

Impuesto sobre el valor añadido (supuesto práctico global)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

A continuación planteamos una serie de operaciones efectuadas por una sociedad mercantil para determinar posteriormente su tributación por el IVA, indicando las normas en que se apoya la decisión adoptada y concretando si la operación está sujeta o no al impuesto y su posible exención, así como los demás elementos de la relación jurídico-tributaria en su caso que tengan incidencia en la declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre o en otras anteriores o posteriores (devengo, lugar de realización, base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo); y proceder a liquidar el impuesto por este periodo del mes de diciembre, en la forma más favorable para el contribuyente, presentando la correspondiente declaración-liquidación que deberá cumplimentarse. Asimismo, se indican las obligaciones formales que debe cumplimentar el sujeto pasivo, en cuanto a los modelos 303 y 349, así como la obligación o no de emitir factura.

Palabras clave: IVA; supuesto práctico global; operaciones sujetas y exentas; devengo; lugar de realización; base imponible; tipo impositivo; sujeto pasivo; obligaciones formales.

Enunciado

La sociedad mercantil inmobiliaria Vistas al Mar, SA (VIMASA) tiene su domicilio fiscal y social en Pontevedra, con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española ES-A11112222 (se encuentra inscrita en el registro de operadores intracomunitarios –ROI–), donde, en un céntrico edificio de la ciudad propiedad de la empresa, tiene las oficinas. Su actividad principal es la de promoción inmobiliaria, realizando en estos momentos la promoción de un polígono industrial en la Ría de Vigo (Pontevedra) así como diversas promociones de viviendas en Bueu, Sanxenso y en la capital Pontevedra (epígrafe 833.2 del impuesto sobre actividades económicas –IAE–, promoción de edificaciones), siendo la actividad principal. Asimismo se dedica al arrendamiento de locales comerciales (epígrafe 861.2 del IAE, alquiler de locales industriales y otros alquileres ncop) y de viviendas (epígrafe 861.1 del IAE, alquiler de viviendas). Se encuentra inscrita en el registro de devolución mensual –REDEME–.

Su volumen de operaciones superó los 25.000.000 de euros anuales en el ejercicio inmediato anterior.

A principios del ejercicio determinó la existencia de un único sector diferenciado de la actividad a efectos del IVA, así como el porcentaje de prorrata provisional teniendo en cuenta el volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior, resultando ser del 80 %, que ha aplicado durante los 11 primeros meses en las declaraciones-liquidaciones que ha presentado en la Administración tributaria.

A efectos de la declaración-liquidación que tiene que presentar correspondiente al mes de diciembre de este ejercicio 20X0 (no figura inscrita la entidad en el registro de devolución mensual a efectos del IVA) conocemos los siguientes datos:

- La prorrata definitiva de este ejercicio, calculada a 31 de diciembre, es del 90 %.
- Como consecuencia de la aplicación de la regla de prorrata, durante los 11 primeros meses del ejercicio ha soportado cuotas deducibles por importe de 10.000.000 de euros, sobre las que ha aplicado el porcentaje provisional de prorrata del 80 %.
- No está obligada a aplicar la regla de prorrata especial ni opta por ella en la autoliquidación del mes de diciembre.

Durante el mes de diciembre de este ejercicio, ha realizado las siguientes operaciones (se advierte que no se expresa la base imponible, tipo y cuota de las operaciones o de las facturas, a fin de que se determinen dichos elementos, salvo especificación legal en la que se establezca la inclusión de la cuota en la contraprestación pactada):

1. Ha encargado a un gabinete de asesores fiscales establecido en Oporto (Portugal) (con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria portuguesa) un estudio sobre la tributación directa e indirecta de las empresas inmobiliarias no residentes en Portugal, ya que pretende saber con antelación a tomar decisiones estratégicas en ese Estado los costes fiscales que podría representar su entrada en el mercado portugués.

El estudio fue contratado con fecha 1 de noviembre de este ejercicio y es entregado en Oporto, para lo que se ha desplazado el director general de VIMASA a esa ciudad, el 15 de diciembre. El importe del trabajo es de 50.000 euros y se extiende factura con esa misma fecha, si bien se abona el 50 % con la entrega del estudio y el resto se abonará el 15 de enero siguiente.

2. En el mes de mayo de este ejercicio ganó un concurso público convocado por el Ayuntamiento de Bruselas (Bélgica) para la construcción de un museo sobre el chocolate. Las obras han comenzado este mes de diciembre y por acopio de materiales en el solar donde se edificará el citado museo pasa el 31 de diciembre al Ayuntamiento de Bruselas una primera certificación por importe de 500.000 euros. Conforme al plan de obra que figura en el proyecto de ejecución aprobado por esa Administración pública, las obras tendrán una duración superior a los 24 meses. El Ayuntamiento de Bruselas tiene atribuido por la Administración tributaria belga un NIF a efectos de IVA.
3. A los efectos de la operación anterior ha trasladado los materiales, que tenía en sus almacenes de Pontevedra, en donde mantiene siempre un abundante acopio de ellos, hasta Bruselas. Si bien el importe de los materiales que figura en la certificación que expidió en el punto anterior es de 500.000 euros, ello se debe al incremento en los porcentajes de beneficio de obra que le corresponden según la legislación belga, pero los materiales fueron adquiridos en su día por importe de 450.000 euros (en el mes de marzo de este ejercicio), cuyas cuotas fueron deducidas aplicando la regla de prorrata correspondiente al periodo de adquisición. Los materiales salen con destino a Bélgica el 10 de diciembre, y con esta misma fecha expide la factura correspondiente.
4. Para realizar el transporte de los materiales anteriores contrata una empresa expedidora de los mismos, por lo que abona la cantidad de 10.000 euros. El transportista es un empresario establecido en Italia (con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria italiana), si bien ha ofrecido sus servicios por este importe ya que tenía varios camiones por Galicia que debían regresar al centro

de Europa para recoger carga, por lo que es aprovechado este servicio de transporte para obtener una rentabilidad a los camiones.

VIMASA comunica al transportista italiano el NIF-IVA suministrado por la Administración tributaria española. Como se ha indicado en el punto anterior los materiales salen de Pontevedra el 10 de diciembre y llegan a Bruselas el día 12, depositándose en el solar en el que se realizarán las obras.

La factura del transportista italiano llega a la sede de Pontevedra el 20 de diciembre.

5. Una nave industrial que tenía en su patrimonio destinada al almacenaje de maquinaria de obras es vendida en este mes de diciembre, firmándose la escritura de compraventa el 28 de diciembre.

Se ha vendido a una sociedad mercantil dedicada al comercio al por mayor de productos de perfumería por un importe de 400.000 euros y ambas partes pretenden que la operación suponga el menor esfuerzo fiscal.

La nave había sido adquirida por VIMASA hace cinco años (este ejercicio era pues el quinto de permanencia en su patrimonio) por un importe de 300.000 euros y en el ejercicio de adquisición el porcentaje de prorrata definitivo fue al igual que este ejercicio de la venta del 90 %.

6. A fin de almacenar su maquinaria adquirió mediante escritura pública de compraventa unas naves industriales más espaciosas en un polígono industrial de Marín (Pontevedra) el 2 de diciembre de este ejercicio.

La adquisición se realizó a una sociedad mercantil en liquidación por importe de 600.000 euros, que las había destinado a la transformación de productos agrícolas.

VIMASA, al igual que en el supuesto anterior, pretende que desde el punto de vista de la imposición indirecta esta operación tenga el menor coste fiscal y para ello emite una declaración responsable ante el notario en la que indica que las naves se van a destinar al citado almacenaje de maquinaria.

7. Adquiere a un promotor inmobiliario un edificio destinado a viviendas mediante escritura pública firmada ante notario el 17 de diciembre. El edificio en su planta baja está dedicado a locales comerciales y se ha efectuado ya por el promotor la división horizontal del inmueble y su inscripción en el Registro de la Propiedad. Desde la terminación de la obra, el edificio no había sido objeto de utilización por el promotor en actividad económica alguna que no fuera la de su venta.

Si bien en la escritura pública se hace constar y así se describen uno por uno todos los locales y viviendas del inmueble, el importe de la adquisición se fija en un precio unitario de 6.000.000 de euros; si bien se conoce que el valor de mercado de las viviendas es de 5.600.000 euros y el de los locales comerciales de 1.400.000 euros.

VIMASA pretende destinarlo al arrendamiento tanto de viviendas como al de despachos profesionales en sus dos primeras plantas, puesto que las ordenanzas

municipales permiten ese uso a estas plantas y el uso de los locales comerciales por lo que se refiere a la planta baja.

8. Ha vendido mediante contrato privado el 8 de diciembre una grúa de obra que fue adquirida el pasado ejercicio. El precio de adquisición fue de 100.000 euros, y ha sido vendida por 95.000 euros. La venta se efectuó a otro promotor inmobiliario de la localidad que se encuentra también sujeto a la regla de prorata.
9. Un constructor que está ejecutando la obra de una promoción inmobiliaria de VIMASA destinada a viviendas para su venta le gira este mes de diciembre (día 10) una certificación de obra por importe de 330.000 euros, sobre la que efectúa VIMASA una retención por garantía de 30.000 euros, abonando al constructor un importe de 300.000 euros. El abono de la certificación tiene lugar el día 30 de diciembre, habiendo recibido la factura VIMASA junto con la correspondiente certificación de obra.

Se estima que la obra concluirá en el mes de junio del próximo ejercicio firmándose en dicho mes el acta de recepción de la obra conforme a la Ley de edificación, y que la entrega de las certificaciones de obra no supone la puesta a disposición del promotor conforme al IVA de la parte de la obra ejecutada.

10. En octubre del ejercicio anterior transmitió un local cuya construcción había promovido VIMASA a una sociedad mercantil que instaló en él un supermercado de alimentación. En la escritura de compraventa que se firmó en dicho mes de octubre y en la factura emitida en la misma fecha, se repercutió el 10 %, ya que el asesor fiscal consideró que al estar el local en los bajos de un edificio destinado a viviendas, el tipo impositivo era ese, por lo que VIMASA siguió su consejo, repercutiendo el tipo anterior.

Sin embargo, este mismo mes de diciembre ha recibido un informe del asesor fiscal considerando que el tipo correcto era del 21 %, por lo que VIMASA este mismo mes de diciembre lleva a cabo las actuaciones necesarias para regularizar esta situación, que debe indicar el alumno en su contestación.

11. Ha adquirido de un empresario establecido en Oporto (Portugal) y con NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria portuguesa una partida de baldosas de cerámica con destino a sus promociones inmobiliarias en Galicia.

El transporte es realizado por VIMASA con sus propios medios que recoge los materiales en Oporto el día 10 de diciembre, llegando a Pontevedra el mismo día.

Para ello ha comunicado al empresario portugués, que tiene también un establecimiento permanente en Vigo, el NIF-IVA comunitario que le ha suministrado la Administración tributaria española, y ha firmado en los almacenes del empresario portugués en Oporto la factura de venta en donde consta que ha recibido la mercancía y que el transporte es por cuenta de VIMASA.

El importe de la operación es de 100.000 euros.

12. Transmite un local en una promoción inmobiliaria realizada por VIMASA, que ha estado desocupado desde su terminación hace tres años, a un empresario persona física acogido al régimen especial de IVA de recargo de equivalencia. Este empresario está dedicado al comercio al por menor de material de papelería.

La escritura pública de compraventa se firma el 18 de diciembre y el adquirente solicita de VIMASA la correspondiente factura con IVA. La contraprestación fijada por el local es de 400.000 euros, fijándose en la escritura pública de compraventa que los gastos de notario y registrador serán de cuenta del comprador, repercutiendo por ellos estos profesionales un importe total de 2.000 euros.

13. Arrienda un local en Vigo a la sociedad Promociones Mirando al Mar, SA (PROMIMASA) de la que es socia en un 50 % y que no cotiza en Bolsa.

El precio o contraprestación que se ha fijado es de 5.000 euros mensuales, exigibles en los cinco primeros días de cada mes, según estipulación del contrato firmado el 1 de diciembre.

Se conoce que el valor de mercado del arrendamiento para locales en la zona de Vigo donde se ubica el local es de 15.000 euros y que la sociedad arrendataria se encuentra sujeta también a la regla de prorratea, igual que VIMASA.

14. Adquiere mobiliario de cocina para viviendas que tiene afectas a la actividad de alquiler en Galicia y que precisan de su instalación. Para ello contrata con un empresario del sector establecido en Vigo la adquisición e instalación de las mismas por importe de 100.000 euros.

Las cocinas se instalan a lo largo del mes de diciembre, llegando la factura a VIMASA el 31 de diciembre.

En la factura se especifica que las cocinas suponen un importe de 80.000 euros y la instalación 20.000 euros, desglosándose el importe de los distintos bienes que se adquieren, los cuales no superan el importe de 3.000 euros cada uno. Además, se pacta que el pago se efectuará a los 180 días, si bien, en el caso de ser abonada la factura a los 60 días, se efectuará un descuento del 5 %.

15. Ha firmado un contrato de opción de compra sobre una finca rústica propiedad de VIMASA el 2 de diciembre, por importe de 200.000 euros con la sociedad mercantil Vistas al Océano, SA.

En el contrato se estipula que esta última sociedad podrá ejercitar esa opción de compra en el plazo de un año, dándose un valor a la finca de 2.000.000 de euros si se ejercita la opción.

16. Asimismo, se conocen los siguientes datos relativos a este mes de diciembre:

- a) Volumen de arrendamientos de viviendas destinados a residencia de personas físicas: 100.000 euros.

- b) Volumen de arrendamientos de locales comerciales y viviendas destinadas a despachos profesionales: 500.000 euros.
- c) Volumen de operaciones por ventas de viviendas sujetos y no exentos: 3.000.000 de euros (son primeras entregas).
- d) Volumen de operaciones por ventas de locales sujetos y no exentos: 1.000.000 de euros (son primeras entregas).
- e) Cuotas soportadas deducibles en operaciones corrientes interiores al tipo general: 210.000 euros (base imponible 1.000.000 €).

17. Respecto de las actividades que realiza, se encuentran comprendidas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas –CNAE– en los siguientes epígrafes:

4110 Promoción inmobiliaria.

6820 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

Se conocen también los siguientes resultados del ejercicio:

- Operaciones en régimen general: 36.000.000 de euros.
- Operaciones exentas sin derecho a deducción: 4.000.000 de euros.
- Respecto del IVA soportado deducible durante el ejercicio afecto al único sector diferenciado que tiene el sujeto pasivo, se conoce que la base imponible de los bienes y servicios corrientes ha sido de 48.619.048 euros, siendo la cuota soportada de 10.210.000 euros, y la cuota soportada deducible de 9.189.000 euros.

Se pide:

Determinar la tributación de las operaciones anteriores por el IVA, indicando las normas en que se apoya la decisión adoptada.

Para ello deberá concretarse si la operación está sujeta o no al impuesto y su posible exención, así como los demás elementos de la relación jurídico-tributaria en su caso que tengan incidencia en la declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre o en otras anteriores o posteriores (devengo, lugar de realización, base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo); y proceder a liquidar el impuesto por este periodo del mes de diciembre, en la forma más favorable para el contribuyente, presentando la correspondiente declaración-liquidación que deberá cumplimentarse.

Asimismo se indicarán las obligaciones formales que deba cumplimentar el sujeto pasivo, en cuanto a los modelos 303 y 349, así como la obligación o no de emitir factura.

Solución

1. El despacho portugués presta un servicio al empresario español, cuyo devengo tiene lugar el 15 de diciembre, que es cuando se concluye, esto es, cuando se entrega el estudio fiscal (art. 75.uno.2.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –LIVA–), sin que tenga influencia alguna el hecho de que se abone por plazos, ya que no existe regla especial para el supuesto de pagos diferidos o posteriores al momento en que se produce el hecho imponible.

En cuanto al lugar de realización, si tenemos en cuenta las reglas establecidas en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, concluiremos que es el lugar del destinatario (el territorio de aplicación del impuesto –TAI–), por ser este un empresario sujeto pasivo del impuesto y siempre y cuando VIMASA suministre al empresario portugués el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española.

No obstante, como el prestador no se encuentra establecido en el TAI tendrá lugar la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.uno.2.º de la LIVA, por lo que el empresario español deberá autorrepercutirse y deducirse en la medida en que tiene derecho a ello.

VIMASA recibirá la factura del empresario portugués, sin que deba ahora emitir una factura para autorrepercutirse el IVA, o «autofactura», bastando para ello el documento recibido del prestador del servicio (la factura expedida por el prestador conforme a la normativa portuguesa).

La operación deberá declararse en el modelo 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 10 y 11, «Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios»), así como en el apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones corrientes (casillas 36 y 37 «En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes»).

Además, deberá declararse la operación en el modelo informativo 349, como prestación de servicios intracomunitaria recibida.

La cuota devengada será:

$$50.000 \times 21 \% = 10.500 \text{ euros}$$

Y la cuota soportada deducible, teniendo en cuenta la aplicación de una prorrata provisional del 80 % será (a declarar en las casillas 36 y 37 del modelo 303):

$$50.000 \times 21 \% \times 80 \% = 8.400 \text{ euros}$$

2. Estamos ante la ejecución de una obra que tendrá una duración superior a 12 meses en Bruselas (Bélgica). Por ello, teniendo en cuenta el artículo 69.tres.2.º c) de la LIVA (hemos de considerar si este supuesto se encuentra dentro del general recogido en el Reglamento

de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, arts. 10 y 11, puesto que en otro caso la solución será distinta entendiéndose o presumiendo que sí estamos ante un establecimiento permanente), VIMASA tendrá un establecimiento permanente en Bélgica y se habrá dado de alta en ese Estado miembro, obteniendo el correspondiente NIF a efectos de IVA, presentando las declaraciones-liquidaciones que correspondan en ese Estado miembro.

En cuanto a la certificación expedida el 1 de diciembre, teniendo en cuenta que el lugar de realización será Bélgica (lugar donde se encuentra el bien inmueble), no tributará en el TAI español, por lo que no repercutirá IVA español (es una operación no sujeta al IVA español). Deberá repercutir el IVA belga, puesto que no se producirá la inversión del sujeto pasivo, ya que se encuentra establecido en ese Estado miembro excepto que en Bélgica exista una regla análoga a la española que obligue a aplicar la inversión del sujeto pasivo. El hecho de que el Ayuntamiento de Bruselas tenga atribuido un NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria belga, en nada influye para la tributación de esta operación, a la vista de los comentarios anteriores.

Por ello, por esta operación no efectuaremos liquidación alguna en España, ni emitiremos factura alguna de acuerdo con las obligaciones que sobre facturación exigen nuestras normas internas, dado que se localiza en Bélgica y el sujeto pasivo en dicho Estado miembro será el establecimiento permanente. Todo ello lo efectuará el establecimiento permanente de Bélgica, que se habrá dado de alta como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA en ese Estado miembro.

Tampoco la declaremos en el modelo 303.

3. Se trata de una operación configurada como un autoconsumo intracomunitario de bienes (transferencia intracomunitaria de bienes), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3.º, párrafo primero, de la LIVA, al que se aplicará la exención prevista en el artículo 25.tres de la ley (se considera una entrega intracomunitaria de bienes –EIB– exenta). Se transfieren bienes desde un establecimiento radicado en el TAI a otro situado en Bélgica (recordemos que la obra constituye un establecimiento permanente, tal como se ha indicado en el punto anterior), siendo por tanto una EIB exenta.

Por ello, tampoco declararemos IVA devengado alguno, si bien deberemos emitir factura en la que figurará como destinatario el establecimiento que tiene VIMASA en Bélgica y la mención «operación exenta». Asimismo, se declarará la operación en la casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios» del apartado «Información adicional») del modelo de autoliquidación 303. Finalmente, deberá hacerse constar también el modelo informativo 349, como una EIB, con el NIF a efectos de IVA que VIMASA tiene en Bélgica por el establecimiento permanente.

La base imponible de la operación será la que figurará en los modelos anteriores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.tres.1.º de la LIVA, esto es, 450.000 euros, que llevaremos a la casilla 59 del modelo 303.

4. Es una prestación de servicio de transporte intracomunitario de bienes, recogida en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. El lugar de realización es aquel donde se encuentre establecido el destinatario, que en nuestro caso es la sede central de VIMASA en Pontevedra, que suministra el NIF-IVA español, por lo que la operación será considerada como operación interior en el TAI.

Ahora bien, como el transportista no se encuentra establecido en el TAI aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º de la LIVA. VIMASA deberá autorrepercutirse y deducirse.

VIMASA recibirá la factura expedida por el empresario italiano sin repercusión de IVA, sin que deba emitir factura alguna por esta operación. Al igual que la operación reflejada en el punto primero, se declarará en el modelo de autoliquidación 303 en el apartado IVA devengado, régimen general; IVA devengado en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios (casillas 10 y 11), así como en el apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes (casillas 36 y 37). Además, deberá declararse en el modelo informativo 349, como prestación de servicios intracomunitaria recibida.

La cuota devengada será:

$$10.000 \times 21 \% = 2.100 \text{ euros}$$

Y la cuota soportada deducible, teniendo en cuenta la aplicación de una prorrata provisional del 80 % será (a declarar en las casillas 36 y 37 del modelo 303):

$$10.000 \times 21 \% \times 80 \% = 1.680 \text{ euros}$$

5. En principio estamos ante una segunda entrega de bienes exenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Como nos indican que pretenden ambas partes que la operación les suponga el menor esfuerzo fiscal, hemos de considerar que la adquirente es un empresario sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción del impuesto, por lo que, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 20.dos, se podrá renunciar a la exención, lo que resultará más favorable para las partes.

Al darse los mismos, esto es, presentando el adquirente la declaración que exige el precepto anterior, así como el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), la operación quedará sujeta y no exenta de IVA al tipo del 21 %, siendo la cuota:

$$400.000 \times 21 \% = 84.000 \text{ euros}$$

No obstante, el sujeto pasivo de la misma por la regla de inversión prevista en el artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA será el empresario adquirente, que se autorrepercutirá y se deducirá la cuota.

Por esta operación deberá emitirse factura, de acuerdo con el Reglamento de Facturación (arts. 2 y 3), y deberá declararse en el modelo de autoliquidación 303, casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción» del apartado «Información adicional»). En la factura haremos constar la mención «inversión del sujeto pasivo».

En cuanto a la regularización del bien de inversión por su venta durante el periodo de regularización, deberá señalarse lo siguiente: como la operación queda sujeta y no exenta, el artículo 110 considera que en este caso el porcentaje del año en que se enajena y de los que quedan por regularizar es del 100 %. Por ello, la regularización será la siguiente, suponiendo siempre un incremento del IVA soportado deducible que deberemos reflejar en la casilla específica del modelo 303 del mes de diciembre:

$$\{[(90\% - 100\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 6 = -3.780 \text{ euros (lo que supone como señalamos un incremento del IVA deducible en el mes de diciembre de este ejercicio).}$$

No debe emitir autofactura por este ajuste.

El resultado de esta regularización deberá reflejarse en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 43 («Regularización bienes de inversión»), sin que deba emitirse factura alguna por esta regularización o factura rectificativa. Este ajuste por la venta del bien de inversión deberá declararse en la autoliquidación del periodo en que se produce el devengo; en nuestro caso, en la del mes de diciembre.

Hemos considerado que los años que quedan por regularizar son seis, puesto que nos dicen que este es el quinto ejercicio de permanencia en nuestro patrimonio, por lo que quedan otros cinco más el actual.

Además se declarará el volumen de esta operación en la casilla 122 de la página 3 del modelo 303 («Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo»), y en la casilla 125 de la página 4 («Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo»).

6. Estamos también en esta operación ante la segunda entrega de una edificación que estará exenta en principio por aplicación del artículo 20.uno.22.º de la LIVA; si bien, en este caso, VIMASA es la adquirente.

No aplicamos el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º de la LIVA, aunque la sociedad mercantil está en liquidación, en tanto se transmite exclusivamente un activo, la nave industrial, y no un conjunto de bienes y derechos susceptible de funcionar autónomamente.

Deberemos por ello plantearnos si es posible o es conveniente renunciar a la exención. En principio, es posible su renuncia, puesto que se dan las condiciones previstas en el artículo 20.dos de la LIVA, ya que VIMASA genera el derecho a deducir parcialmente el impuesto soportado.

Aun cuando no tenemos todos los datos necesarios para poder tomar una decisión con la garantía adecuada, a la vista de la prorrata provisional que tiene, podemos concluir que le resulta más beneficioso desde el punto de vista fiscal que la operación tribute por IVA y no por el concepto TPO. Para ello deberá emitir la declaración prevista en el artículo 8 del RIVA y entregársela al transmitente para que se renuncie a la exención, ya que esta la efectúa el proveedor del bien.

Produciéndose esta circunstancia, la operación quedará sujeta y no exenta de IVA, al tipo impositivo del 21 %, siendo por tanto la cuota de:

$$600.000 \times 21 \% = 126.000 \text{ euros}$$

Ahora bien, en tanto se renuncia a la exención, el sujeto pasivo por inversión será VIMASA que es la destinataria o adquirente del bien inmueble, por lo que esta entidad tendrá que declarar tanto el IVA devengado en las casillas 12 y 13 («Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo, excepto adquisiciones intracomunitarias») y deducirla en las casillas 30 y 31 (IVA deducible «por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión») ya que para VIMASA va a tener este bien inmueble la condición de «inversión». La cuota soportada deducible que llevará a esta última casilla (31) será:

$$600.000 \times 21 \% \times 80 \% = 100.800 \text{ euros}$$

De acuerdo con el Reglamento de Facturación (arts. 2 y 3), el transmitente debe emitir factura a VIMASA, además de la extensión de la escritura pública de compraventa.

Por este bien de inversión que adquirimos en este ejercicio no haremos ajuste alguno por regularización del bien de inversión previsto en los artículos 107 a 110 de la LIVA. Se efectuarán en todo caso en los nueve años siguientes, siempre que se den las condiciones para ello.

7. Como la compra es realizada al promotor inmobiliario que ha construido el edificio nos encontramos ante una primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta de IVA, pues nada señala el supuesto de que el promotor haya destinado el edificio a uso alguno distinto de la venta, al contrario, se indica que desde su terminación no fue afectado a otra actividad distinta de la de la venta.

Ahora bien, deberemos aplicar la regla del artículo 79.dos de la LIVA para fijar la base imponible, puesto que por un precio único se transmiten inmuebles que van a tipos diferentes, los locales al 21 % y las viviendas al 10 % (art. 91.uno.1.7.º LIVA). Aplicando la regla citada, deberemos hallar el valor que sobre el precio o contraprestación fijado por las partes corresponde a los locales y a las viviendas. Para ello nos han dado tanto el valor de mercado, como el porcentaje que sobre el mismo tienen los locales y las viviendas, el 20 y el 80 % respectivamente (el valor de mercado del edificio es de 7.000.000 €, representando estos porcentajes el valor de mercado de las viviendas y de los locales), por lo que deberemos aplicar este porcentaje al precio para determinar la parte que tributa al 21 y al 10 %.

La cuota será:

$$6.000.000 \times 20 \% \times 21 \% = 252.000 \text{ euros}$$

$$6.000.000 \times 80 \% \times 10 \% = 480.000 \text{ euros}$$

Para VIMASA representan unas cuotas soportadas deducibles que declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión. Las cuotas deducibles, con la aplicación de una prorrata provisional del 80 %, serán:

$$252.000 \times 80 \% = 201.600 \text{ euros}$$

$$480.000 \times 80 \% = 384.000 \text{ euros}$$

De esta forma, la cuota soportada deducible total por esta adquisición será de 585.600 euros, que declararemos en las casillas 30 y 31 del modelo 303.

Recibirá la correspondiente factura en la que se repercutirán las cuotas de IVA, debiendo diferenciarse en la misma la parte de base imponible a la que aplicamos el tipo general y aquella sobre la que se repercute el tipo reducido (art. 6 del Reglamento de Facturación).

Como se acaba de señalar estamos ante bienes de inversión, puesto que adquiere el edificio para destinarlo al arrendamiento. Ello implicará la obligación de regularizar las cuotas soportadas por este edificio de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107 y 109 de la LIVA. Ello lo efectuará en los nueve años siguientes, siempre suponiendo que la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicia en el ejercicio en que se adquiere el edificio (art. 107.1 LIVA).

Este año no deberemos efectuar regularización alguna individualizada por estas cuotas, de acuerdo con el precepto anterior, puesto que irán incluidas en la regularización global del ejercicio que efectuamos en la autoliquidación correspondiente al último periodo mensual del año, conforme al artículo 105 de la LIVA.

8. La venta de la grúa es una operación sujeta y no exenta, puesto que no es de aplicación exención técnica alguna de las previstas en los números 24 y 25 del artículo 20. uno de la LIVA. Por ello deberá repercutir IVA al tipo impositivo general del 21 %:

$$95.000 \times 21 \% = 19.950 \text{ euros}$$

Deberá emitir la correspondiente factura repercutiendo el impuesto y la operación se declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

Ahora bien, la grúa se adquirió el pasado ejercicio y se transmite durante el periodo de regularización del bien de inversión (tiene este carácter de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108 LIVA), por lo que deberemos aplicar también el artículo 110 de la LIVA (regularización de bienes de inversión que son objeto de entrega durante el periodo de regularización), considerando que el porcentaje de prorrata aplicable al año en que se transmite y a los que quedan por regularizar es del 100 % puesto que la entrega del bien en este ejercicio no está exenta, y considerando que la prorrata definitiva del año de adquisición (el año anterior) fue del 80 % (es la prorrata provisional que aplicamos en este ejercicio, según nos indica el enunciado, y esta regularización la efectuaremos cualquiera que sea la diferencia entre la prorrata definitiva del ejercicio de adquisición y entrada en funcionamiento y la del ejercicio en que se entrega el bien):

$$\{[(80\% - 100\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5\} \times 4 = -3.360 \text{ euros (lo que supone un incremento del IVA soportado deducible en el mes de diciembre de este ejercicio).}$$

Este importe puede deducirlo en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 43 («Regularización bienes de inversión»), junto con la correspondiente a la operación número 5, examinada anteriormente.

Tomamos cuatro años en la fórmula anterior, pues son los años que quedan por regularizar: el de la venta y otros tres (se trata de un bien mueble cuyo periodo de vida útil es de cinco años, conforme al art. 107 LIVA).

Por esta regularización de la cuota soportada deducible del bien de inversión no debe emitir autofactura alguna, si bien deberá efectuarse la correspondiente anotación en el libro-registro de bienes de inversión, conforme a lo preceptuado en el artículo 65 del RIVA.

9. VIMASA soportará el IVA por esta operación: recibe la certificación de obra que deberemos considerarla como un pago anticipado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.dos de la LIVA (el hecho imponible se producirá con la puesta a disposición de la edificación ejecutada por el constructor, y se indica adicionalmente en el enunciado del supuesto que la entrega de las certificaciones no supone puesta a disposición de la obra ejecutada desde el punto de vista del IVA).

La base imponible será la contraprestación abonada, no el total de la certificación, puesto que los pagos anticipados se devengan por el cobro o pago de las cantidades efectivamente satisfechas. La retención efectuada por VIMASA como garantía de la ejecución de la obra no devenga IVA (en todo caso se producirá el devengo por esta cantidad si no se ha abonado la misma con anterioridad en el momento en que la obra se ponga a disposición de VIMASA con la firma del acta de recepción de la obra).

En cuanto al tipo impositivo, deberemos aplicar el artículo 91.uno.3.1.º de la ley, que fija un tipo del 10 % para estas operaciones.

De acuerdo con el artículo 84.uno.2.º f) de la LIVA, sujeto pasivo por inversión será el promotor, en nuestro caso VIMASA, que declarará la operación como IVA devengado y soportado deducible, recibiendo la correspondiente factura del constructor en la que no habrá repercusión del impuesto y figurará la mención inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación:

$$300.000 \times 10 \% = 30.000 \text{ euros}$$

La operación la declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado (casillas 07, 08 y 09), y como IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes; siendo la cuota a deducir con la aplicación de la prorrata provisional del 80 % (casillas 28 y 29):

$$30.000 \times 80 \% = 24.000 \text{ euros}$$

10. Estamos ante una situación en la que debe rectificarse el IVA devengado por VIMASA. No estamos ante un supuesto de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, puesto que no se da ninguna de las circunstancias que se citan en este precepto, sino ante un supuesto de rectificación de la repercusión debido a un error (art. 89.uno LIVA).

Deberemos aplicar en este caso el artículo 89.cinco, párrafo primero, de la LIVA, teniendo en cuenta que no ha existido todavía acto de requerimiento alguno de la Administración tributaria tendente a la regularización de la situación fiscal por esta operación.

Por ello, teniendo en cuenta que el tipo correcto era del 21 %, ya que se trataba de la venta de unos locales comerciales y no de viviendas, VIMASA deberá presentar una declaración-liquidación complementaria referente al periodo de octubre del ejercicio anterior, procediendo por ello los recargos por presentación extemporánea previstos en la Ley General Tributaria, en su artículo 27 (una vez presentada la autoliquidación complementaria la Administración tributaria girará una liquidación con un recargo del 20 % más los intereses correspondientes desde el transcurso de un año hasta la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria).

Por otro lado, deberá emitir una factura rectificativa (con el contenido previsto en el art. 15 del Reglamento de Facturación) repercutiendo el tipo correcto del 21 %, haciéndose la llegar al comprador que, por ser empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, tiene la obligación de soportar esta modificación. Además, no ha transcurrido el plazo de cuatro años desde que se produjo el devengo de la operación previsto en el precepto citado para rectificar (art. 89.uno, párrafo segundo, LIVA).

Debe advertirse que esta operación no puede declararse en la autoliquidación modelo 303 presentada en este mes de diciembre, sino que, como se ha indicado, deberá presentarse una complementaria relativa al mes de octubre del ejercicio anterior.

11. Estamos ante una operación intracomunitaria de bienes.

Es una EIB en Portugal, sujeta y exenta (por un precepto análogo a nuestro art. 25.uno LIVA), y una AIB de bienes en el TAI español realizada por VIMASA (arts. 13 y 15 LIVA). El sujeto pasivo de esta AIB es VIMASA, de acuerdo con el artículo 85 de la LIVA.

Por ello, corresponderá que VIMASA declare tanto el IVA devengado como el soportado deducible correspondiente a esta operación, al tipo del 21 %, sobre la base imponible que será el precio o contraprestación pactado (art. 78.uno al que remite el art. 82.uno LIVA):

$$100.000 \times 21 \% = 21.000 \text{ euros}$$

VIMASA recibirá la factura del empresario portugués y no deberá emitir autofactura por esta operación.

La operación se declarará en el modelo 303 en los siguientes apartados:

- IVA devengado, «Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios» (casillas 10 y 11): 21.000 euros.
- IVA deducible, «En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes» (casillas 36 y 37), siendo la cuota deducible a declarar, por aplicación de la prorrata provisional:

$$21.000 \times 80 \% = 16.800 \text{ euros}$$

Además, la operación se declarará en el modelo informativo 349, como una AIB, al tratarse de una operación intracomunitaria de bienes.

12. Se trata de una primera entrega de un inmueble, el local, pues aunque tiene una antigüedad de tres años desde que terminó su construcción (y se emitió la correspondiente certificación de finalización de obra y obtención de la licencia o autorización de ocupación), ha estado desocupado desde que se terminaron las obras. El tipo impositivo será del 21 % (ya que se transmite el local, no las viviendas).

Aunque el adquirente es un empresario sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia, VIMASA solo repercutirá el tipo impositivo y no el recargo de equivalencia puesto que VIMASA no efectúa ninguna de las operaciones por las que debe repercutirse el recargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 156 de la LIVA, al tratarse de un bien con el que no comercia el adquirente comerciante minorista.

En cuanto a la base imponible de la compraventa será de 400.000 euros, sin que deba incrementarse en los gastos de notario y registrador, puesto que no estamos ante presta-

ciones accesorias, sino independientes, cuyo destinatario será el comprador del local, quien soportará las cuotas que repercutan el notario y el registrador al tipo del 21 %.

VIMASA extenderá la correspondiente factura (arts. 2 y 3 del Reglamento de Facturación, pues resulta obligatoria la emisión de factura de acuerdo con esta norma), declarando la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general:

$$400.000 \times 21 \% = 84.000 \text{ euros}$$

La operación se declarará en el modelo 303, IVA devengado, régimen general, casillas 07, 08 y 09.

13. Es una operación sujeta y no exenta de IVA al tipo del 21 %, como prestación de servicios (art. 11.uno y dos.2.º LIVA al encontrarnos ante un arrendamiento de bienes inmuebles).

De acuerdo con las reglas del devengo establecidas en el artículo 75.uno.7.º de la LIVA (contrato de tracto sucesivo) el devengo tendrá lugar cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente al periodo mensual que se ha tenido en cuenta para exigir el pago de la prestación de servicios periódica. Por ello, en este mes de diciembre tendrá lugar el devengo de la primera de las cuotas del arrendamiento, lo que sucede a partir del día 1 del mes.

El problema radica en determinar la base imponible. En este caso deberemos aplicar la regla establecida en el artículo 79.cinco de la LIVA, relativo a las operaciones vinculadas, puesto que en este caso se dan todos los requisitos establecidos en el citado precepto para aplicar esta regla (letra a) de los supuestos en que debe aplicarse: que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia). Por ello, tomaremos como base imponible el valor de mercado que nos da el enunciado del supuesto y no la contraprestación pactada en contrato (en caso de no conocerse este valor de mercado deberán tenerse en cuenta las reglas que fija el precepto anterior: se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el TAI en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado: a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega. b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A los efectos fijados en estas reglas, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre sociedades):

$$15.000 \times 21 \% = 3.150 \text{ euros}$$

VIMASA emitirá la correspondiente factura, fijando como base imponible el importe anterior, aunque puede hacer constar asimismo el precio o contraprestación pactado entre las partes, y declarará la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

14. VIMASA adquiere las cocinas con su instalación, siendo entregadas en el mes de diciembre, que es cuando recibe también la factura, por lo que en principio podrá deducirse la cuota soportada por esta operación en este mes de diciembre.

La base imponible será de 100.000 euros, puesto que la instalación no es más que un gasto accesorio que, como tal, debe incluirse en la base imponible (art. 78.dos.1.º LIVA). No se incluirá ningún descuento, puesto que no se concede previa o simultáneamente a la operación (art. 78.tres.1.º LIVA). En el caso de que se produzca el abono anticipado deberá efectuarse en su caso la rectificación de la base imponible (art. 80.uno.2.º LIVA).

Respecto del tipo impositivo será del 21 %, pues no es de aplicación en este caso el artículo 91.uno.3.2.º de la LIVA (por esta razón no resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo al no encontrarnos ante un supuesto de negocio entre un constructor o proveedor con instalación y un promotor inmobiliario, ya que en este caso VIMASA no actúa en condición de promotor sino de arrendador):

$$100.000 \times 21 \% = 21.000 \text{ euros}$$

VIMASA ha recibido la factura del proveedor, por lo que declarará esta cuota en el modelo de autoliquidación 303, IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones corrientes, casillas 28 y 29 (pues consideramos que no estamos ante bienes de inversión, dada la redacción del supuesto al indicarnos que el importe individual de cada bien instalado no supera el previsto en el art. 108 LIVA), siendo la cuota a declarar por aplicación de la prorrata provisional:

$$21.000 \times 80 \% = 16.800 \text{ euros}$$

15. La opción de compra es considerada como una prestación de servicios (art. 11.uno LIVA) y por ello su constitución tributa de forma independiente a la posible y futura entrega del inmueble (en el caso de ejercitarse la opción de compra por quien adquiere el derecho se producirá una entrega de bienes en ese momento). Con esta opción de compra se constituye un derecho personal a favor de la sociedad que pueda ejercitar la opción de compra en las condiciones establecidas en el contrato.

Conforme al artículo 20.uno.20.º de la LIVA, solo quedan exentas las entregas de terrenos rústicos y conforme al número 22.º la constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles. Pero en nuestro caso no estamos ante estos supuestos.

Por ello la suscripción de este derecho de opción de compra tributará como prestación de servicios al tipo general del 21 %; sin perjuicio de que de ejercitarse la opción de compra dicha entrega estará en principio exenta por aplicación del artículo 20.uno.20.º, si bien podrá renunciarse si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 20.dos de la LIVA y 8 del RIVA.

La cuota repercutida por VIMASA será:

$$200.000 \times 21 \% = 42.000 \text{ euros en este mes de diciembre}$$

VIMASA emitirá la correspondiente factura y declarará la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

IVA devengado

Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota
1	50.000 × 21 %	10.500
2	Operación no sujeta en el TAI (tributa en Bélgica)	
3	Entrega intracomunitaria de bienes exenta (autoconsumo o transferencia intracomunitaria)	Exenta
4	10.000 × 21 %	2.100
5	Inversión del sujeto pasivo	
6	Inversión del sujeto pasivo pasivo por adquisición inmueble	126.000
8	95.000 × 21 %	19.950
9	300.000 × 10 % (inversión del sujeto pasivo)	30.000
10	Presentación de autoliquidación complementaria relativa al periodo del mes de octubre del ejercicio anterior	
11	AIB. 100.000 × 21 %	21.000
12	400.000 × 21 %	84.000
13	15.000 × 21 %	3.150



Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota
▶		
15	200.000 × 21 %	42.000
16	a) 100.000	Exenta
16	b) 500.000 × 21 %	105.000
16	c) 3.000.000 × 10 %	300.000
16	d) 1.000.000 × 21 %	210.000
Total IVA devengado		797.700

IVA soportado deducible

Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota soportada	Cuota deducible
1	50.000 × 21 %	10.500	8.400
4	10.000 × 21 %	2.100	1.680
5	Regularización bien de inversión: no lo incluimos ahora puesto que a esta partida no debe aplicarse la regularización anual de la prorrata, sin perjuicio de tenerla en cuenta en la liquidación	–	–
6	600.000 × 21 %	126.000	126.000
7	6.000.000 × 80 % × 10 %	480.000	384.000
7	6.000.000 × 20 % × 21 %	252.000	201.600
8	Regularización bien de inversión: no lo incluimos ahora puesto que a esta partida no debe aplicarse la regularización anual de la prorrata, sin perjuicio de tenerla en cuenta en la liquidación	–	–
9	300.000 × 10 %	30.000	24.000
11	AIB. 100.000 × 21 %	21.000	16.800
14	100.000 × 21 %	21.000	16.800



Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota soportada	Cuota deducible
▶			
16	e) Resto de cuotas soportadas en este periodo en operaciones corrientes (la base imponible será de 1.000.000 €, pues el enunciado nos indica que las cuotas soportadas al tipo general son de 210.000 €)	210.000	168.000
-	Total cuotas soportadas durante el periodo	1.152.600	-
-	Total cuotas IVA soportado deducible (aplicamos el porcentaje de prorrata provisional) $1.152.600 \times 80\%$	-	922.080

Liquidación del mes de diciembre

Regularización cuotas de los 12 meses

En el enunciado del supuesto nos dicen que durante los 11 primeros meses ha soportado cuotas por importe de 10.000.000 de euros, a lo que deberemos añadir las cuotas soportadas durante el mes de diciembre, que hemos obtenido en la resolución de las operaciones correspondientes a este periodo mensual:

$$(10.000.000 + 1.152.600) \times (80\% - 90\%) = -1.115.260$$

Incremento IVA deducible en 1.115.260 euros (se declara en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 44, regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata).

Regularización bienes de inversión

Operación 5 = incremento IVA deducible en 3.780 euros

Operación 8 = incremento IVA deducible en 3.360 euros

Despreciamos otras posibles regularizaciones correspondientes a bienes de inversión que se encuentren en el patrimonio de la empresa y que estén todavía en periodo de regularización, pues el enunciado del supuesto no nos indica al respecto la existencia de estos bienes.

Total regularización bienes de inversión = incremento deducción en 7.140 euros (se declara en el modelo de autoliquidación 303, IVA deducible, casilla 43 «Regularización bienes de inversión»).

Liquidación del periodo (diciembre)

IVA devengado	797.700
IVA soportado deducible por operaciones del mes de diciembre	-821.280
Regularización global cuotas del ejercicio	-1.102.660
Regularización bienes de inversión transmitidos en este mes de diciembre	-7.140
Resultado	-1.133.380
A compensar en periodos posteriores o a devolver (al encontrarse en el sistema de devolución mensual, el sujeto pasivo solicitará la devolución)	-1.133.380

Los datos que nos han suministrado en el punto 11 del enunciado figurarán en la página 3 del modelo de autoliquidación 303, dado que al ser gran empresa y tener el deber de llevar los libros-registro de IVA a través de la sede electrónica de la AEAT (SII), no debe presentar el modelo 390 resumen anual de operaciones; pero sí debe cumplimentar en el mes de diciembre el último apartado de la página 3, que indica: «Exclusivamente a cumplimentar en el último periodo de liquidación por aquellos sujetos pasivos que quedan exonerados de la declaración-resumen anual del IVA».

Por tanto, la empresa VIMASA, en el mes de diciembre debe cumplimentar las páginas 1 y 3 del modelo de autoliquidación 303. No cumplimentará la página 2 dado que no realiza actividades que queden sujetas al régimen especial simplificado (por su condición de persona jurídica no puede aplicar este régimen, del que incumpliría también el límite de volumen de operaciones). También deberá cumplimentar la página 4 dado que realiza actividades sujetas a la regla de prorata. No obstante, solo deberá dar información relativa al primer apartado, «prorata», y no al segundo referido a «actividades con regimenes de deducción diferenciados», puesto que durante este ejercicio y también durante el siguiente solo tiene un único sector diferenciado de la actividad.



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

Impuesto sobre el Valor Añadido
Autoliquidación
 Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana.

Modelo
303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio Período

NIF Apellidos y nombre o Razón social

Tributación exclusivamente foral.
 Sujeto pasivo que tributa exclusivamente a una Administración tributaria Foral con IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso

Espacio reservado para numeración por código de barras

Sujeto pasivo inscrito en el Registro de devolución mensual (art. 30 RIVA) Sujeto pasivo acogido voluntariamente al SIL
 Sujeto pasivo que tributa exclusivamente en régimen simplificado Sujeto pasivo exonerado de la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390
 Autoliquidación conjunta Sujeto pasivo con volumen anual de operaciones distinto de cero (art. 121 LIVA) ...
 Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de Caja (art. 163 diecisiete LIVA)
 Sujeto pasivo destinatario de operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja
 Opción por la aplicación de la prorata especial (art. 103.Dos.1º LIVA)
 Revocación de la opción por la aplicación de la prorata especial (art. 103.Dos.1º LIVA)
 Sujeto pasivo declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación Preconcurso Postconcurso

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

	Base imponible	Tipo %	Cuota
01		02	03
04	3.000.000	05 10	06 300.000
07	2.210.000	08 21	09 464.100
10	160.000		11 33.600
12	900.000		13 156.000
14			15
16		17	18
19		20	21
22		23	24
25			26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])			27 <input type="text" value=""/>

IVA deducible

	Base	Cuota
28	1.400.000	29 208.000
30	6.600.000	31 686.400
32		33
34		35
36	160.000	37 26.880
38		39
40		41
42		42
43		43 7.140
44		44 1.115.260
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])		45 <input type="text" value="2.043.680"/>
Resultado régimen general ([27] - [45])		46 <input type="text" value="- 1.119.980"/>

Ejemplar para el sujeto pasivo

Modelo **303** NIF Apellidos y Nombre o Razón social **VIMASA** Página 3

Información adicional			
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	<input type="text" value="450.000"/>	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	<input type="text"/>	
Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123)	120	<input type="text"/>	
Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo	122	<input type="text" value="400.000"/>	
Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única	123	<input type="text"/>	
Operaciones sujetas y acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única	124	<input type="text"/>	
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios 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	62	<input type="text"/>	63 <input type="text"/>
		Base imponible	Cuota
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74	<input type="text"/>	75 <input type="text"/>
		Base imponible	Cuota soportada

Resultado			
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA	76	<input type="text"/>	
Suma de resultados ([46] + [58] + [76])	64	<input type="text" value="- 1.119.980"/>	
Atribuible a la Administración del Estado [65] <input type="text" value="100"/> %	66	<input type="text" value="- 1.119.980"/>	
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso	77	<input type="text"/>	
Cuotas a compensar pendientes de periodos anteriores	110	<input type="text"/>	
Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo	78	<input type="text"/>	
Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores ([110] - [78])	87	<input type="text"/>	
<small>(No se incluyen las cuotas a compensar generadas en este periodo)</small>			
Resultado ([66] + [77] - [78] + [68])	69	<input type="text" value="- 1.119.980"/>	
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria: Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo)	70	<input type="text"/>	
Resultado de la liquidación ([69] - [70])	71	<input type="text" value="- 1.119.980"/>	

Compensación (4)	Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar	<input type="text" value="72"/> <input type="text" value="C"/>	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
	Importe:	<input type="text" value="I"/>		Código IBAN <input type="text"/>
Sin actividad (5)	Sin actividad - <input type="checkbox"/>			

Devolución (6)	Manifiesto que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular	
	Importe <input type="text" value="D"/> <input type="text" value="1.119.980"/>	
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en España	
	IBAN <input type="text"/>	
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en el extranjero:	
	Unión Europea/SEPA	
IBAN <input type="text"/>	Código SWIFT-BIC <input type="text"/>	
Resto países		
Código SWIFT-BIC <input type="text"/>	Número de cuenta/Account no. <input type="text"/>	
Banco/Bank name <input type="text"/>		
Dirección del Banco/ Bank address <input type="text"/>		
Ciudad/City <input type="text"/>	Pais/Country <input type="text"/>	Código Pais/Country code <input type="text"/>

Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.
	<input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria Nº. de justificante <input type="text"/>
	En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. <input type="text"/>

Ejemplar para el sujeto pasivo

Modelo
303

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

VIMASA

Página 4

Exclusivamente a cumplimentar en el último periodo de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

A Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)		B Clave	C Epigrafe IAE
Principal	Promoción de edificaciones	1	833,2
Otras	Alquiler de locales industriales	3	861,2
	Alquiler de viviendas	3	861,1

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

Información de la tributación por razón de territorio (sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)

Álava... 89 % Guipúzcoa ... 90 % Vizcaya ... 91 % Navarra 92 % Territorio común .. 107 %

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones en régimen general	80	36.000.000
Operaciones 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	81	
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	93	
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	94	
Operaciones exentas sin derecho a deducción	83	4.000.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 126)	84	
Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo	125	400.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única	126	
Operaciones sujetas y acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única	127	
Operaciones intragrupo valoradas conforme a lo dispuesto en los arts. 78 y 79 LIVA	128	
Operaciones en régimen simplificado.....	86	
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.....	95	
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	96	
Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	97	
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	98	
Entregas de bienes inmuebles, operaciones financieras y relativas al oro de inversión no habituales.....	79	
Entregas de bienes de inversión	99	
Total volumen de operaciones (art. 121 Ley IVA) ((80) + [81] + [93] + [94] + [83] + [84] + [125] + [126] + [127] + [128] + [86] + [95] + [96] + [97] + [98] - [79] - [99])	88	40.400.000

Ejemplar para el sujeto pasivo

Prorrata

1	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	500 411	501 30.000.000	502 20.000.000	503 6	504 100

2	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	505 682	506 10.000.000	507 6.000.000	508 6	509 60

3	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	510 <input type="text"/>	511 <input type="text"/>	512 <input type="text"/>	513 <input type="text"/>	514 <input type="text"/>

4	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	515 <input type="text"/>	516 <input type="text"/>	517 <input type="text"/>	518 <input type="text"/>	519 <input type="text"/>

5	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	520 <input type="text"/>	521 <input type="text"/>	522 <input type="text"/>	523 <input type="text"/>	524 <input type="text"/>

Actividades con regimenes de deducción diferenciados

IVA deducible: Grupo 1

	Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores	Bienes y servicios corrientes..... 700 <input type="text"/>	701 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 702 <input type="text"/>	703 <input type="text"/>
IVA deducible en importaciones	Bienes corrientes 704 <input type="text"/>	705 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 706 <input type="text"/>	707 <input type="text"/>
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias	Bienes corrientes y servicios..... 708 <input type="text"/>	709 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 710 <input type="text"/>	711 <input type="text"/>
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	712 <input type="text"/>	713 <input type="text"/>
Rectificación de deducciones	714 <input type="text"/>	715 <input type="text"/>
Regularización de bienes de inversión	<input type="text"/>	716 <input type="text"/>
Suma de deducciones ([701] + [703] + [705] + [707] + [709] + [711] + [713] + [715] + [716])		717 <input type="text"/>

IVA deducible: Grupo 2

	Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores	Bienes y servicios corrientes..... 718 <input type="text"/>	719 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 720 <input type="text"/>	721 <input type="text"/>
IVA deducible en importaciones	Bienes corrientes 722 <input type="text"/>	723 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 724 <input type="text"/>	725 <input type="text"/>
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias	Bienes corrientes y servicios..... 726 <input type="text"/>	727 <input type="text"/>
	Bienes de inversión 728 <input type="text"/>	729 <input type="text"/>
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	730 <input type="text"/>	731 <input type="text"/>
Rectificación de deducciones	732 <input type="text"/>	733 <input type="text"/>
Regularización de bienes de inversión	<input type="text"/>	734 <input type="text"/>
Suma de deducciones ([719] + [721] + [723] + [725] + [727] + [729] + [731] + [733] + [734])		735 <input type="text"/>

Ejemplar para el sujeto pasivo