponda a sus propias operaciones, para que sea íntegramente soportado por el consumidor final.

Por tanto, don Ramiro únicamente repercutirá a sus clientes el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente en la venta de cada vivienda especialmente protegida separadamente del importe que corresponda a sus propias operaciones (que tributarán al tipo superreducido del 4%, según dispone el art. 91, Dos, 11.º de la LIVA).

(3) Es necesario un breve comentario sobre diferentes operaciones presentes en las cuentas de resultados del punto B del enunciado:

- Los transportes interiores por cuenta de terceros resultarán gravados al tipo general.
- Los ingresos y gastos financieros, relacionados con saldos bancarios, constituyen operaciones exentas, por el artículo 20, Uno, 18.º letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (las operaciones financieras exentas han sido convenientemente detalladas en las Rs. de la DGT de 24 y 31-7-1987).
- Los gastos de personal constituyen una operación no sujeta, en virtud del artículo 7.º 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(4) Corresponde este importe al Impuesto sobre el Valor Añadido deducible por el movimiento a que se refiere el apartado a) del punto C del enunciado. Según lo dispuesto en el artículo 75, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando las operaciones sujetas a gravamen originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

Asimismo es necesario destacar que el artículo 91, Uno, 1.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece el tipo reducido del 6 por 100 para la tributación de las entregas de bienes susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en actividades agrícolas, entre ellos los fertilizantes (definidos en el art. 3.º del R.D. 877/1991, de 31 de mayo).

(5) Corresponde este importe al Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por el movimiento a que se refiere el apartado b) del punto C del enunciado. Resulta aplicable también a esta operación lo comentado en el primer párrafo de la nota anterior sobre pagos anticipados.

Por otra parte, las fórmulas magistrales, aun procediendo de una actividad sanitaria, se consideran entregas de bienes sujetas y no exentas, pues para su elaboración el farmacéutico aporta la totalidad de los materiales utilizados (art. 8.º, Dos, 1.º de la LIVA). De conformidad con el artículo 91, Dos, 1.8.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tributarán al tipo superreducido del 4 por 100 (en este sentido se expresa la Rs. de 4-3-1993 de la DGT).

(6) Las compras comerciales realizadas en Portugal, a que refiere el apartado c) del punto B del enunciado, constituyen una adquisición intracomunitaria de bienes (arts. 13, Uno y 15, Uno de la LIVA). En relación con las mismas, el artículo 15 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, ha modificado el artículo 98, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que a partir del 1 de enero de 1995, todos aquellos sujetos pasivos que estén obligados a autorrepercutirse el impuesto como consecuencia de adquisiciones intracomunitarias, podrán deducir dichas

cuotas autorrepercutidas en la misma liquidación en que se soportan. No obstante, dicha deducción sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo obligado a autorrepercutirse el impuesto cumple con la obligación formal de emitir el correspondiente documento equivalente justificativo de tal autorrepercusión.

Por lo tanto, en la presente adquisición intracomunitaria, la liquidación procedente será:

Base imponible	2.000.000 ptas.
IVA autorrepercutido (art. 98, Dos)	80.000 ptas.
IVA deducible	80.000 ptas.

(7) Procede dicho importe de las operaciones planteadas en el punto 14 del enunciado, en relación con las cuales la Inspección liquidará:

1.º Por las operaciones no declaradas en el segundo trimestre:

Incrementos de precios de locales (art. 91, Uno, 1.7.º de la LIVA, véase nota 8).

IVA repercutido (100.000.000 x 16%)	16.000.000
---	------------

Adquisiciones intracomunitarias (no existe derecho a deducción de la cuota soportada por ausencia del documento justificativo exigido en el art. 98, Dos de la LIVA).

IVA repercutido (50.000.000 x 16%)	8.000.000
--	-----------

2.º Por las operaciones no declaradas en el tercer trimestre:

Ventas de cosméticos (art. 91, Dos, 1.8.º de la LIVA y Rs. de 4-3-1993).

IVA repercutido (10.000.000 x 16%)	1.600.000
--	-----------

Es necesario constatar que según el artículo 89, Dos, b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando mediante la actuación inspectora se pongan de manifiesto cuotas devengadas y no reper-

cutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste fuese constitutiva de infracción tributaria (según el art. 79 de la LGT, constituiría infracción grave, por existir falta de ingreso).

(Véase nota 21).

(8) Corresponde dicho importe al Impuesto sobre el Valor Añadido devengado como consecuencia de la operación recogida en el punto 1 del enunciado. Constituye una entrega de bienes sujeta y no exenta, al tratarse de la primera transmisión (art. 20, Uno, 22.º de la LIVA).

En cuanto al tipo de gravamen aplicable a la operación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 91, Uno, 1.7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario destacar que la vivienda, incluidos los garajes y anexos, tributarán al tipo reducido del 7 por 100, pero dicho número, en su segundo párrafo, excluye de dicha consideración a los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con la vivienda, que por lo tanto hará tributar a esta última entrega al tipo general del 16 por 100. A estos efectos es interesante el tratamiento que a la vivienda se le otorga en diversas consultas vinculantes, entre ellas la Consulta de 9 de mayo de 1986. Por lo tanto, la liquidación precedente será:

	Base imponible	Tipo	IVA repercutido
Vivienda y anexos . . .	26.000.000	7%	1.820.000
Local comercial	50.000.000	16%	8.000.000
TOTAL	76.000.000		9.820.000

(9) La transmisión de bienes afectos al patrimonio particular, como es el caso de la venta referida en el punto 2 del enunciado, salvo los casos tasados en el artículo 5, Uno, c), d) y e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que califican a quienes los realizan como empresarios, resultan no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser operaciones que no se efectúan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Estaría, en su caso, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

(10) Las entregas de bienes inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al apostolado o al ejercicio de la caridad, a una congregación religiosa, supuesto tratado en el punto 3 del enunciado, se encuentran exentas en virtud de los artículos 3.º y 4.º del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, desarrollado a estos efectos por la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 (el Informe de la DGT de 30-5-1988 analiza la anterior Orden).

(11) Corresponde este importe al Impuesto sobre el Valor Añadido devengado como consecuencia de la operación efectuada en el punto 4 del enunciado. La donación de productos a la Cruz Roja constituye una operación sujeta al impuesto en concepto de autoconsumo de bienes, por cuanto supone la transmisión del poder de disposición a título gratuito [arts. 8.º, Uno y 9.º 1 b) de la LIVA].

La base imponible vendrá determinada de acuerdo con las reglas especiales del artículo 79, Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según las cuales atenderemos al coste de los productos entregados. En función de lo dispuesto en el artículo 91, Uno, 1.º y 4.º y Dos, 4.º, 6.º y 8.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido liquidaremos los siguientes importes:

	Base imponible	Tipo	IVA repercutido	Totales
Verduras	75.000	4%	3.000	78.000
Queso	150.000	4%	6.000	156.000
Frutas	100.000	4%	4.000	104.000
Agua mineral	500.000	7%	35.000	535.000
Refrescos	1.000.000	7%	70.000	1.070.000
Hielo	300.000	7%	21.000	321.000
Medicinas humanas	2.000.000	4%	80.000	2.080.000
TOTALES	4.125.000		219.000	4.344.000

(12) A partir de la información obtenida del punto 5 del enunciado, hemos de analizar detenidamente diversas cuestiones.

Por una parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la recepción del resultado de la ejecución de obra es una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes sujeta y no exenta, por el importe del trabajo realizado, sin que los movimientos de los materiales se sometan a gravamen en uno u otro Estado miembro.

La base imponible vendrá determinada de acuerdo con la regla especial de determinación de la base de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente, para gravar únicamente el valor añadido por la ejecución, según disponen los artículos 82, Uno, 3.º párrafo y 83, Dos, regla 1.ª de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La asimilación a una adquisición intracomunitaria sustituye al régimen de perfeccionamiento activo aduanero, que en relación con los Estados comunitarios desaparece. Se asimila a adquisición comunitaria sujeta la recepción de la obra perfeccionada. El movimiento de los bienes o materiales se ignora como hecho imponible sujeto, no origina entregas, ni transferencias. De este modo se simplifica la tributación de estas operaciones gravando únicamente la recepción de la obra en destino, y con ello el valor añadido por el empresario ejecutor, excluyéndose de tributación los materiales que suministra el cliente. Así la legislación española contempla el tratamiento de las siguientes operaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 *quater* B) de la Directiva CEE 91/680, de 16 de diciembre:

- 1.º La entrega de los materiales no produce hecho imponible sometido a gravamen en Holanda, por constituir una operación excluida del concepto de transferencia de bienes por el artículo 9.º 3.º d) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2.º La recepción de los materiales por el empresario holandés ejecutor de la obra supondrá una adquisición intracomunitaria de bienes por asimilación, pero excluida de tal concepto por el artículo 16.2.º, 2º párrafo.
- 3.º El envío del resultado de la ejecución de obra por el empresario holandés será una operación asimilada a la entrega de bienes conforme al artículo 9.º 2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero exenta por el artículo 25, Uno.

Por otra parte, el transporte de los materiales a cargo de don Ramiro por un transportista belga, constituye una prestación de servicios autónoma de la entrega o adquisición, gravada según el artículo 72, Uno, 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, el transporte de la maquinaria, a cargo del empresario holandés, se localiza en Holanda, siendo sujeto pasivo el empresario holandés, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 74, Uno, 2.º y 84, Uno, 2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, debemos destacar que el artículo 15 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, ha modificado el artículo 98, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que, a partir del 1 de enero de 1995, todos aquellos sujetos pasivos que estén obligados a autorrepercutirse el impuesto como consecuencia de adquisiciones intracomunitarias, podrán deducir dichas cuotas autorrepercutidas en la misma liquidación en que se soportan.

La liquidación resultante será, por la adquisición intracomunitaria:

Base imponible	3.000.000 ptas.
IVA deducible (16%)	480.000 ptas.
IVA autorrepercutido (art. 98, Dos)	480.000 ptas.

Por el servicio de transporte a cargo de don Ramiro:

Base imponible	500.000 ptas.
IVA soportado (16%)	80.000 ptas.

(13) La operación recogida en el punto 7 del enunciado constituye una adquisición intracomunitaria de bienes, según lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la liquidación procedente, según lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible se determinará del mismo modo que para una entrega de bienes, según las reglas generales establecidas en el artículo 78. El tipo que gravará la adquisición de productos para la elaboración de pastas alimenticias tributarán al tipo del 16 por 100, ya que el artículo 91, Uno, 1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su último párrafo excluye de tributar al tipo reducido, por no recibir la consideración de alimentos, a las sustancias no aptas para el consumo humano en el mismo estado en que fuesen entregadas.

También es necesario constatar que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes la entrega se entiende realizada cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente (art. 75, Uno, 1.º de la LIVA) y no se produce devengo por los pagos anticipados anteriores a la misma (art. 76, 2.º de la LIVA, según la redacción dada por el R.D.-L. 7/1993, de 21 de mayo).

Así, procederá la siguiente liquidación:

Base imponible: $10.000.000 + 1.000.000 + 250.000 - 150.000 = 11.100.000$

IVA autorrepercutido (16%) ($11.100.000 \times 16\%$) 1.776.000

IVA deducible (véase comentario en nota 12) 1.776.000

(14) En el análisis de la operación recogida en el punto 8 del enunciado debemos detenernos en diversas cuestiones:

Por una parte, dicha operación constituye una entrega intracomunitaria de bienes realizada a un particular, que no supera el umbral establecido en el artículo 28 *ter* B de la Directiva 91/680/CEE, recogido en el artículo 68, Tres, 4.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 35.000 Ecus, por lo que dicha entrega se apartará del régimen especial de las ventas a distancia, para tributar como entrega de bienes en el país de origen, en este caso, España.

Por otra parte, la base imponible en las operaciones sujetas en las cuales exista vinculación entre las partes y se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado no podrá ser inferior al coste de los bienes, según se dispone en el artículo 79, Tres y Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91, Uno, 1.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las bebidas isotónicas tributarán al tipo reducido del 7 por 100.

Por todo ello, la liquidación procedente por la presente operación será:

Base imponible (300.000 + 100.000)	400.000
IVA repercutido (7%)	28.000

Por último, es necesario constatar que la factura del servicio de transporte presenta una cuota repercutida incorrecta, debido a que el tipo impositivo aplicable es el general del 16 por 100, rectificable en el plazo de cinco años que marca el artículo 89.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo anterior, don Ramiro únicamente podrá justificar, hasta dicha rectificación, la cuota que figura en la factura que posee, es decir, 7.000 pesetas.

(15) A partir de la información aportada por el punto 9 del enunciado, analizaremos dos operaciones:

En primer lugar, la permuta del local que venía utilizando el sujeto pasivo como oficinas por un solar propiedad de un particular, donde por una parte, la entrega del solar por el particular supone una operación no sujeta al impuesto, dado que el mismo no entra en la consideración de empresario o profesional del artículo 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta no obstante al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por otra parte, la entrega del local por don Ramiro supone una entrega sujeta pero exenta según el artículo 20, Uno, 22.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que dicha edificación ha sido utilizada durante más de dos años por el promotor, según la información derivada del apartado d) del punto 6 del enunciado, quedando sujeta por tanto también por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La segunda operación viene constituida por el cambio de afectación de unas edificaciones para ser utilizadas como oficinas, que supone un autoconsumo de bienes, recogido en el artículo 9.º 1.º d) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde la base imponible, determinada conforme a las reglas especiales del artículo 79, Tres, 2.º, será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes.

Base imponible	75.000.000 ptas.
IVA repercutido (16%)	12.000.000 ptas.
IVA soportado (16%)	12.000.000 ptas.

(16) La operación contemplada en el punto 10 del enunciado recoge un supuesto de contrato estimatorio, cuyo devengo se recoge expresamente en el artículo 75, Uno, 3.2.º párrafo, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido asimilándose al devengo de las comisiones de venta cuando el comisionista actúa en nombre propio. El devengo de las entregas realizadas por don Ramiro se produce en el momento en que el distribuidor entregue los bienes a sus clientes.

Además es necesario destacar que, según lo dispuesto en el artículo 91, Dos, 7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único, tributarán al tipo superreducido del 4 por 100. Tendrán la consideración de elementos complementarios los videocasetes y otros soportes similares, cuyo coste de adquisición no supere el 50 por 100 del precio unitario de venta al público (en este caso: $400 \times 100 / 2.000 = 20\%$). Se consideran incluidos en el mismo número los mapas y otros objetos de uso exclusivo como material escolar. Consideramos a estos efectos que los mapas, aun teniendo un uso «profesional» según la redacción del supuesto, se entregan como parte de un coleccionable, es decir, como material complementario cuyo coste conjunto con el del videocasete, alcanza pero no supera el 50 por 100 del precio de venta al público total. A estos efectos también resulta aclaratoria la Resolución de 4 de marzo de 1993 de la Dirección General de los Tributos.

Así, la liquidación procedente en el cuarto trimestre será:

Base imponible (2.000 x 750 uds.)	1.500.000 ptas.
IVA repercutido (1.500.000 x 4%)	60.000 ptas.

(17) A partir de la operación recogida en el punto 11 del enunciado, es necesario constatar que a la prestación de servicios profesionales de mediación en transacciones inmobiliarias les resulta de aplicación la regla especial del artículo 70, Uno, 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a *sensu contrario*, de modo que, al no radicar en el territorio de aplicación el inmueble objeto de la transacción, no se considerará realizada en el mismo la prestación de servicios y por tanto no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

(18) Con referencia a las operaciones recogidas en el punto 12 del enunciado, diremos en primer lugar que en el artículo 96, Uno, 1.º, primer párrafo y letra g) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se excluye expresamente del derecho a la deducción, el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones de automóviles de turismo, cuyo uso además, es susceptible de constituir retribución en especie, según se prevé en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Respecto de la venta de los vehículos usados al personal de la empresa, debemos realizar dos precisiones:

- 1.ª Por la misma razón anteriormente expuesta, no habrá nada que regularizar como consecuencia de su enajenación.
- 2.ª Se trataría de una operación vinculada, en la cual la base imponible vendrá determinada de acuerdo con lo establecido en las reglas especiales del artículo 79, Cinco, b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al existir una relación de carácter laboral con los adquirentes. Por lo tanto, según lo dispuesto en el apartado 3.º del número 3 del artículo 79, atenderemos a su valor de mercado, resultando la siguiente liquidación:

Base imponible	2.000.000 ptas.
IVA repercutido (16%)	320.000 ptas.

(19) Al analizar la operación realizada en el punto 6 del enunciado, partiremos de que las transmisiones de bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto están sujetas a Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.º, Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante hemos de distinguir:

- a) Por una parte, la entrega de la nave industrial, que constituye una segunda o ulterior entrega de una edificación, operación exenta según el artículo 20, Uno, 22.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales [art. 4.º, Cuatro, a) de la LIVA], por cuanto nada se indica respecto a la posible renuncia a la exención.
- b) Por otra parte, la entrega del solar, que presumimos constituye un terreno edificable conforme al tratamiento que reciben los solares en el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (arts. 10 a 12 y 14 del R.D.Leg. 1/1992, de 26 de junio) a que se hace referencia en el segundo párrafo del artículo 20, Uno, 20.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya entrega estará sujeta y no exenta.

Para la determinación de la base imponible, acudiremos a las reglas especiales del artículo 79, Cinco, a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece una presunción *iuris et de iure* de vinculación, cuando una de las partes intervinientes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y así se deduzca de las normas reguladoras de este impuesto. A tal efecto, el artículo 16.5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, determina un supuesto de vinculación en las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros.

Pues bien, si además del requisito anterior, se cumple que en las operaciones en que exista vinculación entre las partes se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado (como resulta el presente caso, ya que el valor de mercado del solar supera la valoración conjunta de la nave industrial y del solar), la base imponible no podrá ser inferior a lo que resulte de aplicar las reglas establecidas en los apartados 3 y 4 del mismo artículo 79. Cabe entender aplicable la regla 3.ª del apartado 3, dada la naturaleza de bien revalorizable de los solares, aplicando por tanto el valor de mercado como base imponible (12.500.000 ptas.).

Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 114, Dos y Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación de deducciones que determine un incremento de cuotas anteriormente deducidas sólo podrá efectuarse si el sujeto pasivo estuviese en posesión de la factura o documento justificativo correspondiente, expedidos de conformidad con lo dispuesto en la ley. El plazo máximo para la rectificación de deducciones es de cinco años a partir del nacimiento del derecho a deducir, mas si el error en las cuotas repercutidas determinara un incremento de las cuotas a deducir (como sucede en el presente caso), no podrá efectuarse la rectificación si dejare el sujeto pasivo transcurrir más de un año a partir de la expedición de la factura rectificada.

IVA deducible (10.000.000 x 16%) 1.600.000 ptas.

(20) Corresponde dicho importe al Impuesto sobre el Valor Añadido deducible que deriva de las operaciones recogidas en el punto 13 del enunciado. En efecto, el artículo 96, Uno, 2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido excluye de deducción las cuotas soportadas por gasto de desplazamientos, manutención y estancia del personal, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, el apartado 3.º del mismo artículo mantiene la no deducibilidad de las cuotas devengadas por servicios de restaurantes y hostelería. En una interpretación adecuada del contenido de los apartados 2.º y 3.º del artículo 96, Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo serán deducibles en tanto se devenguen en el trans-

curso de un viaje o desplazamiento del sujeto pasivo o de su personal y estos gastos sean deducibles para el sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

No tendrán consideración de renta en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los artículos 24 i) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 4.º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, los gastos de esta naturaleza motivados por un desplazamiento laboral que se efectúen entre dos municipios distintos. Por lo tanto, debemos estimar que serían deducibles, en el presente caso, las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas motivadas por los desplazamientos laborales que presenta el supuesto.

Ahora bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 97, Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no contamos en este caso con facturas originales expedidas por quienes prestan los servicios, con los requisitos formales que marcan los artículos 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 3.º y 4.º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por lo que no se cumplen los requisitos formales exigidos para su deducibilidad, salvo por los gastos de estancia:

Base imponible	90.000 ptas.
IVA soportado y deducible (16%)	14.400 ptas.

(21) Procede dicho importe de la información del punto 15 del enunciado, cuota deducible según lo dispuesto en el artículo 81, Uno, 2.º párrafo, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las imputamos al cuarto trimestre a falta de otro criterio temporal de imputación expreso en la redacción del supuesto.

IVA soportado (25.000.000 x 16%)	4.000.000
--	-----------

(22) Según el artículo 105, Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la última declaración-liquidación de cada año natural es preciso calcular la prorrata definitiva, según el procedimiento establecido en el artículo 104:

$$\text{Prorrata definitiva (1995)} = \frac{\text{Importe anual de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe anual de todas las operaciones}}$$

Analizamos las operaciones realizadas en el ejercicio (en miles):

	Totales	Con derecho a deducción
1.º trimestre (280.000 + 330.000 + 125.000)	735.000	735.000
2.º trimestre (185.000 + 190.000 + 20.000 + 500 + 2.000 + + 150.000)	547.500	547.500
3.º trimestre (300.000 + 270.000 + 65.000 + 10.000) . .	645.000	645.000
4.º trimestre (76.000 + 100.000 + 4.125 + 3.000 + 11.100 + + 400 + 75.000 + 1.500 + 2.000)	273.125	(-100.000) 173.125
TOTALES	2.200.625	2.100.625

$$\text{Prorrata definitiva (1995)} = \frac{2.100.625}{2.200.625} \times 100 = 95'45 \sim 96\%$$

Conocida la prorrata definitiva del presente año, procedemos al ajuste de las deducciones practicadas en trimestres anteriores:

	IVA soportado	IVA deducible provisional (85%)	IVA deducible definitivo (96%)	Diferencia (mayor deducción)
Primer trimestre . .	33.859.000	28.780.150	32.504.640	3.724.490
Segundo trimestre .	52.380.000	44.523.000	50.284.800	5.761.800
Tercer trimestre . . .	58.558.000	49.774.300	56.215.680	6.441.380
TOTALES	144.797.000	123.077.450	139.005.120	15.927.670

(23) La regularización de inversiones realizada ha sido la siguiente:

1.^a Respecto de los bienes que permanecen en inventario (art. 107 de la LIVA).

- Local comercial [apartado c) del punto C del enunciado]. En el presente ejercicio no se regularizará nada, debido a que entre la prorrata definitiva de este año y del año de adquisición no existen más de 10 puntos porcentuales de diferencia.
- Maquinaria (punto 5 del enunciado, véase nota 12). Su regularización comenzará a realizarse a partir del próximo ejercicio.
- Nave industrial y solar (punto 6 del enunciado, véase nota 19). Por una parte, la adquisición de la nave industrial estaba exenta de Impuesto sobre el Valor Añadido, por tanto, no habrá nada que regularizar. Por otra parte, la cuota soportada en la adquisición del solar comenzará a regularizarse a partir del próximo ejercicio.
- Nuevas oficinas para la actividad de construcción (punto 9 del enunciado, véase nota 15). Su regularización comenzará a partir del próximo ejercicio.

2.^a Respecto de los bienes transmitidos en el ejercicio (art. 110 de la LIVA).

- Antiguas oficinas de la actividad de construcción (punto 9 del enunciado, véase nota 15).

$$\frac{12\% \times 25.000.000}{10} \times (0 - 100)\% \times 4 = - 1.200.000$$

- Vehículos (punto 12 del enunciado, véase nota 18).

NOTA: La solución adoptada se ha realizado según la normativa vigente a 1 de enero de 1995.