

# Incidencia financiera en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

---

Realiza: Hilario José Díaz Pretel  
Dirigido por: Modesto Jesús Fabra Valls

Proyecto Final de Máster (SRL031)  
Máster en Gestión Financiera y Contabilidad Avanzada

Análisis de la incidencia financiera del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo la suposición de diversos casos prácticos y descripción breve de la normativa aplicable.

# **INCIDENCIA FINANCIERA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)**

**Resumen:** El presente trabajo pretende hacer un análisis pormenorizado de la incidencia financiera que presenta el Impuesto sobre el Valor Añadido en cualquier entidad que sea sujeto pasivo del mismo. Aunque se entiende que dicho impuesto es neutro en toda la cadena de producción o distribución, a excepción del consumir final de los bienes o servicios, se dan muchas circunstancias por las que la imperfección en la aplicación del mismo provocan mermas en la empresa, constituyendo en muchas ocasiones una necesidad de capital provocada por la financiación “indirecta” que se le presta a las Instituciones Públicas por la aplicación del mismo. Durante el trabajo, se desarrollarán supuestos prácticos que permitirán entender y analizar la incidencia financiera de tales imperfecciones en el impuesto, tratando de hacer un esfuerzo por comprender la naturaleza del mismo y observar la mejor forma de actuar.

**Palabras clave:** IVA, Incidencia financiera, Tributos y finanzas, Fiscalidad empresarial

**Códigos JEL:** K34, G39

# Índice:

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1-INTRODUCCIÓN .....</b>  | <b>4</b>  |
| 1.1- JUSTIFICACIÓN DEL TEMA ESCOGIDO .....   | 4         |
| 1.2- CARACTERIZACIÓN DEL IVA .....   | 4         |
| <b>2- OBJETIVOS .....</b>  | <b>6</b>  |
| <b>3- METODOLOGÍA Y SUPUESTO INICIAL .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>4- DESARROLLO DE LOS SUPUESTOS .....</b>  | <b>6</b>  |
| 4.1- PLAZOS COMERCIALES EN LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....  | 6         |
| 4.2- OPERACIONES NO SUJETAS .....  | 11        |
| 4.3- OPERACIONES EXENTAS .....   | 11        |
| 4.4- EXPORTACIONES .....   | 17        |
| 4.5- IMPORTACIONES .....   | 18        |
| 4.6- OPERACIONES INTERIORES .....  | 20        |
| 4.7- ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS .....  | 20        |
| 4.8- ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS .....   | 21        |
| 4.9- DEDUCCIONES .....   | 22        |
| 4.10- RÉGIMENES ESPECIALES .....   | 25        |
| 4.10.1- Régimen simplificado .....   | 25        |
| 4.10.2- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .....  | 27        |
| 4.10.3- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....                          | 28        |
| 4.10.4- Régimen especial de las agencias de viajes .....   | 29        |
| 4.10.5- Régimen especial del recargo de equivalencia .....   | 32        |
| 4.10.6- Régimen especial de grupo de entidades .....   | 34        |
| 4.10.7- Régimen especial del criterio de caja .....  | 35        |
| 4.11- LIQUIDACIÓN MENSUAL DE IVA .....   | 38        |
| <b>5- RESULTADOS .....</b>   | <b>39</b> |
| Resultados en plazos comerciales .....   | 39        |
| Resultados en exenciones limitadas .....   | 43        |
| Resultados en exenciones plenas (exportaciones y asimiladas) .....   | 43        |
| Resultados en adquisiciones intracomunitarias de bienes, entregas intracomunitarias de bienes, exportaciones e importaciones ..... | 43        |
| Resultado en deducciones .....   | 44        |
| Resultados de los Regímenes especiales .....   | 44        |
| Resultados en liquidaciones mensuales .....  | 46        |
| <b>6-CONCLUSIONES .....</b>  | <b>47</b> |
| <b>7- BIBLIOGRAFÍA .....</b>   | <b>49</b> |
| <b>8- CUADROS Y FIGURAS .....</b>  | <b>50</b> |
| CUADRO 1: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. TMT 10 días. Elaboración propia .....         | 50        |

CUADRO 2: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. Elaboración propia .....51

CUADRO 3: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 30 días, cobro 20 días. TMT 10 días. Elaboración propia.....52

CUADRO 4: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 30 días, cobro 20 días. Elaboración propia .....53

CUADRO 5: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 20 días, cobro 10 días. TMT 10 días. Elaboración propia.....54

CUADRO 6: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 20 días, cobro 10 días. Elaboración propia .....55

CUADRO 7: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. TMT 10 días. Elaboración propia .....56

CUADRO 8: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. Elaboración propia .....57

CUADRO 9: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. IVA 0%. TMT 10 días. Elaboración propia .....58

CUADRO 10: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. IVA 0% Elaboración propia59

CUADRO 11: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. Elaboración propia .....60

CUADRO 12: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 30 días, cobro 20 días. Elaboración propia .....61

CUADRO 13: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 20 días, cobro 10 días. Elaboración propia .....62

CUADRO 14: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. Elaboración propia. .63

# 1-Introducción

## 1.1- *Justificación del tema escogido*

La actual crisis económica ha llevado a la gran mayoría de empresas a la necesidad de reinventarse en muchas de sus actividades con el objetivo de salir adelante en un entorno de incertidumbre y constantes cambios. Uno de los factores que más influye es el financiero, y es el que, en general, más ha lastrado la situación empresarial desde finales de 2008.

Toda empresa debe ser consciente de que en su entorno y competencia convive en todo momento con factores tanto específicos, controlables por ellos mismos, como no específicos, propios del mercado o de la sociedad, los cuales no podrá prevenir, aunque sí prever en muchos términos. Por todo esto, es de vital importancia que el control de la empresa, no se dirija exclusivamente hacia las medidas internas de mejora que se puedan aplicar (factores productivos, por ejemplo), sino que parte del esfuerzo gerencial debe ir dirigido, a la vez, al estudio exacto de los que pueden ser los condicionantes y causantes de la correcta o incorrecta estructura financiera de la corporación.

¿Cómo actúan los tributos de un estado en la estructura financiera de una empresa? En concreto, ¿cómo afecta el Impuesto Sobre el Valor Añadido en la estructura financiera de una empresa? ¿Cuál es su *incidencia financiera*?

El presente trabajo pretende dar respuesta a esta última pregunta, ***¿Cuál es la incidencia financiera del Impuesto sobre el Valor Añadido?*** Pues como veremos, aunque se trata de un impuesto neutral para las empresas, puede variar, y mucho, las necesidades financieras de cualquier corporación.

Se trata pues, éste, de un trabajo de contenido tanto fiscal como financiero, pues no solo estudiará de forma práctica los distintos supuestos y regímenes del impuesto, sino que desarrollará las repercusiones financieras, lo que nos permitirá como conclusión, analizar las diferencias (relevantes o no) en las que se produce la incidencia financiera para la empresa.

## 1.2- *Caracterización del IVA*

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre una manifestación, indirecta, de la capacidad económica tales como consumo de bienes y servicios. El conjunto del impuesto grava tres clases de operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, también son realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares.

- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

Se trata de un impuesto que grava el consumo, neutral para las empresas, al no suponer para ellos ni ingresos ni gastos, es decir, el sistema de deducciones y repercusión permiten que el empresario o profesional no soporten con carácter definitivo el impuesto aunque dicha neutralidad se rompa cuando se produce el consumo final de los bienes. Constituye la modalidad considerada más perfecta dentro de la categoría de los impuestos sobre las ventas. *(Art. 1-2 LIVA)*

Éste, es el impuesto aplicado por los países de la Comunidad Económica Europea, y que debe adoptar cada uno de los Estados que se incorporen a ella. En España constituyó el fin de la reforma del sistema fiscal iniciada en 1977, sustituyendo hasta el entonces IGTE (Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas). *(Art. 3 LIVA)*

La cuota del impuesto la constituye la diferencia entre el denominado IVA Devengado (conocido también como IVA Repercutido) e IVA Soportado Deducible, siendo a pagar a la administración cuando arroja un resultado positivo, y a devolver, a favor del Sujeto Pasivo cuando el resultado es negativo.

El Sujeto Pasivo es el obligado a liquidar el impuesto e ingresar su importe en el tesoro, es decir, la condición de sujeto pasivo implica el cumplimiento de las obligaciones, tanto materiales como formales, del impuesto. Por regla general es el empresario o profesional, sea persona física o jurídica, que entrega bienes o presta servicios. Además existen varias reglas especiales por las que el sujeto pasivo es el empresario o profesional que recibe los bienes o servicios (destinatario) o incluso personas jurídicas, que no siendo empresarios ni profesionales, lo son a efectos del impuesto. *(TÍTULO VI; CAPÍTULO I - III, Art. 84 - 86 LIVA)*

Existe además la figura de responsable del impuesto, el cual asume la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto, esto sucede en casos especiales *(TÍTULO VI; CAPÍTULO IV, Art. 87 LIVA)*:

- “[...]destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto”
- “En las importaciones de bienes [...] las asociaciones garantes en los determinados Convenios Internacionales, la RENFE cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios Internacionales y las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.”<sup>1</sup>
- “[...]Agentes de Aduana[...]
- “[...]el empresario o profesional destinatario cuando debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza [...], no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso”.

---

<sup>1,2</sup>-“No alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros” *(TÍTULO VI; CAPÍTULO IV, Art. 87.4 LIVA)*

## **2- Objetivos**

A partir de un supuesto inicial, se va a proceder a desarrollar distintos supuestos prácticos con la correspondiente explicación y análisis de los resultados (relevantes o no) sobre la incidencia financiera del IVA.

Con todo esto se pretenden abordar distintos puntos:

- Estudiar y analizar distintos supuestos dentro del marco del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Estudiar y analizar un conglomerado de actuaciones dentro de una empresa que repercute en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Estudiar y analizar la incidencia financiera después de las conclusiones de los dos puntos anteriores.

## **3- Metodología y supuesto inicial**

Para el desarrollo de los supuestos se han seleccionado los distintos elementos que intervienen en las diferentes formas de aplicación del Impuesto, y que en definitiva, provocan variaciones en la estructura financiera de la empresa. Cada uno de los casos será expuesto de forma teórica, para conocer el contexto en el que se desarrolla la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, para después proponer el contenido práctico y su incidencia financiera.

Todos los casos prácticos expuestos se refieren a una empresa ubicada en el territorio de aplicación del impuesto.

## **4- Desarrollo de los supuestos**

### ***4.1- Plazos comerciales en las entregas de bienes y prestación de servicios***

El primero de los supuestos, no viene desarrollado por la LIVA, ya que no es de contenido legislativo, sino que deriva de la política interna de la empresa.

Sí que viene regulado en el Título IV, Capítulo I, en su artículo 75 el devengo del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El devengo es el momento en que la operación se entiende como realizada y queda sujeta al Impuesto. En este sentido, la Ley establece dos reglas fundamentales:

- El devengo del Impuesto sucede cuando se realiza la operación

- El devengo del Impuesto sucede en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes percibidos cuando existen pagos anticipados a la realización de la operación.

También viene regulado en el Título VI; Capítulo V, la repercusión del Impuesto al destinatario, en su artículo 88, por el que, entre otros concibe el gravamen como un derecho-deber por cuanto que la Ley establece que el sujeto pasivo debe repercutir en el destinatario de la operación el importe del Impuesto atendiendo, siempre, a una serie de requisitos formales, temporales y materiales. *“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos” (Art 88.1 LIVA).*

Entendemos como plazos comerciales como los *“términos o tiempos señalados para algo”*, en concreto, *“cada parte de una cantidad pagadera en dos o más veces”* (Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, RAE)

#### SUPUESTO 1: 90/80 [CUADROS 1 Y 2]

El primero de los análisis desarrolla la simulación realizada en los CUADRO 1,2 Y 3.

Analizamos en el supuesto práctico simulado de una empresa por nombre “Empresa”, ubicada en la ciudad de Castellón, cuya actividad comienza el 01/01/2014 con un contrato de ventas ya establecido, con lo que tiene también las compras de aprovisionamientos cerradas, consiguiendo unos plazos comerciales de 90 días a proveedores y 80 días a clientes.

En el CUADRO 1<sup>3</sup> se observan las entradas de materias primas y encontramos 3 fechas distintas, la primera de ellas, la de “Compras” es la fecha en la que se efectúa la compra, la de “PAGO” son 90 días posteriores a la fecha en que se efectúa la compra y por último “Valor prod” es la fecha valor donde el producto estará disponible para la venta, pues la materia prima sufre un tiempo de 10 días de transformación para su venta. Se desarrollan, también, las ventas de todo el año. El precio del producto final es un 45% mayor al de la materia prima, lógicamente para generar beneficios y repercutir en el precio el valor añadido en el proceso de fabricación, que es de 10 días.

En el CUADRO 2 aparecen todas las columnas con el resumen del IVA (Soportado-Repercutido-Total), el sumatorio de pagos y cobros con acumulado y parcial y el resultado acumulado todos ellos por el criterio del devengo, dos columnas con lo “PAGADO” y “COBRADO” cada trimestre (es decir, el criterio de caja de entrada y salida), el sumatorio de las entradas o salidas de la caja e IVA con porcentaje de representación tanto sobre el resultado acumulado como del IVA sobre el resultado bajo el criterio de caja de entradas y salidas, y, por último, el resultado de caja, que nos indicara lo que ha sucedido al final de cada trimestre con la caja (flujos de caja descontando el IVA).

---

<sup>3</sup> En el presente punto, sobre plazos comerciales, se muestran 5 supuestos/simulaciones distintas con sus respectivos cuadros resumen. En el punto 9 del presente documento, se encuentran los cuadros desarrollados, dos para cada uno de los supuestos, con igual presentación que el primero de ellos.

|                              | TRIMESTRE 1                    | TRIMESTRE 2                           | TRIMESTRE 3                      | TRIMESTRE 4                        |
|------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|
| <b>Gastos</b>                | 3992,032                       | 2173,644                              | 4649,183                         | 6520,932                           |
| <b>Ingresos</b>              | 2103,6455                      | 3064,23425                            | 7616,81085                       | 10943,69375                        |
| <b>Rtdo devengo</b>          | -1888,3865                     | 890,59025                             | 2967,62785                       | 4422,76175                         |
| <b>Cobros</b>                | 0,00                           | 2103,6455                             | 5167,87975                       | 12784,6906                         |
| <b>Pagos</b>                 | 0,00                           | 3992,032                              | 6165,676                         | 10814,859                          |
| <b>Rtdo caja</b>             | 0,00                           | -1888,3865                            | 890,59025                        | 2967,62785                         |
| <b>IVA<sup>4</sup></b>       | <b>-327,7365</b>               | <b>154,56525</b>                      | <b>515,04285</b>                 | <b>767,58675</b>                   |
| <b>IVA Soportado</b>         | 692,832                        | 377,244                               | 806,883                          | 1131,732                           |
| <b>IVA Repercutido</b>       | 365,0955                       | 531,80925                             | 1321,92585                       | 1899,31875                         |
| <b>Resultado<sup>5</sup></b> | <b>327,74</b><br><b>(0,00)</b> | <b>-2042,95</b><br><b>(-1.888,39)</b> | <b>375,55</b><br><b>(548,72)</b> | <b>2200,04</b><br><b>(2200,04)</b> |

Tabla 1: Recopilación de datos del Supuesto 1 de Plazos Comerciales. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

#### Análisis TRIMESTRAL:

- Trimestre 1: En el primer trimestre la actividad de la caja es nula, ya que tanto los ingresos como los gastos se pagan en el siguiente trimestre (90 y 80 días para pagos y cobros, respectivamente), sin embargo, no ocurre lo mismo con el IVA, porque éste debe ser liquidado trimestralmente, sin importancia de los plazos comerciales, de forma que, el Resultado de la caja para dicho trimestre será a favor, en concreto, de 327,74, pero dicho resultado, como posteriormente veremos, en el punto número 6 dedicado a los resultados, no es vinculante, ni real, porque ante la liquidación negativa, dicho importe queda pendiente de compensar para trimestres posteriores. La incidencia aquí sería positiva, y en todo caso, el resultado de caja sería 0, sin necesidad de ninguna salida de caja, por lo que no tiene mayor trascendencia.
- Trimestre 2: La evolución de la empresa va mejorando y el resultado por el criterio del devengo comienza a ser positivo, sin embargo, debido a los plazos comerciales, el resultado de caja arroja un resultado negativo igual al resultado devengado en el primer trimestre. Además el IVA es positivo, debido a que el IVA Devengado es mayor al Soportado, lo cual quiere decir que la liquidación del segundo trimestre será a favor de la Administración, provocando una mayor merma de la caja, en concreto, empeorando el resultado un 8,19% (154,56/1888,39) más, ahora bien, debemos tener en cuenta la liquidación negativa del trimestre anterior, por la cual lograremos una compensación, y la repercusión será menor.
- Trimestre 3: Todos los resultados mantienen una evolución creciente, y ello conlleva unos mejores resultados, propiciando un resultado teórico final positivo, de 375,55. Cabe destacar la reducción del resultado en un 57,83% (514,04/890,59) debido a la

<sup>4</sup> El apartado IVA muestra la diferencia entre IVA Devengado e IVA Soportado, de forma que cuando el resultado sea positivo, surgirá una liquidación a favor de la Administración y cuando éste fuera negativo, el resultado de la liquidación será a favor de la empresa. El tipo impositivo es del 21% en cualquier caso.

<sup>5</sup> El "Resultado" refleja la diferencia entre "Rtdo caja" e "IVA", lo cual significa que es el resultado teórico de la caja al final de cada trimestre. En el apartado de "Resultados" (punto 6) y nota 23 está especificado el por qué de los datos entre paréntesis.

liquidación trimestral del IVA, que si bien se ha devengado ese mismo trimestre, no se cobrará ni pagará ninguna operación hasta el siguiente

- Trimestre 4: El último de los trimestres simulados mantiene el resultado teórico final en positivo de 2.200,04 y observándose el mismo problema que en el trimestre 3, con una liquidación por el criterio del devengo para operaciones con efecto en 2015, lo cual merma el resultado en un 25,87% (767,59/2.967,63).

#### SUPUESTO 2: 30/20 [CUADROS 3 Y 4]

Para poder obtener las conclusiones oportunas sobre el presente trabajo, se expone a continuación el mismo supuesto con plazos de 30 días de pagos a proveedores y 20 días de cobros a clientes.

|                        | TRIMESTRE 1                           | TRIMESTRE 2                      | TRIMESTRE 3                        | TRIMESTRE 4                        |
|------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032                              | 2173,644                         | 4649,183                           | 6520,932                           |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455                             | 3064,23425                       | 7616,81085                         | 10943,69375                        |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865                            | 890,59025                        | 2967,62785                         | 4422,76175                         |
| <b>Cobros</b>          | 1228,15                               | 2363,83785                       | 6566,21625                         | 8667,40545                         |
| <b>Pagos</b>           | 3509                                  | 1449,096                         | 4407,667                           | 5071,836                           |
| <b>Rtdo caja</b>       | -2280,85                              | 914,74185                        | 2158,54925                         | 3595,56945                         |
| <b>IVA</b>             | <b>-327,7365</b>                      | <b>154,56525</b>                 | <b>515,04285</b>                   | <b>767,58675</b>                   |
| <b>IVA Soportado</b>   | 692,832                               | 377,244                          | 806,883                            | 1131,732                           |
| <b>IVA Repercutido</b> | 365,0955                              | 531,80925                        | 1321,92585                         | 1899,31875                         |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1.953,11</b><br><b>(-2280,85)</b> | <b>760,18</b><br><b>(914,74)</b> | <b>1643,51</b><br><b>(1816,68)</b> | <b>2827,98</b><br><b>(2827,98)</b> |

Tabla 2: Recopilación de datos del Supuesto 2 de Plazos Comerciales. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

#### SUPUESTO 3: 20/10 [CUADROS 5 Y 6]

Para poder obtener las conclusiones oportunas sobre el presente trabajo, se expone a continuación el mismo supuesto con plazos de 20 días de pagos a proveedores y 10 días de cobros a clientes.

|                        | TRIMESTRE 1      | TRIMESTRE 2      | TRIMESTRE 3      | TRIMESTRE 4      |
|------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032         | 2173,644         | 4649,183         | 6520,932         |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455        | 3064,23425       | 7616,81085       | 10943,69375      |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865       | 890,59025        | 2967,62785       | 4422,76175       |
| <b>Cobros</b>          | 1228,15          | 2363,83785       | 6566,21625       | 9893,09915       |
| <b>Pagos</b>           | 3509             | 1449,096         | 4407,667         | 5796,384         |
| <b>Rtdo caja</b>       | -2280,85         | 914,74185        | 2158,54925       | 4096,71515       |
| <b>IVA</b>             | <b>-327,7365</b> | <b>154,56525</b> | <b>515,04285</b> | <b>767,58675</b> |
| <b>IVA Soportado</b>   | 692,832          | 377,244          | 806,883          | 1131,732         |
| <b>IVA Repercutido</b> | 365,0955         | 531,80925        | 1321,92585       | 1899,31875       |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1.953,11</b> | <b>760,18</b>    | <b>1643,51</b>   | <b>3329,13</b>   |

|  |                   |                 |                  |                  |
|--|-------------------|-----------------|------------------|------------------|
|  | <b>(-2280,85)</b> | <b>(914,74)</b> | <b>(1816,69)</b> | <b>(3329,13)</b> |
|--|-------------------|-----------------|------------------|------------------|

Tabla 3: Recopilación de datos del Supuesto 3 de Plazos Comerciales. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

#### SUPUESTO 4: 0/0 [CUADROS 7 Y 8]

Para poder obtener las conclusiones oportunas sobre el presente trabajo, se expone a continuación el mismo supuesto con plazos de 0 días de pagos a proveedores y 0 días de cobros a clientes

|                        | TRIMESTRE 1                          | TRIMESTRE 2                      | TRIMESTRE 3                        | TRIMESTRE 4                        |
|------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032                             | 2173,644                         | 4649,183                           | 6520,932                           |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455                            | 3064,23425                       | 7616,81085                         | 10943,69375                        |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865                           | 890,59025                        | 2967,62785                         | 4422,76175                         |
| <b>Cobros</b>          | 2103,6455                            | 3064,23425                       | 7616,81085                         | 10943,69375                        |
| <b>Pagos</b>           | 3992,032                             | 2173,644                         | 4649,183                           | 6520,932                           |
| <b>Rtdo caja</b>       | -1888,3865                           | 890,59025                        | 2967,62785                         | 4422,76175                         |
| <b>IVA</b>             | <b>-327,7365</b>                     | <b>154,56525</b>                 | <b>515,04285</b>                   | <b>767,58675</b>                   |
| <b>IVA Soportado</b>   | 692,832                              | 377,244                          | 806,883                            | 1131,732                           |
| <b>IVA Repercutido</b> | 365,0955                             | 531,80925                        | 1321,92585                         | 1899,31875                         |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1560,65</b><br><b>(-1888,39)</b> | <b>736,03</b><br><b>(890,59)</b> | <b>2452,59</b><br><b>(2625,76)</b> | <b>3655,18</b><br><b>(3655,18)</b> |

Tabla 4: Recopilación de datos del Supuesto 4 de Plazos Comerciales. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

#### SUPUESTO 5: 0/0 – IVA 0% [CUADROS 9 Y 10]

Para poder obtener las conclusiones oportunas sobre el presente trabajo, se expone a continuación el mismo supuesto con plazos de 0 días de pagos a proveedores y 0 días de cobros a clientes, y con un tipo impositivo del 0% de IVA.

|                        | TRIMESTRE 1                          | TRIMESTRE 2                      | TRIMESTRE 3                        | TRIMESTRE 4                        |
|------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3299,2                               | 1796,4                           | 3842,3                             | 5389,2                             |
| <b>Ingresos</b>        | 1738,55                              | 2532,425                         | 6294,885                           | 9044,375                           |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1560,65                             | 736,025                          | 2452,585                           | 3655,175                           |
| <b>Cobros</b>          | 1738,55                              | 2532,425                         | 6294,885                           | 9044,375                           |
| <b>Pagos</b>           | 3299,2                               | 1796,4                           | 3842,3                             | 5389,2                             |
| <b>Rtdo caja</b>       | -1560,65                             | 736,025                          | 2452,585                           | 3655,175                           |
| <b>IVA</b>             | <b>0,00</b>                          | <b>0,00</b>                      | <b>0,00</b>                        | <b>0,00</b>                        |
| <b>IVA Soportado</b>   | 0,00                                 | 0,00                             | 0,00                               | 0,00                               |
| <b>IVA Repercutido</b> | 0,00                                 | 0,00                             | 0,00                               | 0,00                               |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1560,65</b><br><b>(-1560,65)</b> | <b>736,03</b><br><b>(736,03)</b> | <b>2452,59</b><br><b>(2452,59)</b> | <b>3655,18</b><br><b>(3655,18)</b> |

Tabla 5: Recopilación de datos del Supuesto 5 de Plazos Comerciales. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

## ***4.2- Operaciones no sujetas***

Denominamos Operaciones no sujetas a aquellas actividades que al realizarse no están sometidas al Impuesto. Estas operaciones vienen reguladas por el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando:

- a. Operaciones derivadas de la transmisión del patrimonio empresarial (Artículo 7.1)
- b. Entregas o prestaciones de servicios promocionales o publicitarias (Artículo 7.2, 7.3 y 7.4)
- c. Prestaciones de servicios laborales (no "ordenan por cuenta propia") (Artículo 7.5 y 7.6)
- d. Autoconsumos (Artículo 7.7 y 7.10)
- e. Operaciones, concesiones y autorizaciones administrativas realizadas por entes públicos (Artículo 7.8 y 7.9)
- f. Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas (Artículo 7.11)
- g. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago (Artículo 7.12)

Todas aquellas actividades que la empresa realizara dentro del marco del artículo 7 de la LIVA no tendrían incidencia financiera, pues serían operaciones no sujetas, sin repercusión del IVA y por lo tanto sin mermar en ningún caso la caja ni la capacidad financiera de la misma.

## ***4.3- Operaciones exentas***

Existen operaciones que suponen entregas de bienes o prestaciones de servicios, las cuales, como marca la LIVA deberían estar sujetas al Impuesto ya que suponen la realización del hecho imponible, pero que la Ley las clasifica como exentas. Todas estas exenciones vienen recogidas en la LIVA, en su Título II sobre Exenciones, Capítulos I (Entregas de bienes y prestaciones de servicios), II (Adquisiciones intracomunitarias de bienes) y III (Importaciones de bienes), del artículo 20 al 67 de LIVA.

Existen 2 tipos de exenciones:

- Exenciones limitadas: Se permite la exención de la entrega del bien o prestación del servicio, pero no deducir el IVA que se ha soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta. Son limitadas las exenciones en operaciones interiores, por lo que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado. La mayoría de exenciones de IVA suponen una exención limitada, tales como las que afectan a :
  - Exenciones en operaciones médicas y sanitarias
  - Exenciones relativas a actividades educativas
  - Exenciones sociales, culturales y deportivas
  - Exenciones en operaciones de seguro y financieras
  - Exenciones inmobiliarias
  - Exenciones técnicas

- Otras exenciones (Servicio postal universal, servicios a los miembros de Agrupaciones de Interés Económico, entregas de bienes y prestaciones realizadas por la Seguridad Social, sellos de Correos y efectos timbrados, loterías, apuesta y juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, la ONCE, y organismos de Comunidades Autónomas)

El caso práctico de las exenciones limitadas resulta curioso pues, mientras que en otros tributos el beneficio de una exención recae sobre el sujeto obligado a su pago, en el IVA el que se beneficia de la misma no es el empresario o profesional obligado al pago del mismo, sino que son aquellos que reciben los bienes o la prestación del servicio, quienes no tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto por no tener la condición de empresarios o profesionales. Así pues, para el empresario que realiza la operación, la exención provoca la pérdida al derecho de la deducción del IVA soportado en relación a la operación realizada, lo que a fin de cuentas supone un mayor coste y una merma económico.

Supongamos, a modo de análisis práctico en este tipo de exenciones que una empresa, la misma que utilizamos en el supuesto de los plazos comerciales, durante todo el año de su actividad, realiza operaciones exentas por valor de 10.000,65€. Dichas operaciones corresponden a la venta de productos que durante el proceso de transformación han aumentado su valor un 45%, es decir, que los 10.000,65€ en ventas, corresponden a 6.897€ de materias primas ( $6.897 * 1,45 = 10.000,65€$ ). El cálculo del aumento del valor del 45% se realiza sin IVA, con lo que el importe real del coste de las materias primas, IVA incluido (21%), ascendería a 8.345,37€ ( $6.897 * 1,21 = 8.345,37€$ ).

Como hemos comentado, en las exenciones de IVA (**exenciones limitadas**), se pierde el derecho a la deducción del IVA Soportado, pues en estas operaciones no se repercute IVA, lo cual quiere decir que el IVA Soportado se convierte en mayor gasto de la adquisición, cosa que desde un principio, ceteris paribus, y con plazos comerciales de 0 días conlleva una merma del 14,48% del resultado de la operación, la cual debería reportar un beneficio por el aumento del valor, inicialmente, del 31,03% ( $10.000,65 - 6.897 = 3.103,65$  ,  $3.103,65 / 10.000,65 = 31,03%$  de beneficio sobre el resultado de la operación en condiciones normales;  $10.000,65 - 8.345,37 = 1.655,28$  ,  $1.655,28 / 10.000,65 = 16,55%$  de beneficio sobre el resultado de la operación exenta, tomando la exención como limitada ;  $31,03 - 16,55 = 14,48%$ )

Esta circunstancia incide también a la hora del cálculo del Impuesto sobre sociedades (incidencia económica por convertirse el IVA en mayor coste de adquisición):

En condiciones normales, el resultado de la operación habría sido de 3.103,65€, suponiendo todos los gastos como deducibles en este impuesto. Si el tipo impositivo del IS es del 30%:

3.103,65 \* 0,30 = 931,10 a favor de la Hacienda Pública en concepto de IS

- Resultado Neto de la operación una vez deducido el IS:  
3.103,65-931,10= **2.172,55€**

En el caso de la exención limitada, la operación acabaría como sigue:

1.655,28 \* 0,30 = 496,58 a favor de la Hacienda Pública en concepto de IS

- Resultado Neto de la operación una vez deducido el IS:  
1.655,28-496,58= **1.158,70€**

$$(2.172,55-1.158,70)/2.172,55 = \mathbf{46,60\%}$$

Es decir, una vez deducido el efecto del impuesto sobre sociedades, la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido supone una incidencia financiera negativa del 46,60% comparado con las condiciones normales (de no exención o exención plena). No se trata pues, únicamente de una incidencia financiera, entendiendo como tal que se manifiesta en el tiempo en que se producen los flujos económicos, dejando, el IVA, de ser neutral.

- Exenciones plenas: Son aquellas aplicables a las exportaciones y operaciones asimiladas<sup>6</sup> a las mismas. En estos casos, se permite al empresario o profesional que realiza la operación sin repercutir el Impuesto, deducir el IVA Soportado, siempre y cuando reúna todos los requisitos para la deducción. Son exenciones plenas::
  - Exenciones en las exportaciones de bienes
  - Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones
  - Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos
  - Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales
  - Exenciones en las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro de la Unión Europea

El caso práctico de las exenciones plenas no presentaría ninguna diferencia respecto al ejemplo resultante de los distintos plazos comerciales, pues tanto el IVA Devengado como el Soportado dependen de los plazos, y éste último sí sería deducible. Ahora bien, podemos estudiar dos supuestos concretos, uno de ellos donde las operaciones interiores logren compensar las operaciones realizadas en las exportaciones y el otro supuesto donde las

---

<sup>6</sup> En el ámbito del IVA se utilizan los términos de importación y exportación cuando se trata de adquisiciones o entregas de bienes a países no comunitarios, y de adquisiciones y entregas comunitarias cuando las operaciones se realizan con países comunitarios (quedan excluidas Canarias, Ceuta y Melilla).

exportaciones supongan un porcentaje mayor que las operaciones interiores suponiendo un inconveniente de cara a la compensación, quedando una cantidad a compensar en futuros períodos de compensación, o, en su caso, a devolver, por lo que la incidencia financiera es mayor:

El problema que aquí nos atañe, en las exportaciones, y en general en las exenciones plenas, no radica en el momento en que se haga efectivo el cobro (problema de plazos que ya hemos comentado en el presente trabajo), sino en el momento de la recuperación del impuesto, que si bien suele ser en un período entre 6-8 meses desde que se hace efectiva la solicitud al presentar la liquidación de IVA correspondiente al último trimestre del año, las empresas exportadoras y en general cualquier sujeto pasivo del IVA, desde 2009<sup>7</sup>, puede acogerse al régimen de liquidación mensual, de forma que es al final de cada mes cuando se liquida el IVA y se solicitaría su devolución, pero ahora bien, dicho régimen especial, como más adelante se explicará, no se efectúan devoluciones anteriores a los 6-8 meses como mínimo, con lo que la incidencia financiera sería muy fuerte (por el valor completo del IVA) durante los 6 primeros meses (desde el momento del cobro de la primera devolución), habiendo así siempre una deuda de Hacienda en concepto de IVA Soportado.

De cualquier forma, una empresa que se dedicara exclusivamente a la exportación, aun disfrutando de la exención plena (IVA Soportado deducible) se vería en el inconveniente de tener que financiar ese IVA durante más de 6 meses. Pero, ¿qué ocurriría si la empresa se dedicara también a realizar operaciones interiores? Podríamos calcular, mediante un sistema en qué proporción debería una empresa dedicar su actividad en territorio nacional y qué proporción a la exportación, para que el IVA Devengado (de la actividad interior) compensara las exportaciones:

Llamaremos “F” a la facturación de la empresa, que en nuestro caso le daremos el valor de 100 (%), y dicha facturación estará compuesta por el sumatorio de 2 variables más: “y” que será el % de facturación en operaciones interiores, y “v” que será el % de facturación en exportaciones:

$$F = y + v$$

Por otro lado tendremos la liquidación del IVA, que la llamaremos “Z” y la misma estará compuesta por la diferencia entre la liquidación del IVA para operaciones interiores, que llamaremos “x” y el IVA Deducible para las exportaciones “w”:

$$Z = x - w$$

$$x^8 = 0,21y - (0,21y/1,45) = 0,0651729138y$$

$$w^9 = 0,21v/1,45$$

---

<sup>7</sup> Hace referencia al punto 4.11 sobre “Liquidación mensual del IVA”

<sup>8</sup> La liquidación en las Op. Interiores supone la diferencia entre el IVA Devengado del 21%; (0,21y), y el IVA Deducible (0,21y/1,45), suponiendo un 21% en todas las materias primas y una revalorización del 45%, tal y como hemos procedido en los anteriores ejemplos.

La restricción al presente problema la tenemos en Z, que representa la liquidación del IVA de la empresa, y de la cual queremos que arroje un resultado igual a 0.

$$Z = 0 \quad ; \quad x - w = 0 \quad ; \quad x = w$$

Resolviendo:

$$0,21y - (0,21y/1,45) = x = w = 0,21v/1,45 \quad ; \quad v = 0,45y$$

$$F = y + v \quad ; \quad F = y + 0,45y \quad ; \quad F = 1,45y \quad , \text{ si } F = 100 = 100\% \quad ; \quad 100 = 1,45y$$

$$y = \mathbf{68,97} \quad ; \quad v = 0,45y = 0,45 * 68,97 = \mathbf{31,03}$$

$$\mathbf{F = 68,97 + 31,03 = 100}$$

Es decir, para obtener una liquidación de IVA igual a cero, “y” o el % de facturación para operaciones interiores debe de ser del 68,97% y el de las exportaciones del 31,03%, ceteris paribus. Lo cual significa que, todo lo que suponga facturar por encima de ese nivel de exportaciones, supondrá una declaración a devolver, y todo lo que esté por debajo de ese nivel de facturación en operaciones de exportación, supondrá un pago a la Hacienda en concepto de liquidación mensual positiva por exceder el IVA Devengado al Deducible.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias<sup>10</sup> podemos hacer tres clasificaciones sobre el marco normativo de éstas operaciones exentas:

- Exenciones que tienen por finalidad equiparar las adquisiciones intracomunitarias a los otros hechos impositivos: Que supone como exentas aquellas adquisiciones intracomunitarias donde la operación estuviera exenta o no sujeta en el país de realización de la misma
- Las adquisiciones realizadas en una operación triangular
- Las adquisiciones intracomunitarias atribuidas con el derecho a la devolución total del impuesto

Por último, la LIVA, recopila en el Capítulo III del Título II las exenciones de las Importaciones de bienes (art. 27 al 67). La Ley recoge una serie de operaciones exentas en la relación con la entrada en el territorio de aplicación del impuesto, procedente de países no comunitarios, terceros países, algunos bienes que a continuación se enumeran:

---

<sup>9</sup> La liquidación en las exportaciones está compuesta únicamente por la IVA Deducible, siendo el mismo del 21% y teniendo en cuenta una revalorización o margen bruto del 45%, tal y como hemos procedido en los anteriores ejemplos.

<sup>10</sup> Los ejemplos y explicaciones más explícitas aparecen en el punto 4.8 del presente trabajo sobre “Adquisiciones Intracomunitarias”.

- Exención de importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del Impuesto (Fines médicos y de investigación y los establecidos en el artículo 22 de la LIVA)
- Exención de importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual
- Exención en las importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria
- Exención en las importaciones de bienes personales por razón de matrimonio
- Exención en las importaciones de bienes personales por causa de herencia
- Exención en las importaciones de bienes muebles efectuados por estudiantes
- Exención en las importaciones de bienes de escaso valor
- Exención en las importaciones de bienes en régimen de viajeros
- Exención en las importaciones de pequeños envíos
- Exención en las importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad
- Exención en los bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países
- Exención en semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales
- Exención en las importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación
- Exención en las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos
- Exención en las importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos
- Exención en las importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales
- Exención en las importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos
- Exención en bienes importados en beneficio de personas con minusvalía
- Exención en las importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes
- Exención en las importaciones de bienes efectuadas en el marco de ciertas relaciones internacionales
- Exención en las importaciones de bienes con fines de promoción comercial
- Exención en las importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos

- Exención en las importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial
- Exención en las importaciones de documentos diversos
- Exención en las importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas
- Exención en las importaciones de objetos de colección o de arte
- Exención en las importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías
- Exención en las importaciones de bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales
- Exención en las importaciones de carburantes y lubricantes
- Exención en las importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios
- Exención en las importaciones de productos de la pesca
- Exención en las importaciones de bienes en régimen diplomático o consular
- Exención en las importaciones de bienes destinados a Organismos internacionales
- Exención en las importaciones de bienes destinados a la OTAN
- Exención en las reimportaciones de bienes
- Exención en las prestaciones de servicios relacionados con las importaciones
- Exención en las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero
- Exención en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición

En nuestro caso práctico, estas exenciones no harían más que facilitar la tarea financiera por la no necesidad del pago del impuesto, eliminando cualquier incidencia financiera.

#### ***4.4- Exportaciones***

Tal y como se ha expuesto en el punto anterior de exenciones, las operaciones en las exportaciones, aunque sujetas al impuesto se encuentran exentas. Se establece, pues, que para este tipo de operaciones, y demás operaciones asimiladas, no tributen en origen, sino en destino. A los sujetos pasivos sí que se les concede el derecho a deducirse las cuotas soportadas en la realización de esas entregas. Se conocen como exenciones plenas.

Puesto que se trata de exenciones plenas, la repercusión que tendría resulta ser la analizada en el supuesto de las exenciones, con lo que aquí haremos un esfuerzo por tratar de comprender la repercusión, ante un caso particular (que no real):

Imaginemos, ahora, que nos planteamos el siguiente caso irreal y fuera del marco normativo: ¿Qué sucedería si las exportaciones y operaciones asimiladas a las mismas fueran exentas de forma limitada? <sup>11</sup>

Se toman aquí los mismos datos que en los ejemplos anteriores, es decir, un valor de ventas igual a 10.000,65€, que corresponden a materias primas por valor de 6.897,00€ (8.345,37€ IVA incl.)

| RESUMEN RESULTADO      | 1      | 2            | 3            | 4            | 5            | 6             | 7             |
|------------------------|--------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------|
| OPERACIONES INTERIORES | 100%   | 90%          | 60%          | 50%          | 40%          | 10%           | 0%            |
| EXPORTACIONES          | 0%     | 10%          | 40%          | 50%          | 60%          | 90%           | 100%          |
| % Bº/VENTAS            | 31,03% | 29,59%       | 25,24%       | 23,79%       | 22,34%       | 18,00%        | 16,55%        |
| MERMA €                | -      | 144,84 €     | 579,35 €     | 724,18 €     | 869,02 €     | 1.303,53 €    | 1.448,37 €    |
| MERMA %                | -      | <b>1,45%</b> | <b>5,79%</b> | <b>7,24%</b> | <b>8,69%</b> | <b>13,03%</b> | <b>14,48%</b> |

Tabla 6: Recopilación de datos del Supuesto irreal sobre exportaciones. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

En el desglose de los distintos supuestos en que las exenciones fuesen limitadas en exportaciones y operaciones asimiladas, aplicando distintos porcentajes de operaciones internas y exportaciones, observamos en qué medida afectaría la no deducibilidad del IVA Soportado para aquellas actividades en que las exportaciones toman más o menos protagonismo, suponiendo una merma en el resultado, que en nuestro ejemplo llegaría a suponer un 14,48% menor, tratándose pues, no de una incidencia financiera, sino una incidencia económica, por suponer el IVA como mayor gasto de la operación.

#### 4.5- Importaciones

Como ya se ha comentado en puntos anteriores, las operaciones correspondientes a Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes e Importaciones<sup>12</sup> tributan en el país de destino de las mercancías, ya que si fuesen gravadas también en el país de origen podría dar lugar a una doble imposición.

Se procede de esta forma, dejando libres de imposición indirecta las exportaciones con el fin aplicar el principio universal pactado en el seno del “General Agreement on Tariffs and Trade” (GATT) de

<sup>11</sup> Nótese que, aunque contiene un carácter informativo y visual real, el supuesto responde a un caso práctico que no corresponde a la realidad normativa, ya que las exportaciones y las operaciones asimiladas forman parte de las exenciones plenas. Se trata, pues, de un caso para reflejar el efecto si se produjera un cambio normativo y la afección económica, que no financiera, que el mismo tendría.

<sup>12</sup> La explicación y diferencia respecto a las Importaciones y a las Adquisiciones Intracomunitarias de bienes, sobre el ingreso en aduana de las primeras, o no en el caso de AIB, así como su incidencia, queda comentado en el punto 4.6 sobre “Adquisiciones Intracomunitarias”.

imposición en destino, en virtud del cual la imposición indirecta debe gravarse donde se consumen los bienes y servicios.

El devengo de estas operaciones, se producirá, tal y como describe el artículo 77 de LIVA sobre el Devengo del Impuesto en las Importaciones, “en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación. [...] Dos. En las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta Ley, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican”

Como hemos visto en el punto de exenciones, existen numerosas exenciones en las importaciones también, las cuales se saldrían de las reglas generales del cálculo del tributo correspondiente, que según el artículo 83.1 de LIVA, “la base imponible es el Valor en Aduana añadiendo los siguientes conceptos:

- a. Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA.
- b. Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.”

Como regla especial, la LIVA establece la forma de determinar la base imponible en operaciones como reimportaciones de bienes exportados, las operaciones asimiladas a las importaciones y las importaciones de productos informáticos normalizados.

Respecto al caso práctico en las importaciones, imaginemos que nuestra “Empresa” realiza una compra de maquinaria procedente de Estados Unidos, por valor de 15.000 euros. La operación, procedente de EEUU constituye una importación, por lo que el devengo de la operación se producirá en el momento de la presentación de la mercancía en el despacho de la aduana de entrada, generando un IVA Soportado deducible para la empresa española:

$$15.000 * 21\% = 3.150\text{€ IVA Soportado}$$

Encontramos aquí la incidencia financiera, al igual que en otros casos analizados, en la demora de la devolución de dicho IVA Deducible. Además, ocurre en este caso que el IVA se paga “al contado”, en el momento de la importación, lo cual significa que ni siquiera se dispone del aplazamiento para su pago como pudiera obtenerse con los plazos comerciales.

En el caso similar, para las zonas francas, las mercancías son transportadas desde el exterior hasta un almacén en la zona franca, operación que queda exenta. Es en el momento siguiente, ante la salida de las mercaderías cuando la operación está sujeta al impuesto y entendido como realizado el hecho imponible, por lo tanto, las empresas pueden con esto diferir el impuesto hasta el momento en que requieran de la mercancía.

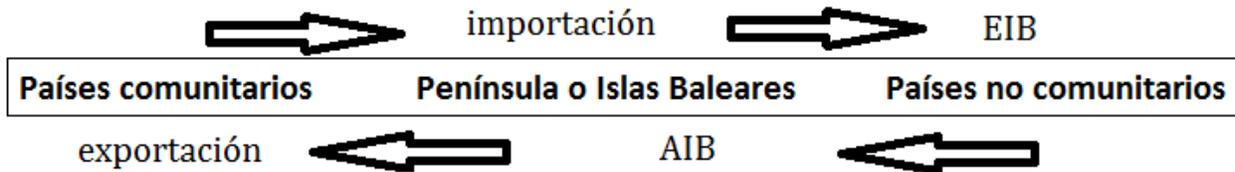
## 4.6- Operaciones interiores

La finalidad del IVA es gravar el consumo que se produce dentro del territorio español, independientemente del origen de los bienes y servicios. Canarias, Ceuta y Melilla tienen la consideración de territorio tercero a efectos del IVA, lo cual implica que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en estos lugares no estarán sujetas al IVA y dichos intercambios con el resto de España estarán sometidos al régimen de importaciones y exportaciones ya comentados.

Nos quedaremos en este caso con el cuadro normativo, pues exponer un ejemplo supondría la misma explicación que en los plazos comerciales, donde la incidencia financiera no radica en la operación en sí, sino en los plazos comerciales y la demora en las devoluciones por liquidaciones a nuestro favor (mensuales con devolución teórica mensual o trimestral con devolución teórica en el primer mes del siguiente ejercicio) como ya se ha visto en anteriores ejemplos.

## 4.7- Entregas intracomunitarias

El Impuesto sobre el Valor Añadido utiliza, como ya hemos estudiado con la normativa, diversos términos para hacer referencia a distintos hechos imponible, en diversas circunstancias, pero en condiciones que podríamos denominar como semejantes. Si los términos importación y exportación, hacen referencia a la adquisición o entrega, respectivamente, de bienes o servicios fuera del territorio Comunitario, las Adquisiciones y Entregas Intracomunitarias hacen referencia a las entradas y salidas de bienes y servicios en la Comunidad, entre países miembros de la Comunidad (*Véase también nota 6*).



Al igual que en las exportaciones, las entregas intracomunitarias están sometidas a un régimen de tributación especial, ya que gozan de la exención plena con el objetivo de ofrecer al exterior productos y servicios más competitivos con lo que la incidencia, al igual que en las exportaciones, estará en el momento de la devolución de las cuotas deducibles, efecto que ya hemos estudiado en el apartado "4.3 - Operaciones exentas".

Pero ahora bien, para que el empresario española pueda efectuar dicha exención es preciso que el adquirente, otro empresario, esté registrado en el registro de operadores intracomunitarios. El proveedor, informará pues, a la Administración española, de la operación exenta, ofreciendo el CIF de la empresa extranjera, y ya será la Administración quien informe al país al que corresponda el

número, estableciéndose un mecanismo de control cruzado que garantiza la realización del principio de país de destino<sup>13</sup> sin necesidad de ajustes fiscales en frontera.

En este supuesto, el ejemplo práctico, sería similar al analizado en las exportaciones, donde la incidencia la encontramos en la no repercusión del devengo y por ende la no compensación con el IVA Deducible, lo cual provoca que la empresa deba esperar, al menos 6 meses, hasta la devolución del IVA Soportado y deducible.

#### ***4.8- Adquisiciones intracomunitarias***

“Se entiende por adquisiciones intracomunitaria la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedido o transportados al territorio español desde otro Estado miembro con destino al adquirente” (artículo 15 LIVA)

Aunque la sujeción al impuesto esté condicionada a las adquisiciones intracomunitarias previstas en los artículos 13.1º y 13.2º de LIVA, no están exentas las adquisiciones de pequeño volumen<sup>14</sup> realizadas por empresarios y profesionales que carecen del derecho de deducción tales como aquellos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, empresarios y profesionales que realizan exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción del IVA y por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

Sobre el caso práctico de la no exención por la adquisición de volúmenes pequeños, analicemos el caso en nuestra empresa, imaginemos que compramos unos objetos en Luxemburgo (IVA 15%), un mobiliario especial para nuestra oficina. La suma total de la adquisición son 4.790€, suponiendo que la empresa no realizó ninguna adquisición intracomunitaria en el año anterior y que en el presente ejercicio no ha superado la cifra de los 10.000€, la operación no estaría sujeta al IVA Español, sino al de Luxemburgo. Ahora imaginemos el mismo ejemplo, pero que en vez de realizarse la compra en Luxemburgo se realizara en Hungría, con un IVA del 27%. En este caso sería recomendable la renuncia a la no sujeción para que la operación tributase al 21% español y no al 27% de Hungría.

Estas operaciones suponen una incidencia financiera en la medida en que la sujeción o no, suponen una mayor o menor carga del impuesto, el cual, para cualquier entidad con actividad y derecho a la deducibilidad significará soportar, o “financiar”, al estado en mayor o menor medida.

El marco normativo del IVA somete a las Adquisiciones Intracomunitarias a un sistema especial de tributación del IVA tal y como se ha visto en el apartado anterior de entregas

---

<sup>13</sup> El régimen del IVA aplicable a las operaciones internacionales se basa básicamente en el principio de país de destino. Para operaciones intracomunitarias, este principio coexiste con el principio de país de origen (con carácter limitado). Para las operaciones de tráfico exterior (exportaciones e importaciones) está basado en determinados ajustes fiscales en la frontera.

<sup>14</sup> Estas operaciones se asimilan a las operaciones realizadas a los consumidores finales. La no sujeción tiene el límite total de adquisiciones por valor de 10.000€. No se aplica a este régimen la adquisición de medios de transporte nuevos ni los bienes objeto de Impuestos Especiales (hidrocarburos, tabaco, alcohol)

intracomunitarias, y que también aparecieron en el apartado de operaciones exentas (exención que tiene por finalidad equiparar las adquisiciones intracomunitarias a otros hechos imposables del país de realización de la misma, adquisiciones en operaciones triangulares y adquisiciones con derecho a la devolución total del impuesto). Respecto al ingreso del impuesto, cabe destacar la diferencia entre Importaciones y AIB, ya que, al contrario que las primeras, el IVA no se ingresa en aduanas, ya que estas no existen entre los Estados miembro, en el momento de la adquisición, sino que se autorrepercute y se declara en el modelo 349 en el que, si el sujeto tiene derecho a la deducción total de las cuotas, la incidencia financiera es siempre nula, dado que en la misma declaración aparece como IVA Soportado y Repercutido a la vez, no hay pues salida alguna de caja. Sin embargo, en las importaciones, siempre se paga en aduanas y, en su caso, puede deducirse en el siguiente trimestre, si el sujeto tiene más cuotas devengadas que deducibles. En caso contrario, quedará a compensar o devolver cuando proceda.

Analizando el caso práctico de las adquisiciones intracomunitarias podríamos centrarnos en el caso particular de las operaciones triangulares:

Imaginemos que la empresa objeto de nuestros ejemplos hace de intermediario en la entrega de determinado producto a un cliente francés. Dicha mercancía la compra en Italia, y el transporte es directo hasta la empresa francesa. En términos del Impuesto, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes, con lo que cabría inversión del sujeto pasivo, pero ahora bien, al tratarse de una operación triangular el bien es enviado directamente de Italia a Francia, por lo que el único transporte de mercancías que se produce es entre esos dos países. La legislación fija la tributación en el lugar donde efectivamente se produce el consumo, que es el lugar de destino. Por tanto, el único que realiza inversión de sujeto pasivo, autorrepercutiéndose el IVA, es el cliente final, es decir, la empresa de Francia. Nuestra empresa, el intermediario, establecida en España recibirá una factura sin IVA por la compra del bien a la empresa italiana, lo cual no conlleva obligación alguna de índole fiscal. Se trata de una operación exenta. Sin embargo, sí tendrá que declarar la venta en el modelo 349, identificando el país de destino e indicando<sup>15</sup> que se trata de una operación triangular.

#### ***4.9- Deducciones***

Aunque el carácter deducible del impuesto parezca un tema lógico para los conocedores de la repercusión del Impuesto, debemos de tener en cuenta que no todo el IVA Soportado es requisito único para ser deducible, sino que el marco normativo define unas cuotas tributarias deducibles (artículo 92, de LIVA) y establece unos requisitos adicionales en el artículo 94:

- a. Las cuotas soportadas deben tener la consideración legal de deducibles.

---

<sup>15</sup> El intermediario deberá estar de alta como operador intracomunitario e indicar en la factura emitida la naturaleza exenta de la operación o que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario. Desde el 01/01/2013, que entró en vigor el nuevo Reglamento de facturación aprobado por el RD 1619/2012, se ha suprimido la obligatoriedad de hacer referencia en las facturas a que se trata de una operación triangular.

- b. La deducción sólo puede efectuarla quien reúna una serie de requisitos subjetivos.
- c. Los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se ha soportado o satisfecho el IVA deben utilizarse en la actividad empresarial o profesional.
- d. Las cuotas no deben figurar entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir establecidas en la Ley.
- e. El sujeto pasivo que ejercita el derecho a la deducción debe estar en posesión de los justificantes necesarios para efectuar dicha deducción.
- f. Los bienes y servicios han de emplearse en actividades cuya realización genera el derecho a deducción de las cuotas del IVA soportado.

Las deducciones son un elemento clave para la liquidación del impuesto. La aplicación de los tipos impositivos generan el correspondiente importe de IVA Devengado, pero esta cantidad no es la que el sujeto pasivo ingresará a la Hacienda, sino que deberá de tener en cuenta el importe de todas aquellas cuotas que haya soportado. Lógicamente se debe dar que los empresarios o profesionales realicen operaciones sujetas y no exentas, ya que sin cuotas devengadas no hay posibilidad alguna de deducción, si bien es cierto que existen muchas excepciones y siempre recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar que las cuotas soportadas corresponden a operaciones sujetas y no exentas.

Tradicionalmente la normativa del Impuesto ha impedido que se puedan deducir las cuotas de adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que se han adquirido para uso simultáneo a las operaciones y actividades alternativas de las entidades, tanto sujetas como no sujetas, pero desde la actualización normativa de 1998 se permite la deducción parcial del IVA soportado en dichas adquisiciones, de forma que se permite deducir la parte de la cuota correspondiente al grado efectivo de utilización del bien en la actividad empresarial. Así pues, por ejemplo, se presume que los vehículos y los bienes y servicios accesorios están afectos en la proporción del 50%, aunque es cierto que hay excepciones, donde la presentación de pruebas por una mayor afección permitiría deducir el 100% de la cuota (Artículo 95 de LIVA sobre limitaciones del derecho a deducir).

Existe, a la vez, la denominada regla de prorrata regulada en los artículos 102 a 106 de la LIVA, por la cual “[...] será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho” (art. 102.1 de LIVA). La regla de prorrata la podemos dividir en 2 modalidades distintas:

- Prorrata especial: de aplicación cuando lo solicite el sujeto pasivo o por imposición de la Administración Tributaria porque de la aplicación de la prorrata general hayan distorsiones importantes, teniendo lugar cuando el sumatorio global de las cuotas deducibles en un año resulte superior en un 20% al resultado de la prorrata especial.
- Prorrata general: la aplicación de la prorrata general supone la deducción de las cuotas de IVA Soportadas y se calcula dividiendo el volumen de operaciones que

den derecho a deducción por los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo y multiplicando por 100 el resultado de la división.

Analizando el supuesto de tipos de prorratas para nuestros ejemplos prácticos, imaginemos que nuestra "Empresa" se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocio y las operaciones en el año "n-1" son las siguientes: (Prorrata general)

- Alquiler de viviendas: 15.000€
- Alquiler de locales de negocio: 40.000€

Las operaciones en el año "n" son:

- Alquiler de viviendas: 25.000€
- Alquiler de locales de negocio: 43.000€

El IVA Soportado de estas operaciones ascienda a 1.586€ en los tres primeros trimestres y 197€ en el cuarto trimestre. Cabe destacar que el alquiler de viviendas es una operación exenta sin derecho a deducción, mientras que el alquiler de locales es una operación sujeta y no exenta con derecho a deducción.

En primer lugar, debemos calcular el porcentaje de prorrata del año "n" en función de las operaciones del año "n-1":

$$\% \text{ prorrata} = (\text{Opera con derecho deducción} / \text{total operaciones}) * 100$$

$$\% \text{ prorrata} = (40.000 / 55.000) * 100 = 72,72\% = 73\%$$

Una vez calculado el %, se aplica al IVA Soportado del año "n" para obtener la parte que será deducible en los tres primeros trimestres:

$$1.586 * 73\% = 1.157,78€$$

Es en el cuarto trimestre cuando volvemos a calcular el % de prorrata:

$$\% \text{ prorrata} = (43.000 / 68.000) * 100 = 63,24\% = 63\%$$

$$\text{IVA deducible 4º trimestre: } 197 * 63\% = 124,11€$$

Y regularizamos las deducciones de todo el año:

$$\text{Deducción efectuada: } 1.586 * 73\% = 1.157,73€$$

$$\text{Deducción definitiva: } 1.586 * 63\% = 999,18€$$

$$\text{Exceso deducción..... } 158,55€$$

Deducción aplicable al cuarto trimestre:  $124,11 - 158,55 = -34,44€$  de menor deducción o ingreso.

Lo cual implica a lo largo del año una deducción de:  $1.157,73 - 34,44 = 1.123,29€$ , o lo que es lo mismo:  $(1.586 + 197) * 63\% = 1.783 * 63\% = 1.123,29€$

En el caso de que se aplicara la prorrata especial, solamente podríamos deducir el importe de IVA Soportado perteneciente al alquiler de locales (supongamos que sea 1.123,29€). Cabe destacar que la aplicación de la prorrata especial exige el conocimiento previo dentro de una actividad, del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas soportadas en su

adquisición se pretenda deducir, separando aquellos que se utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir de aquellos bienes y servicios que no dan tal derecho. De forma que, imaginemos que en el mismo ejercicio la empresa compra un edificio con IVA de 380.000€ que va a dedicar a la actividad de arrendamiento de viviendas, que aplicando la prorrata general sería:

$$(1.586+197+380.000)*63\%= 381.783\text{€}$$

En la prorrata especial, como 381.783 es superior a  $1,20 \times 1.123,29$ , el sujeto pasivo está obligado a aplicar la prorrata especial.

El artículo 96 del LIVA contempla, además, exclusiones y restricciones del derecho a deducir, como por ejemplo las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que no se tenga la intención de utilizar en el desarrollo de una actividad económica, aunque con posterioridad puedan estar totalmente afectas a la actividad (joyas, alimentos, espectáculos recreativos...)

Como se ha comentado durante el trabajo, el ejercicio del derecho a la deducción sólo tendrá lugar en la declaración-liquidación relativa al período impositivo, pudiendo ser o bien mensual, o bien la relativa a la última liquidación trimestral anual, o en sucesivos ejercicios, siempre y cuando no haya prescrito el derecho que se establece en cuatro años a partir del nacimiento del mismo (Artículos 99 y 100 del LIVA sobre ejercicio y caducidad, respectivamente, del derecho a la deducción). Las restricciones a la deducción afectarán a la neutralidad del impuesto y, en caso de no deducirse total o parcialmente la cuota del IVA, la incidencia no será únicamente financiera, sino que vendrá afectada por el aumento del valor de adquisición por el importe del impuesto que no fuera deducible, añadiendo a la financiera, una incidencia económica.

## ***4.10- Regímenes Especiales***

### ***4.10.1- Régimen simplificado***

El régimen simplificado es uno de los más importantes entre los regímenes especiales del IVA. Opera en coordinación con el régimen de estimación objetiva de la base imponible del IRPF o módulos. Viene regulado en el Título IX, Capítulo II de la LIVA.

Tributan por este régimen las personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF a las que hace referencia el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, siempre y cuando no ejerzan actividades exentas acogidas al resto de regímenes especiales.

Las cuotas determinadas en este régimen se calculan mediante la aplicación de los índices, signos y módulos fijados mediante Orden Ministerial antes de cada ejercicio. A éstas, denominadas corrientes u ordinarias, se les añade las devengadas o satisfechas por importaciones de bienes, entregas de activos fijos materiales y transmisiones de activos fijos inmateriales, adquisiciones intracomunitarias, y operaciones en las que los sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como

destinatarios de los servicios prestados por no residentes (operaciones individualizadas). Así pues, de las sumas de estas dos, corrientes más individualizadas, saldría parte de la cuota, y hasta un 1% más del importe sobre la cuota soportada podría deducirse en concepto de cuotas de gastos de difícil justificación. El resultado de todas estas operaciones será la cuota derivada del régimen simplificado.

Para estudiar la incidencia del régimen simplificado supondremos como caso práctico la existencia de una empresa con las siguientes características:

Actividad: Industria de la bollería, pastelería y galletas

Epígrafe I.A.E. 419.2

| Actividad: Industrias del pan y de la bollería.<br>Epígrafe I.A.E. 419.1  |                      |                          |   |
|---|----------------------|--------------------------|---|
| Módulo  | Definición           | Unidad                   | Cuota devengada anual por unidad<br>Euros |
| 1   | Personal empleado    | Persona                  | 1.693,54                                  |
| 2   | Superficie del local | Metro cuadrado           | 7,09                                      |
| 3   | Superficie del horno | 100 Decímetros cuadrados | 30,47                                     |
| Cuota mínima por operaciones corrientes: 20% de la cuota devengada por operaciones corrientes.  |                      |                          |   |
| NOTA: La cuota resultante de la aplicación de los signos, índices o módulos anteriores incluye la derivada del ejercicio de las actividades que faculta la nota del epígrafe 644.1 del I.A.E. |                      |                          |   |

Dicha empresa tiene 2 personas asalariadas, con una superficie del local de 40 metros cuadrados y superficie del horno de 2,90:

$$2 \times 1.693,54 = 3.387,08\text{€}$$

$$40 \times 7,09 = 283,60\text{€}$$

$$2,90 \times 30,47 = 88,36\text{€}$$

$$\text{Total: } 3.387,08 + 283,60 + 88,36 = 3.759,04\text{€}$$

De acuerdo con la Orden HAP/2206/2013 el cálculo de las cuotas trimestrales para esta actividad se realiza multiplicando el total anterior por el 9 %. Por lo tanto:

$$3.759,04 \times 9\% = 338,31\text{€}$$

Manteniendo constante todas las variables y teniendo en cuenta que a final de año las cuotas soportadas por operaciones corrientes han sido de 1.250€:

- Cuotas devengadas por operaciones corrientes: 3.759,04
- Cuotas soportadas por operaciones corrientes: 1.250
- Cuotas soportadas de difícil justificación:  $1\% \times 3.759,04 = 37,59$

$$\text{TOTAL: } 3.759,04 - 1.250 - 37,59 = 2.471,45\text{€}$$

La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor entre 2.471,75 y la cuota mínima que es  $3.759,04 \times 20\% = 551,81\text{€}$

Así pues, será la mayor: 2.471,45€, que será la cuota derivada del régimen simplificado, de los cuales se han ingresado en los 3 trimestres 1.014,93€ (338,31\*3), y restarán para el cuarto trimestre 1.456,52€ (2.471,45-1.014,93).

Así pues la incidencia financiera en el régimen simplificado dependerá de la actividad de la empresa. Y aunque las cuotas trimestrales representen el 9% de la cuota devengada por operaciones corrientes, menor sería si se tuvieran en cuenta las cuotas soportadas en cada trimestre y no todas a final de año. De nuevo, en este caso, el impuesto no será neutral y la incidencia no será únicamente financiera dado que el resultado del régimen simplificado no coincidirá con el del régimen general. El IVA devengado por operaciones corrientes se calcula con los módulos, sin atender a las operaciones reales.

Esta incidencia dependerá de la diferencia entre el IVA real devengado por operaciones corrientes y el IVA devengado por operaciones corrientes, que se desprende de los módulos.

#### *4.10.2- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca*

Este régimen es de aplicación voluntaria, con limitaciones, a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que reúnan las condiciones y cumplan con las obligaciones que vienen recogidas en el Título IX, Capítulo III de la LIVA, que recoge los artículos 124 a 134. Quedan excluidas del mismo todas aquellas cuyo volumen de operaciones en el año anterior superase 300.000€, o bien si el total de las operaciones realizadas que hubiesen tributado por éste u otro régimen de IVA superase la cifra de 450.000€ o si sus adquisiciones e importaciones superasen los 300.000€.

Se trata de un régimen de exención plena, sin el deber de presentar autoliquidaciones periódicas por IVA y con derecho a la percepción de una compensación a tanto alzado, fijado por Ley, por el conjunto de las cuotas del IVA que les hayan sido repercutidas.

Analizando el supuesto práctico, imaginemos que nuestra empresa se dedica a la explotación ganadera, y la compra de piensos para su ganado le reporta un gasto anual de 50.000€. La adquisición de alimentos para la nutrición animal está gravada con el tipo reducido del 10%, pero ahora bien, contablemente la empresa no contabilizará dicho importe como un derecho de cobro por parte de la Hacienda, sino que será mayor valor de adquisición, y será la empresa ganadera la que soporte dicho coste, por lo tanto la contabilización de la compra será por valor de 55.000€

|        |       |               |   |       |                   |        |
|--------|-------|---------------|---|-------|-------------------|--------|
| 55.000 | <hr/> | (6XX) Compras | a | <hr/> | (4XX) Proveedores | 55.000 |
|        | <hr/> |               |   | <hr/> |                   |        |

Pero ahora bien, ¿qué sucede en el momento de las ventas? Supongamos que realiza una venta a un distribuidor de carne por valor de 125.000€. Dicha venta vendrá reconocida por un valor superior, ya que este régimen permite aplicar un porcentaje de compensación a tanto alzado y regulado por la Ley, de forma que se asignan los siguientes porcentajes:

- El 9%, respecto de explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio.
- El 7,5%, respecto de explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio.

$125.000 * 1,075 = 134.375€$  será el valor de venta, suponiendo para el comprador un IVA Soportado y deducible del 9.375€

Dichos porcentajes son producto de las estimaciones del órgano estatal correspondiente, lo cual hace, de media para el sector, que las operaciones sean neutras (calculado de un modo estimado), y que todo lo que supondría IVA Soportado se compense con los porcentajes de compensación, por lo tanto, aunque cabría un análisis específico para cada empresa, para poder ver la situación real, la naturaleza del sentido de la compensación debería ser suficiente para entender que no existiría incidencia financiera mayor que la correspondiente a los distintos tiempos entre compra (IVA Soportado, mayor valor de adquisición) y venta (mayor valor de venta por la compensación).

#### *4.10.3- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección*

Este régimen tiene como objeto principal reducir la tributación por el IVA en los casos en que los bienes son adquiridos a personas que en su día no tuvieron derecho a deducir el IVA Soportado, y por lo tanto evitar la doble imposición de los bienes que el empresario revendedor vuelve a introducir en el mercado. Afecta pues, este régimen, a revendedores de bienes usados o muebles de colección, objeto de arte o antigüedades. Viene regulado en el Título IX, Capítulo IV de la LIVA.

El régimen afecta principalmente a la determinación de la base imponible del impuesto, existiendo dos modalidades:

- Determinación operación por operación: La base imponible estará formada por el margen de beneficio aplicado por el revendedor, minorado por la cuota del impuesto que grava la operación, siendo el margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.
- Determinación global: La base imponible estará constituida por el margen de beneficio global para cada período impositivo minorando en el IVA correspondiente a dicho margen, que será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas efectuadas en cada período de liquidación.

Los sujetos pasivos no tienen permitido distinguir, separadamente, el precio del producto del IVA Repercutido, sino que dicha cuota debe entenderse como incluida en el precio total de la operación realizada. El IVA Soportado por las adquisiciones de los bienes, no será deducible.

Analicemos un supuesto práctico para diferenciar este tipo de operaciones con las generales y la incidencia que podría tener. Imaginemos un revendedor de antigüedades que compra durante un año muebles, categorizados conforme dicta la norma, por valor de 37.000€ (IVA Incluido) y los vende por el valor de 89.000€ (IVA incluido). Según la norma de determinación global debemos calcular el margen de beneficio de la operación para llegar a la cuota devengada, esto es:

Margen de beneficio:  $89.000 - 37.000 = 52.000€$   
% Base imponible:  $52.000 / (52.000 + 10.920) * 100 = 82,64\%$   
Cuota devengada:  $52.000 * 82,64\% * 21\% = 9.024,29€$

Si dicha operación estuviera gravada como la norma general:

Compra: 37.000  
Base:  $37.000 / 1,21 = 30.578,51$   
IVA Soportado:  $30.578,51 * 21\% = 6.421,49€$

Venta: 89.000  
Base:  $89.000 / 1,21 = 73.553,72€$   
IVA Repercutido:  $73.553,72 * 21\% = 15.446,28€$

Liquidación:  $15.446,28 - 6.421,49 = 9.024,79€$

La diferencia, por lo tanto de hacerlo de una forma a otra es prácticamente nula. La diferencia de una forma de proceder y la otra radica en que el sujeto pasivo no puede desglosar la diferencia entre el valor y el IVA Repercutido en sus facturas, así como que no puede deducirse el IVA Soportado, por las razones que hemos descrito. Por lo tanto, todo esto conlleva que en cualquier operación marcada dentro de este régimen, la otra parte de la operación es considerada como consumidor final, y la incidencia financiera para el sujeto pasivo sería nula en todo caso, pues no se le reconoce el derecho a deducción.

#### *4.10.4- Régimen especial de las agencias de viajes*

Al igual que el régimen anterior, el de agencias de viajes se basa en la determinación especial de la base imponible. Están sujetas a este régimen las operaciones realizadas por las agencias de viajes que tengan su sede de actividad en el territorio de aplicación del IVA o que mantengan en él un establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se encuentren los destinatarios de los servicios. Viene regulado en el Título IX, Capítulo VI de la LIVA.

Es de obligada aplicación con el objetivo de aplicar una norma uniforme en toda la UE y evitar las devoluciones del IVA Soportado en otros países.

En este régimen, la base imponible queda integrada por el importe total de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. La base imponible podrá determinarse de 2 formas:

- Operación por operación:  
Base Imponible= Lo cobrado al cliente (sin IVA) – adquisiciones en beneficio del viajero (con IVA)
- De forma global:  
Resultado previo= Servicios prestados al cliente (con IVA) – adquisiciones en beneficio del cliente (con Impuestos)  
Base Imponible<sup>16</sup>= Resultado previo \* 100/(100+21)

Debe tenerse en cuenta que este régimen es aplicable a cualquier sujeto pasivo que realice una actividad de organización de viaje, proporcionando a un viajero determinados bienes y servicios a entregar o prestar por terceros, aunque no sea su actividad principal (por ejemplo, la organización de un viaje por parte de una empresa editorial, que ofrece el viaje a sus lectores).

Para entender el marco de este régimen estudiaremos una de las operaciones que supondremos de una empresa que monta un viaje por el extranjero utilizando medios ajenos y actuando en nombre propio frente a los viajeros. Dicho viaje se realiza por los países de Grecia (85% trayecto) y Turquía (15% trayecto) en un autobús de otra compañía, y los costes son los siguientes:

Coste del Hotel en Grecia: 320€  
Coste del Hotel en Turquía: 205€  
Coste del autobús: 400€

La base imponible se calculará por diferencia entre el precio pagado por el viajero (1.250€) y el coste de los servicios, pero se debe tener en cuenta que parte de la operación se realiza fuera de la Unión Europea, con lo que esa parte estará exenta, por lo que debemos separarla (Estimación operación por operación):

Unión Europea:  $320 + (400 * 85\%) = 660€$   
Exterior:  $205 + (400 * 15\%) = 265€$   
Parte no exenta:  $660 / (660 + 265) = 71,35\%$   
Base imponible sujeta y no exenta:  $(1.250 - (660 + 265)) * 71,35\% = 231,89€$

Por lo tanto, una vez sacada la Base Imponible, el IVA Repercutido que debe gravar la empresa por viajero será:  $231,89 * 21\% = 48,70€$ ; Por lo tanto, la empresa deberá cobrar:  $1.250 + 48,70 = 1.298,70€$

En cuanto a la incidencia financiera del presente ejemplo debemos tener claro que la aplicación de la norma general implicaría un mayor IVA Repercutido por valor de 262,50€

---

<sup>16</sup> Resultado negativos: “No obstante, en los supuestos de determinación global de la base imponible, la cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo podrá agregarse a los impuestos a computar en el sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores” (Art. 146.3, LIVA)

(1.250\*21%), lo cual al final no hace más que encarecer el producto y mermar la cuenta de liquidación por tener que pagar un mayor importe a la Hacienda, que si bien es cierto que es nulo, no es nula la capacidad de la empresa para abaratar el coste del servicio por el encarecimiento del IVA, por lo que en principio, el régimen especial para agencias de viajes favorecería en el precio del producto, pero ¿qué sucede con las cuotas soportadas? El artículo 147 sobre Deducciones dice que “Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley. No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero. Por lo tanto, en nuestro caso, no cabría la deducción del IVA Soportado, pues dicho Soportado procede de servicios en beneficio del viajero, y la liquidación del IVA de este periodo, si no se realizara actividad alguna ni operación más sería el correspondiente de multiplicar el IVA Repercutido (48,70€), por tantas personas como participaran del viaje. En el caso de que fuera un autobús de 65 plazas:  $48,70*65=3.165,50€$  a favor de la Hacienda.

Analicemos ahora otro supuesto donde una empresa hotelera ofrece viajes con transportes propios y en su misma cadena de hoteles:

Coste hotel cadena: 358.000€

Coste transporte: 210.000€

Ventas: 568.000€

En este caso, puesto que la empresa emplea medios propios, no podríamos hablar del régimen general, sino que se gravaría por el régimen general, por el 10% (art. 91, LIVA)

IVA:  $(358.000+210.000)*10%=568.000*10%=56.800€$

Y, ¿cuál sería la diferencia si no se tratase de medios propios? Teniendo en cuenta que el precio incorpora un beneficio del 20%, los precios serían los siguientes (IVA incluido) (Estimación global):

Coste hotel: 299.000€

Coste transporte: 175.000€

Ventas: 468.000€ (IVA no incl.)

Resultado previo:  $568.000-299.000-175.000=94.000€$

Base Imponible:  $94.000*100/(100+21)=77.690$

IVA Devengado:  $77.690*21%=16.314,90€$

Por lo tanto, tal y como se ve en este mismo ejemplo, es mucho más beneficioso, especialmente para el precio y resultados, acogerse al régimen especial de agencias de viajes, siempre y cuando se cumplan los requisitos que dicta la Ley. La incidencia financiera radicaría como en el resto de los ejemplos en la capacidad de poder compensar lo antes posible el IVA Soportado y Deducible, cosa que, en el caso de disponer de medios propios saldrían menores cuotas, lo cual sería más beneficioso financieramente hablando, pero menos ventajoso a la hora de la liquidación. Lo contrario ocurriría para los acogidos a este régimen especial, donde el IVA Soportado no sería deducible cuando procediera de servicios

para beneficio del viajero, lo cual significa que no tendría incidencia financiera por ser mayor coste del producto, motivando pues la incidencia económica o de resultado, pero en ningún caso la financiera.

#### 4.10.5- Régimen especial del recargo de equivalencia

El régimen especial del recargo de equivalencia se trata de un régimen que permite simplificar las obligaciones formales de los comerciantes minoristas trasladando la obligación tributaria estimada de ingresar las cuotas de IVA a quien ha realizado la venta de los productos, es decir, al proveedor del comerciante minorista. Viene regulado en el Título IX, Capítulo VII de la LIVA.

Para entender las particularidades de este régimen y poder analizar la incidencia financiera, supongamos un comerciante minorista<sup>17</sup> que dedica más del 80% de sus ventas a consumidores finales y ha informado a su proveedor de que se encuentra en el régimen especial del recargo de equivalencia. Identifiquemos 3 actividades distintas, para tres comerciantes en las mismas condiciones y veamos la repercusión:

- Venta de periódicos.

El proveedor de periódicos le hace llegar diariamente todos los periódicos para su venta y cada mes le hace llegar la factura por los mismos:

Periódicos: 300€

IVA (4%): 12

Recargo de equivalencia (0,5%): 1,5

TOTAL FRA.: 313,50€

El proveedor le pasa al minorista la factura incluyendo el recargo de equivalencia correspondiente a los productos de IVA al tipo reducido del 4%, lo cual le permite no tener que hacer las declaraciones por el IVA, y de esta forma cobrar el IVA en sus ventas sin tener que ingresarlo posteriormente, ni tener que deducirse el IVA soportado ni, lógicamente, el recargo de equivalencia.

Pero, ¿qué sucedería si no pudiera optar por esta forma de gestionar el impuesto?

Total FRA.:  $300+12= 312€$

Total Ventas:  $390€ + IVA (4\%)= 390+15,60= 405,60€$

Liquidación:  $15,60-12= 3,60€$

| Tipo/Régimen           | RE Recargo Equivalencia | R general |
|------------------------|-------------------------|-----------|
| <b>COBROS</b>          | 405,60                  | 405,60    |
| <b>PAGOS</b>           | 313,50                  | 312       |
| <b>DIFERENCIA</b>      | 92,10                   | 93,60     |
| <b>Liquidación IVA</b> | 0                       | -3,60     |
| <b>TOTAL</b>           | 92,10                   | 90,00     |

Tabla 7: Recopilación de datos del Supuesto práctico de sobre venta de periódicos en el Supuesto Especial del Recargo de Equivalencia. Elaboración Propia.

<sup>17</sup> Damos por entendido que cumple los requisitos y como comerciante minorista se dedica a la venta de productos que adquiere de su proveedor, sin transformación alguna y conforme dicta el artículo 149 de la LIVA.

Así pues, como queda demostrado en el presente supuesto, teniendo en cuenta que el margen de beneficio del minorista es del 30% sobre la factura (sin IVA) del proveedor, el minorista estaría sacando una mayor diferencia por el Régimen general que por el Régimen especial del recargo de equivalencia, pero como se debe de tener en cuenta que debe realizar declaración de IVA (por el régimen general), la diferencia entre deducible y devengado le obliga a realizar un ingreso de 3,60€ a la Hacienda, lo que provoca que el total sea mayor por el régimen especial que por el general.

- Venta de semillas.

El proveedor de semillas le hace llegar semanalmente todos los pedidos para su venta y cada mes le hace llegar la factura por los mismos:

Pedidos semillas: 300€

IVA (10%): 30

Recargo de equivalencia (1,40%): 4,20€

TOTAL FRA.: 334,20€

Ingresos: 390+IVA (10%)= 390+39= 429€

| Tipo/Régimen           | RE Recargo Equivalencia | R general |
|------------------------|-------------------------|-----------|
| <b>COBROS</b>          | 429                     | 429       |
| <b>PAGOS</b>           | 334,20                  | 330       |
| <b>DIFERENCIA</b>      | 94,80                   | 99        |
| <b>Liquidación IVA</b> | 0                       | -9        |
| <b>TOTAL</b>           | 94,80                   | 90,00     |

Tabla 8: Recopilación de datos del Supuesto práctico de sobre venta de semillas en el Supuesto Especial del Recargo de Equivalencia. Elaboración Propia.

- Venta de bebidas alcohólicas

El proveedor de bebidas alcohólicas le hace llegar semanalmente todos los pedidos para su venta y cada mes le hace llegar la factura por los mismos:

Pedidos bebidas alcohólicas: 300€

IVA (21%): 63

Recargo de equivalencia (5,20%): 15,60€

TOTAL FRA.: 378,60€

Ingresos: 390+IVA (21%)= 390+81,90= 471,90€

| Tipo/Régimen           | RE Recargo Equivalencia | R general |
|------------------------|-------------------------|-----------|
| <b>COBROS</b>          | 471,90                  | 471,90    |
| <b>PAGOS</b>           | 378,60                  | 363       |
| <b>DIFERENCIA</b>      | 93,30                   | 108,90    |
| <b>Liquidación IVA</b> | 0                       | -18,90    |
| <b>TOTAL</b>           | 93,30                   | 90,00     |

Tabla 9: Recopilación de datos del Supuesto práctico de sobre venta de bebidas alcohólicas en el Supuesto Especial del Recargo de Equivalencia. Elaboración Propia.

Como se recoge, en todos los supuestos desarrollados se observa cómo es en cualquier caso más favorable el recargo de equivalencia<sup>18</sup> respecto al régimen general, pero ahora bien, ¿cuál es la incidencia financiera en todos los casos? Observamos que en el régimen especial no cabe posibilidad de deducción, ni por el IVA soportado ni por el recargo con lo que por definición deberíamos entenderlo como un mayor coste de la operación, significando una incidencia económica o de resultado por la parte del gasto, pero como se ha visto en los ejemplos, no cabe posibilidad tampoco de ingreso del devengado, lo cual facilita el problema e independientemente del momento del cobro o del pago ambos conceptos de IVA suponen mayor ingreso o coste del producto, siendo siempre favorable al minorista. No ocurriría así en el régimen general, donde volvemos a la problemática de los plazos, que aunque si bien es cierto que no depende tanto el resultado del porcentaje de beneficio<sup>19</sup>, pues no hay afección final en el tributo por compensación de cuotas, la liquidación del IVA provoca un menor resultado.

En conclusión, el IVA se soporta cuando se paga al proveedor, y se recupera con la venta al minorista, normalmente al contado. Suponiendo que el margen comercial estuviera igualado al recargo de equivalencia, la incidencia financiera dependerá del periodo de rotación de las mercancías y del plazo de pago al proveedor (al que además del precio de la mercancía se le pagará el IVA), que aunque en nuestro caso analizado, la incidencia sea nula, no ocurrirá siempre lo mismo.

#### *4.10.6- Régimen especial de grupo de entidades*

El régimen especial de grupo de entidades es el aplicable a los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Tanto la entidad dominante como las dependientes están obligadas a cumplir con las notas del artículo 167 de la LIVA excepto a lo referido al pago de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución. Con este régimen deben presentar declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo ingresando o compensado, o solicitando la devolución, que proceda. Viene regulado en el Título IX, Capítulo IX de la LIVA.

Veamos de forma práctica la repercusión de este régimen y su incidencia financiera:

Imaginemos que nuestra empresa participa en otra denominada X en el 75%, y ambas sociedades cumplen los requisitos aplicables al régimen especial de grupo de entidades. El modelo de liquidación que realizan estas empresas es el 322 de periodicidad mensual, y el 19 de febrero presentaron la siguiente situación:

Modelo 322 "Empresa"

IVA Devengado: 5.000€

IVA Deducible: 2.000€

Resultado autoliquidación: 3.000€

---

<sup>18</sup> Aunque sea así para los supuestos prácticos expuestos, en cualquier caso dependerá del margen comercial aplicado, con lo que las conclusiones de este ejemplo no serán las mismas para cualquier caso.

<sup>19</sup> Se hace aquí mención al porcentaje de beneficio, que en nuestro caso se ha escogido el 30% sobre la factura sin IVA del proveedor, porque debe entenderse que el porcentaje del recargo de equivalencia es una estimación estudiada sobre los resultados de las empresas que se dedican a las distintas actividades, pues de lo contrario podrían salir beneficios sustanciales por la forma de actuar ante la elección de un régimen a otro.

Modelo 322 "X"

IVA Devengado: 3.000€

IVA Deducible: 4.500€

Resultado autoliquidación: -1.500€

El 20 de febrero, la entidad dominante "Empresa" presentará una autoliquidación mensual en el Modelo agregado 353, en la que integrará los resultados de las autoliquidaciones anteriores como sigue:

SOCIEDAD "EMPRESA" (dominante) Resultado (casilla 64 Modelo 353)

3.000€

SOCIEDAD "X" (dependiente) Resultado (casilla 64 Modelo 353)

-1.500€

Resultado autoliquidación: 1.500€

Será, por lo tanto, la empresa dominante la que realice el ingreso correspondiente, de 1.500€ a la Administración, resultado que después ambas empresas consolidarán. Pero, ¿cuál es la incidencia financiera en este caso? Básicamente, lo que permite dicho régimen es la capacidad de realizar la declaración de IVA de forma conjunta, por lo que en los casos en los que sea posible compensar saldos positivos y negativos, la agregación de los saldos de las distintas declaraciones será favorable para el grupo, lo cual significa que si la declaración es positiva surgirá la obligación de pagar inmediatamente, pero ahora bien, si hubieran saldos negativos que se compensaran con los positivos, la empresa con saldos negativos no tendría que esperar los comentados 6-8 meses hasta la devolución del saldo (en caso de no pedir compensación), lo cual elimina la incidencia financiera de una para compensarla inmediatamente con declaraciones positivas del resto de entidades del grupo, y así reducir la cuota a pagar. En cualquier caso, una autoliquidación negativa del grupo tendría la misma repercusión que de forma individual, pues en caso de devolución del importe, la demora sería la misma que la analizada en puntos anteriores y en algunos casos, este régimen, permitiría reducir dichas liquidaciones, negativas, gracias a la compensación con otras, positivas, del resto de sociedades.

#### *4.10.7- Régimen especial del criterio de caja*

El régimen especial del criterio de caja, en adelante RECC, se introduce de acuerdo con la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, y viene regulado en el Título IX, Capítulo X, artículos 163 decies a 163 sexiesdecies de la LIVA.

En el régimen general, el devengo del IVA se produce en el momento en que se realiza la entrega del bien o prestación del servicio, sin embargo, con el régimen especial del criterio de caja el devengo<sup>20</sup> se produce en el momento del cobro y, de forma paralela, el derecho a deducción surgirá con el pago.

Analizaremos la incidencia financiera que pueda tener este régimen a través de un supuesto práctico:

Imaginemos que nuestra empresa cumple con los requisitos establecidos en la normativa del RECC, y sus operaciones en el ejercicio económico inmediatamente anterior al de la implantación del RECC fue inferior a dos millones de euros, y los cobros en efectivo respecto a un mismo destinatario y en año natural no superan la cantidad de 100.000€. Durante el año 2014 adquiere mercancías en el primer trimestre por valor de 129.000€, la mitad del precio se paga el 5 de agosto de 2.014 y el resto de 5 de agosto de 2.016 ¿Cuál sería la incidencia?

El devengo, como marca la norma para todas las entidades acogidas al RECC, se produce el día 5 de agosto, que será cuando tenga derecho a la deducción, en este caso por valor de 13.545€ ( $21\% \cdot 129.000 / 2$ ), y el resto, 13.545€ se los podrá deducir el 31 de diciembre de 2.015, tal y como dicta la Ley. Si bien la incidencia es menor que en el régimen general, no debemos olvidar que está expuesto a la demora de devolución ya analizada en otros puntos.

Para continuar con el análisis de resultados e incidencia financiera del RECC, realizaremos un análisis comparativo que parte de los 4 primeros supuestos analizados en el análisis de los plazos comerciales, para poder comparar sobre un caso real, la afección e incidencia financiera y sobre la caja real de la empresa, para ello cogeremos los mismos datos, y lo único que variarán serán las cuotas de las liquidaciones, las cuales no se devengarán hasta el pago o el cobro de las facturas:

SUPUESTO: 90/80 [CUADROS 1, 2 Y 11]

|                        | TRIMESTRE 1                  | TRIMESTRE 2                            | TRIMESTRE 3                      | TRIMESTRE 4                          |
|------------------------|------------------------------|--|----------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032                     | 2173,644                               | 4649,183                         | 6520,932                             |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455                    | 3064,23425                             | 7616,81085                       | 10943,69375                          |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865                   | 890,59025                              | 2967,62785                       | 4422,76175                           |
| <b>Cobros</b>          | 0,00                         | 2103,6455                              | 5167,87975                       | 12784,6906                           |
| <b>Pagos</b>           | 0,00                         | 3992,032                               | 6165,676                         | 10814,859                            |
| <b>Rtdo caja</b>       | 0,00                         | -1888,3865                             | 890,59025                        | 2967,62785                           |
| <b>IVA</b>             | <b>0,00</b>                  | <b>-327,7365</b>                       | <b>154,56525</b>                 | <b>515,04285</b>                     |
| <b>IVA Soportado</b>   | 0,00                         | 692,832                                | 377,244                          | 806,883                              |
| <b>IVA Repercutido</b> | 0,00                         | 365,0955                               | 531,80925                        | 1321,92585                           |
| <b>Resultado</b>       | <b>0,00</b><br><b>(0,00)</b> | <b>-1.560,66</b><br><b>(-1.888,39)</b> | <b>736,03</b><br><b>(890,59)</b> | <b>2.452,59</b><br><b>(2.625,76)</b> |

Tabla 11: Recopilación de datos del Supuesto 1 de Plazos Comerciales para el RECC. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

<sup>20</sup> El RECC aplica en todo caso una fecha límite del devengo de las operaciones en el 31 de diciembre del año inmediatamente posterior.

SUPUESTO 2: 30/20 [CUADROS 3, 4 Y 12]

|                        | TRIMESTRE 1                         | TRIMESTRE 2                        | TRIMESTRE 3                          | TRIMESTRE 4                          |
|------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032                            | 2173,644                           | 4649,183                             | 6520,932                             |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455                           | 3064,23425                         | 7616,81085                           | 10943,69375                          |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865                          | 890,59025                          | 2967,62785                           | 4422,76175                           |
| <b>Cobros</b>          | 1228,15                             | 2363,83785                         | 6566,21625                           | 8667,40545                           |
| <b>Pagos</b>           | 3509                                | 1449,096                           | 4407,667                             | 5071,836                             |
| <b>Rtdo caja</b>       | -2280,85                            | 914,74185                          | 2158,54925                           | 3595,56945                           |
| <b>IVA</b>             | <b>-395,85 €</b>                    | <b>158,75685</b>                   | <b>374,62425</b>                     | <b>624,02445</b>                     |
| <b>IVA Soportado</b>   | 609                                 | 251,496                            | 764,967                              | 880,236                              |
| <b>IVA Repercutido</b> | 213,15                              | 410,25285                          | 1139,59125                           | 1504,26045                           |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1.885</b><br><b>(-2.280,85)</b> | <b>1.151,83</b><br><b>(914,74)</b> | <b>1.783,93</b><br><b>(2.021,02)</b> | <b>2.971,55</b><br><b>(2.971,55)</b> |

Tabla 12: Recopilación de datos del Supuesto 2 de Plazos Comerciales para el RECC. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

SUPUESTO 3: 20/10 [CUADROS 5, 6 Y 13]

|                        | TRIMESTRE 1                         | TRIMESTRE 2                      | TRIMESTRE 3                          | TRIMESTRE 4                          |
|------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>Gastos</b>          | 3992,032                            | 2173,644                         | 4649,183                             | 6520,932                             |
| <b>Ingresos</b>        | 2103,6455                           | 3064,23425                       | 7616,81085                           | 10943,69375                          |
| <b>Rtdo devengo</b>    | -1888,3865                          | 890,59025                        | 2967,62785                           | 4422,76175                           |
| <b>Cobros</b>          | 1228,15                             | 2363,83785                       | 6566,21625                           | 9893,09915                           |
| <b>Pagos</b>           | 3509                                | 1449,096                         | 4407,667                             | 5796,384                             |
| <b>Rtdo caja</b>       | -2280,85                            | 914,74185                        | 2158,54925                           | 4096,71515                           |
| <b>IVA</b>             | <b>-395,85</b>                      | <b>158,75685</b>                 | <b>374,62425</b>                     | <b>711,00015</b>                     |
| <b>IVA Soportado</b>   | 609                                 | 251,496                          | 764,967                              | 1005,984                             |
| <b>IVA Repercutido</b> | 213,15                              | 410,25285                        | 1139,59125                           | 1716,98415                           |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1.885</b><br><b>(-2.280,85)</b> | <b>755,98</b><br><b>(914,74)</b> | <b>2.021,02</b><br><b>(2.021,02)</b> | <b>3.385,72</b><br><b>(3.385,72)</b> |

Tabla 13: Recopilación de datos del Supuesto 3 de Plazos Comerciales para el RECC. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

SUPUESTO 4: 0/0 [CUADROS 7, 8 Y 14]

|                     | TRIMESTRE 1 | TRIMESTRE 2 | TRIMESTRE 3 | TRIMESTRE 4 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Gastos</b>       | 3992,032    | 2173,644    | 4649,183    | 6520,932    |
| <b>Ingresos</b>     | 2103,6455   | 3064,23425  | 7616,81085  | 10943,69375 |
| <b>Rtdo devengo</b> | -1888,3865  | 890,59025   | 2967,62785  | 4422,76175  |
| <b>Cobros</b>       | 2103,6455   | 3064,23425  | 7616,81085  | 10943,69375 |
| <b>Pagos</b>        | 3992,032    | 2173,644    | 4649,183    | 6520,932    |
| <b>Rtdo caja</b>    | -1888,3865  | 890,59025   | 2967,62785  | 4422,76175  |

|                        |                                      |                                  |                                    |                                    |
|------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| <b>IVA</b>             | <b>-327,7365</b>                     | <b>154,56525</b>                 | <b>515,04285</b>                   | <b>767,58675</b>                   |
| <b>IVA Soportado</b>   | 692,832                              | 377,244                          | 806,883                            | 1131,732                           |
| <b>IVA Repercutido</b> | 365,0955                             | 531,80925                        | 1321,92585                         | 1899,31875                         |
| <b>Resultado</b>       | <b>-1560,65</b><br><b>(-1888,39)</b> | <b>736,03</b><br><b>(890,59)</b> | <b>2452,59</b><br><b>(2625,76)</b> | <b>3655,18</b><br><b>(3655,18)</b> |

Tabla 14: Recopilación de datos del Supuesto 4 de Plazos Comerciales para el RECC. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

El fracaso en la aplicación de este régimen, después de llevar casi un año en vigor, lo podemos fundar en las complicaciones del mismo, tanto por las obligaciones, como por ejemplo de registro de facturas, con fechas de pago o cobro, o por la imposición a las empresas destinatarias de las operaciones facturadas, las cuales están obligadas a aplicar el mismo régimen, pues viene indicado en las facturas que reciben, lo que significa que no solo debe aplicarse al sistema del régimen el que se acoge a él, sino también quién recibe facturas de éste (clientes), o emite facturas a éste (proveedores), por las facturas que completaran las relación. Es decir, si una empresa contrata a otra acogida a este régimen, la primera no podrá deducir el IVA Soportado hasta que no abone al proveedor la factura. Además, la existencia de una fecha máxima (nota 18) implica que el plazo para reclamar el IVA Devengado ya no sería de seis meses desde la fecha de emisión, sino que debería esperar al 31 de diciembre del posterior ejercicio económico, cosa que puede llevaría a tener un derecho con la Administración que llegue a superar los dos años lo cual tendría una incidencia financiera y perjuicio económico que podría considerarse como grave o muy grave para una PYME. Y como detalle final, la aplicación del régimen, obliga al acogido a seguir en él durante tres años, a excepción de aquellos casos en que se acogiera a la renuncia del presente régimen, que podría hacerse en cualquier momento, atendiendo a los plazos de la norma, teniendo la renuncia una validez mínima de tres años.

#### **4.11- Liquidación mensual de IVA**

Desde el año 2009, los sujetos pasivos del IVA pueden solicitar las devoluciones mensualmente sin necesidad de esperar a que acabe el año fiscal. Esta opción está regulada por el Real Decreto 2126/2008 de 26 de diciembre, que determina el procedimiento a seguir.

Para poder tener derecho a la devolución mensual las empresas deben inscribirse con carácter previo en el registro de devolución mensual, de forma que se abre a la mayoría de los sujetos pasivos que deben tributar por el IVA, independientemente de la naturaleza de los mismos y sin necesidad de que sean empresas exportadoras. Las solicitudes de inscripción en este registro se presentan en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deben surtir efectos, adquiriendo el derecho, en el mes de enero posterior, a liquidar el IVA con periodicidad mensual y presentando las autoliquidaciones únicamente por vía telemática.

Esta nueva forma de proceder desde el 1 de enero de 2009 permite a las empresas evitar el coste financiero que supone el diferimiento en la percepción de las liquidaciones de IVA a su favor, sobre todo en aquellos casos en que se comienza la actividad o se realiza una inversión fuerte.

El supuesto sobre esta forma de proceder ya se ha comentado en el punto 4.3 sobre operaciones exentas, más concretamente en el punto referido a las exportaciones, con lo que la incidencia financiera sería la misma que la comentada en dicho punto.

## 5- Resultados

### *Resultados en plazos comerciales<sup>21</sup>*

Hemos analizado cada uno de los trimestres del ejemplo simulado para diversos plazos, pero ¿cuál es la incidencia financiera del IVA?

#### Análisis general:

En el primero de los trimestres de todos los supuestos (a excepción del quinto que toma de tipo el 0%), con resultados a favor de la empresa, la liquidación negativa da el derecho a la empresa a exigir la devolución, o no, del importe como consecuencia de bases de IVA Soportado mayores que las bases de IVA Devengado, lo cual, hemos comentado que se traduce en un resultado teórico<sup>22</sup> final positivo, pero no es del todo cierto, ya que la administración exige las liquidaciones y pagos a su favor los 20 primeros días después de cada trimestre vencido (abril, julio, octubre y enero<sup>23</sup>), pero no ocurre lo mismo para las devoluciones, que suelen tardar en hacerse efectivas unos 6-8 meses de media. Sin embargo, no se permite la petición de devolución de bases negativas hasta el final del año (liquidación del cuarto trimestre), lo cual quiere decir que el resultado será una compensación que beneficie en trimestres posteriores.

En cada uno de los supuestos, a excepción del primero, se observa cómo el primero de los trimestres resulta negativo, básicamente por la diferencia en el aprovisionamiento de materias primas para el desarrollo de la actividad de la empresa y las ventas, lo cual unido a los plazos comerciales provoca que surjan las diferencias significativas en los resultados en la caja, y con ello que las necesidades financieras de la empresa difieran.

En las filas denominadas “Merma” se encuentran los porcentajes de la afeción del IVA sobre los flujos de caja correspondientes, no por el criterio del devengo sino por lo que realmente supone una

---

<sup>21</sup> No se toma en cuenta en este apartado las situaciones en que una empresa demanda un aplazamiento en el pago del impuesto por ser actuaciones especiales y muy personales en la situación de la empresa y su relación con la Hacienda. Tampoco se especifica nada sobre el régimen especial del criterio de caja ni de la liquidación mensual del IVA por haber, en el presente trabajo, dos puntos concretos para cada uno de esos temas.

<sup>22</sup> Llámese “resultado teórico” por ser meramente teórico y no práctico, ya que como se explica a continuación de las citadas palabras, la Administración tarde entre 6 y 8 meses, de media, en hacer efectiva la devolución del exceso en la liquidación en aquellos casos en que la empresa solicite la devolución, mermando si cabe, un poco más la caja por la falta de inmediatez en el cobro de la devolución del impuesto. Dicha petición de devolución, sólo se puede realizar en la liquidación del cuarto trimestre, correspondiente a la última del año.

<sup>23</sup> La liquidación del cuarto trimestre del año se realiza entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente.

entrada de capital, por ello la “Merma” en el supuesto 4 corresponde al tipo impositivo modificado del impuesto<sup>24</sup>. Esto ocurre porque los plazos de pago y cobro son inherentes e inmediatos al momento de la compra/venta, por lo que sí que hay entrada en caja que pueda cubrir el obligado pago del impuesto en el momento de la liquidación, por lo que el efecto del IVA sí es nulo para la empresa en este caso. Y, como se ve en el Supuesto 5, el efecto sobre la caja es igual, no difiere, el IVA en este caso, no perjudica a la estructura financiera de la empresa.

Todos aquellos casos en los que la “Merma” es negativa (Supuesto 1, merma 1 2T: -8,19%) refuerzan el concepto negativo de afección del IVA sobre la capacidad financiera de la empresa, pues ocurre cuando los resultados de los flujos de caja son negativos y, el IVA, obtiene una base positiva (a favor de la administración), lastrando todavía más la caja.

| SUPUESTOS      | Trimestre 1                                 | Trimestre 2                           | Trimestre 3                        | Trimestre 4                        |
|----------------|---|---------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Supuesto 1     | <b>327,74</b><br><b>(0,00)<sup>25</sup></b> | <b>-2042,95</b><br><b>(-1.888,39)</b> | <b>375,55</b><br><b>(548,72)</b>   | <b>2200,04</b><br><b>(2200,04)</b> |
| <i>Merma 1</i> | 0,00%<br>(0,00%)                            | -8,19%<br>(0,00%)                     | 57,83%<br>(48,42%)                 | 25,87%<br>(25,87%)                 |
| Supuesto 2     | <b>-1.953,11</b><br><b>(-2280,85)</b>       | <b>760,18</b><br><b>(914,74)</b>      | <b>1643,51</b><br><b>(1816,68)</b> | <b>2827,98</b><br><b>(2827,98)</b> |
| <i>Merma 2</i> | 14,37%<br>(12,56%)                          | 16,90%<br>(0,00%)                     | 23,86%<br>(22,09%)                 | 21,35%<br>(21,35%)                 |
| Supuesto 3     | <b>-1.953,11</b><br><b>(-2280,85)</b>       | <b>760,18</b><br><b>(914,74)</b>      | <b>1643,51</b><br><b>(1816,68)</b> | <b>3329,13</b><br><b>(3329,13)</b> |
| <i>Merma 3</i> | 14,37%<br>(12,56%)                          | 16,90%<br>(0,00%)                     | 23,86%<br>(22,09%)                 | 18,74%<br>(18,74%)                 |
| Supuesto 4     | <b>-1560,65</b><br><b>(-1888,39)</b>        | <b>736,03</b><br><b>(890,59)</b>      | <b>2452,59</b><br><b>(2625,76)</b> | <b>3655,18</b><br><b>(3655,18)</b> |
| <i>Merma 4</i> | 17,36%<br>(14,79%)                          | 17,36%<br>(0,00%)                     | 17,36%<br>(16,40%)                 | 17,36%<br>(17,36%)                 |
| Supuesto 5     | <b>-1560,65</b><br><b>(-1560,65)</b>        | <b>736,03</b><br><b>(736,03)</b>      | <b>2452,59</b><br><b>(2452,59)</b> | <b>3655,18</b><br><b>(3655,18)</b> |
| <i>Merma 5</i> | 0,00%<br>(0,00%)                            | 0,00%<br>(0,00%)                      | 0,00%<br>(0,00%)                   | 0,00%<br>(0,00%)                   |

Tabla 7: Recopilación de datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

<sup>24</sup> Se entiende como impuesto modificado el porcentaje que supone de calcular el impuesto sobre la base de caja con el efecto del impuesto incluido [-1.560,65 = -1.888,3865+327,7365; -327,7365/-1.88,3865= 17,36%; 21%\*(-1.560,65)=-327,7365]

<sup>25</sup> Atendiendo a la práctica del IVA, la devolución de la liquidación negativa no sería una opción en el primero de los trimestres, lo cual provoca un salgo de caja de cero. El resultado será una compensación en el segundo trimestre, minimizando la incidencia financiera, quedando la caja (necesidad de capital) en -1.715,21. Los datos entre paréntesis sería los resultados reales una vez tenido en cuenta el factor compensación, limitado a la cuota de cada trimestre.

### Análisis específico:

- Supuesto 1: En el primero de los trimestres surge, como consecuencia de un mayor IVA Deducible que Devengado, una diferencia a favor de la empresa por importe de 327,74 que compensará en el siguiente trimestre. En el trimestre 2 los flujos de caja negativos se ven aumentados por el pago del impuesto debido a una base a favor de la Administración. A partir del tercer trimestre encontramos la situación corriente de la afección e incidencia del IVA, donde observamos cómo el pago del Impuesto significa una merma del resultado llegando a provocar una reducción del mismo del 57,83% y del 25,87% en el cuarto trimestre (40 y 8 puntos porcentuales, respectivamente, por encima de la carga del impuesto), dichos porcentajes sería del 48,42% y del 25,87% teniendo en cuenta la compensación de las bases negativas (a favor de la empresa) de trimestres anteriores.
- Supuesto 2 y 3: Los supuestos 2 y 3 reflejan unos resultados muy parecidos, provocados, básicamente, por la insignificante variación en los plazos comerciales simulados. En este caso, observamos cómo en el primer trimestre las bases Deducibles, mayores a las Devengadas permiten un resultado en la liquidación a favor de la empresa, permitiendo reducir el flujo de caja negativo en un 14,37%, pero que al igual que en el supuesto anterior, se trata de un resultado teórico, pues la devolución no se permite hasta la última liquidación, con lo que la empresa se acogería a la compensación para posteriores trimestres. En los ulteriores trimestres, el efecto de la liquidación será a favor de la Administración, con lo que el problema será de nuevo la excesiva repercusión del impuesto sobre el resultado, que no se queda en el 21% (17,36% modificado), sino que en términos modificados llega al 22,09% en el tercer trimestre y al 18,74% en el cuarto trimestre (suponiendo un esfuerzo mucho mayor al del Impuesto, en concreto, 28,35% en el tercer trimestre (31,34% si no tuviéramos derecho a la compensación) y 23,06% en el cuarto trimestre, un 8% y 2% más respectivamente, sobre una base del 21%)
- Los dos últimos supuestos (4 y 5) son el reflejo de cuándo el Impuesto es realmente nulo para la empresa, y esto ocurre cuando los plazos comerciales son 0 días para cobros y pagos, o el tipo del IVA es del 0%, extinguiéndose completamente el problema que se analiza en el presente trabajo. La merma en el supuesto 4, es igual al ya comentado impuesto modificado (véase nota 8), que no es más que el impuesto al que se hace frente sin incidencia financiera alguna, pues ya viene recogido, su efecto, en el precio que se cobra y se paga en el mismo momento “t” de la realización de la compra/venta.

En resumidas cuentas, sí que se aprecia una diferencia en la estructura financiera basada en las desigualdades de los plazos comerciales, lo cual implica en la mayoría de las ocasiones un mayor esfuerzo financiero, con una repercusión negativa en la caja, suponiendo el impuesto no únicamente

el 21% sino que la carga financiera, puede llegar, una vez tenidas en cuenta las compensaciones, hasta el 93,86% en el peor de los casos:

| SUPUESTOS  | Trimestre 1 | Trimestre 2 | Trimestre 3 | Trimestre 4 |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Supuesto 1 | -           | -8,19%      | 93,86%      | 34,89%      |
| Supuesto 2 | -           | 16,90%      | 28,35%      | 27,14%      |
| Supuesto 3 | -           | 16,90%      | 28,35%      | 23,06%      |
| Supuesto 4 | -           | 17,36%      | 19,62%      | 21,00%      |
| Supuesto 5 | 0,00%       | 0,00%       | 0,00%       | 0,00%       |

Tabla 8: Porcentajes de incidencia que supone el Impuesto sobre el Valor Añadido. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

| SUPUESTOS  | Trimestre 1 | Trimestre 2 | Trimestre 3 | Trimestre 4 |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Supuesto 1 | 0,00        | -1.888,39   | 548,72      | 2200,04     |
| Supuesto 2 | -2280,85    | 914,74      | 1816,68     | 2827,98     |
| Supuesto 3 | -2280,85    | 914,74      | 1816,68     | 3329,13     |
| Supuesto 4 | -1888,39    | 890,59      | 2625,76     | 3655,18     |
| Supuesto 5 | -1560,65    | 736,03      | 2452,59     | 3655,18     |

Tabla 9: Resultados trimestrales de caja. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

| SUPUESTOS  | Trimestre 1 | Trimestre 2 | Trimestre 3 | Trimestre 4 |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Supuesto 1 | -1560,65    | 2.624,42    | 1903,87     | 1455,14     |
| Supuesto 2 | 720,2       | -178,71     | 635,91      | 827,2       |
| Supuesto 3 | 720,2       | -178,71     | 635,91      | 326,05      |
| Supuesto 4 | 327,74      | -154,56     | -173,17     | 0           |
| Supuesto 5 | 0           | 0           | 0           | 0           |

Tabla 10: Diferencia de la caja cogiendo como base el supuesto 5 de inexistencia de IVA. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

Observamos en la “Tabla 9” lo que sucedería en caso de no existir el Impuesto sobre el Valor añadido, o que éste tuviera un tipo del 0%, quedando en rojo los trimestres en que los resultados serían peores, y en verde los que la inexistencia del IVA mejoraría la caja.

| SUPUESTOS  | Trimestre 1 | Trimestre 2 | Trimestre 3 | Trimestre 4 |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Supuesto 1 | -1888,39    | 2.778,98    | 2077,04     | 1455,14     |
| Supuesto 2 | 392,46      | -24,15      | 809,08      | 827,2       |
| Supuesto 3 | 392,46      | -24,15      | 809,08      | 326,05      |
| Supuesto 4 | 0           | 0           | 0           | 0           |
| Supuesto 5 | -327,74     | 154,56      | 173,17      | 0           |

Tabla 11: Diferencia de la caja cogiendo como base el supuesto 4, con plazos comerciales de 0 días. Datos recogidos de los resultados del archivo Excel. Elaboración Propia.

La “Tabla 10” recoge las mejoras (verde) o empeoramientos (rojo) en la caja, por diferencia de los resultados de la “Tabla 8”. Se observa que los resultados en rojo son claramente menores que los verdes, minimizando los empeoramientos y observando la verdadera incidencia, que supondría en cualquier empresa un importante ahorro financiero, y capacidad de autofinanciación.

#### *Resultados en exenciones limitadas*

En el caso de las exenciones limitadas, en comparación con las condiciones normales<sup>26</sup>, los resultados obtenidos serían los siguientes:

| SUPUESTOS            | Rtdo operación comercial (Bº) | Rtdo (Bº)/Operaciones | BDI <sup>27</sup> | Merma financiera <sup>28</sup> |
|----------------------|-------------------------------|-----------------------|-------------------|--------------------------------|
| Condiciones normales | 3.103,65                      | 31,03%                | 2.172,55          | -                              |
| Exención limitada    | 1.655,28                      | 16,55%                | 1.158,70          | 46,60%                         |
| Diferencias          | -1.448,37                     | -14,48%               | -1.013,85         | -46,60%                        |

*Tabla 12: Resultados del supuesto práctico sobre exenciones limitadas. Elaboración Propia.*

Mientras que en condiciones normales el resultado, o beneficio, de la operación hubiera sido de 2.172,55€ después de aplicado un Impuesto sobre Sociedades del 30%, en el caso de la exención limitada, la no deducibilidad del IVA soportado provoca que el beneficio sea menor, 1.158,70€. En comparación con lo que se hubiera obtenido en las condiciones normales, la exención limitada provoca una incidencia económica, que no financiera, negativa del 46,60%, es decir, ceteris paribus, el flujo de caja será de un 46,60% menor en el caso de las operaciones con exención limitada.

#### *Resultados en exenciones plenas (exportaciones y asimiladas)*

Como se ha comprobado en el supuesto práctico de análisis de liquidaciones para operaciones interiores y operaciones exentas (punto 4.3 del presente trabajo), la incidencia financiera de las exportaciones y operaciones asimiladas, con el tratamiento especial de exenciones plenas, ocurre en el momento de la devolución del IVA deducible en las operaciones de exportaciones, pero que como bien hemos resuelto del sistema, dicha incidencia podría anularla siempre y cuando obtuviéramos un nivel de facturación igual o menos al 31,03% sobre el total de facturación.

#### *Resultados en adquisiciones intracomunitarias de bienes, entregas intracomunitarias de bienes, exportaciones e importaciones*

Estas operaciones gozan de muchas exenciones que les permiten simplificar los procesos, por una parte permitiendo la mejora competitiva en los precios (entregas y exportaciones) y por

<sup>26</sup> Entendemos como condiciones normales, las situaciones de no exención o exención de tipo plena, la cual permite la deducción del IVA soportado relacionado con la operación objeto de la exención.

<sup>27</sup> Beneficio después de Impuesto sobre Sociedades

<sup>28</sup> Toma como base el supuesto en condiciones normales

otra por razones de neutralidad. La problemática financiera en estos puntos radica en el momento de la devolución del IVA deducible por la naturaleza de las operaciones, por lo que finalmente es en la exención plena donde verdaderamente se focaliza la incidencia financiera.

### *Resultado en deducciones*

El objetivo de la deducción del IVA es la devolución, en el marco del IVA de la parte correspondiente en los casos en que las cuotas soportadas con derecho a deducción exceden de modo continuado del importe al que ascienden las cuotas devengadas. Los casos puntuales estudiados, prorrata general y prorrata especial permiten aplicar unas normas especiales ante determinados casos, de forma que la incidencia que encontramos sería en los mismos términos de plazos de devolución, ya que la deducción o no de la misma provoca una incidencia económica por entender la no deducción como mayor coste de adquisición del producto, llegando a poder evitar parte de dicho coste mediante la prorrata general, siempre y cuando no exceda el 20% de la especial.

En el caso estudiado, la diferencia sería (sin la adquisición de la vivienda):

| SUPUESTOS                       | Tercer Trimestre | Cuarto trimestre | Total posible |
|---------------------------------|------------------|------------------|---------------|
| Prorrata general                | 999,18           | 124,11           | 1.347,95      |
| Prorrata especial <sup>29</sup> | 999,18           | 124,11           | 1.123,29      |
| Diferencias                     | 0,00             | 0,00             | 224,66        |

*Tabla 13: Resultados del supuesto práctico sobre deducciones. Elaboración Propia.*

Así pues, si atendemos a la norma de la aplicación de la prorrata, aunque la aplicación de ambas opciones no obtuviera ninguna diferencia (entendiéndose que el 63% del IVA Soportado deducible coincide con el % de la prorrata), en el caso en que hubiera una adquisición de otro bien no deducible, la prorrata general permitiría deducir hasta 224,66€ más, lo que supone un 20% por encima de la especial, siendo esta la incidencia financiera, y a la vez económica, de la aplicación del impuesto en estos casos.

### *Resultados de los Regímenes especiales*

Respecto a los resultados obtenidos en los regímenes especiales, cabe destacar aquellos casos en los que el cambio de cálculo de la base imponible posibilita poder calcular una cuota más beneficiosa que en el régimen general, cosa que si bien no se trata de una incidencia financiera, lo es económica, pues supone un menor pago de cuota, o lo que es lo mismo, una menor tasa impositiva real. Además, muchos de estos regímenes, permiten simplificar procesos, como por ejemplo en el régimen especial de agricultura y el régimen especial del recargo de equivalencia, que posibilitan la

<sup>29</sup> Aunque no se haya especificado entendemos que la parte correspondiente al IVA Deducible es la misma que la proporción calculada, es decir, el 63%.

no liquidación del impuesto, permitiendo no presentar los modelos facilitando la “burocracia” tributaria.

Notables son los efectos en el Régimen especial del Criterio de Caja y para poder ver los cambios reales e incidencia, hemos ampliado los supuestos que se vieron para analizar la problemática de los plazos comerciales, donde la afección e incidencia financiera repercutía en la asimetría de momentos por devengo y cobro/pago de cada una de las operaciones. Así pues, se presentan, a continuación, los resultados, que como en el anterior análisis se muestran en 2 conceptos, el primero de los números sería la cifra real de calcular el resultado de caja, es decir el dinero que resulta en caja, en el trimestre correspondiente, por el cobro y pago de facturas más la cuota del trimestre correspondiente de IVA (positiva si es a favor de la empresa y negativa si es a pagar a la Administración), y entre paréntesis encontramos la cifra real, teniendo en cuenta la compensación de cuotas negativas (a favor de la empresa) de trimestres anteriores. Por lo tanto, toda diferencia respecto del modelo inicial, corresponderá a la repercusión e incidencia financiera que tenga el IVA:

| SUPUESTOS  | Trimestre 1             | T1 RECC                | Trimestre 2             | T2 RECC                  |
|------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------------|
| Supuesto 1 | 327,74<br>(0,00)        | 0,00<br>(0,00)         | -2042,95<br>(-1.715,21) | -1.560,66<br>(-1.888,39) |
| Supuesto 2 | -1.953,11<br>(-2280,85) | -1.885<br>(-2.280,85)  | 760,18<br>(933,35)      | 1.151,83<br>(914,74)     |
| Supuesto 3 | -1.953,11<br>(-2280,85) | -1.885<br>(-2.280,85)  | 760,18<br>(933,35)      | 755,98<br>(914,74)       |
| Supuesto 4 | -1560,65<br>(-1888,39)  | -1560,65<br>(-1888,39) | 736,03<br>(909,20)      | 736,03<br>(909,20)       |

Tabla 14: Resumen del supuesto práctico sobre el Régimen Especial del Criterio de Caja. Trimestres 1 y 2. Elaboración Propia.

| SUPUESTOS  | Trimestre 3          | T3 RECC                | Trimestre 4           | T4 RECC                |
|------------|----------------------|------------------------|-----------------------|------------------------|
| Supuesto 1 | 375,55<br>(548,72)   | 736,03<br>(890,59)     | 2200,04<br>(2.200,04) | 2.452,59<br>(2.625,76) |
| Supuesto 2 | 1643,51<br>(1816,68) | 1.783,93<br>(2.021,02) | 2827,98<br>(2.827,98) | 2.971,55<br>(2.971,55) |
| Supuesto 3 | 1643,51<br>(1816,68) | 2.021,02<br>(2.021,02) | 3329,13<br>(3.329,13) | 3.385,72<br>(3.385,72) |
| Supuesto 4 | 2452,59<br>(2625,76) | 2452,59<br>(2625,76)   | 3655,18<br>(3655,18)  | 3655,18<br>(3655,18)   |

Tabla 15: Resumen del supuesto práctico sobre el Régimen Especial del Criterio de Caja. Trimestres 3 y 4. Elaboración Propia.

Podríamos, a partir de los datos decir que si bien los primeros 2 trimestres los resultados suelen ser parecidos e incluso algo menores, en el tercer y cuarto trimestre la diferencia es notable, suponiendo, en el peor de los casos, una mejora del resultado de la caja del 1,7%<sup>30</sup> y en el mejor de

<sup>30</sup> Supuesto 3, T4

los casos, una diferencia del 62,30%, lo cual a largo plazo no hace más que reducir la incidencia financiera, logrando la empresa ajustar poco a poco su flujo de caja mejor de lo que lo hacía en el régimen general.

El resultado del supuesto 4, con plazos de cobro y pago de 0 días, lógicamente, las diferencias son nulas pues se trata del supuesto ideal, donde la incidencia sería menor, solo mejorada por la inexistencia del impuesto.

#### *Resultados en liquidaciones mensuales*

Como se ha estudiado y visto en el apartado correspondiente y hecho mención en el punto 4.3, determinadas empresas optan por el régimen de liquidación mensual con el objetivo de compensar más rápidamente el IVA Soportado por actividades procedentes de exportaciones, o asimiladas o inversiones fuertes, con lo que reducir el tiempo para la devolución de liquidaciones negativas puede ser vital, y no hay mayor ejemplo de incidencia financiera que esta, pues la necesidad de las empresas lleva al legislador a tener que proporcionar una figura más rápida que el resto, que aunque teóricamente la liquidación mensual a favor de las empresas debería ser efectiva más rápidamente, la práctica es otra, y como se ha comentado en varias ocasiones durante el trabajo, la práctica normal trabaja con un plazo de devolución entre 6 y 8 meses, por lo que la incidencia financiera y la necesidad de capital para atajar esta merma es importante, sobre todo en PYMES.

## 6-Conclusiones

Existe, por lo tanto, incidencia financiera:

- Desde el momento en que se liquida el impuesto generando un resultado negativo, a favor de la empresa, en el sentido de que existe demora en el cobro del mismo (Liquidación del 4º trimestre).
- Cuando la empresa se acoge a su derecho de compensación si la liquidación resulta ser negativa, en el sentido en que debe financiar esa cantidad que posteriormente será compensada, como máximo en 18-20 meses, o en 6-8 meses en los casos de acogimiento al régimen especial de liquidación mensual.
- Desde el momento en que se realiza una operación de compra o venta y no se paga ni se cobra dentro del mismo trimestre del surgimiento de la obligación, generando una diferencia entre el momento de la liquidación y la fecha pago/cobro.
- La problemática de los plazos comerciales surge en los distintos momentos de cobro/pago frente a una liquidación trimestral obligatoria, donde la empresa no hace frente al Impuesto, sino que la situación provoca el reconocimiento real de un tipo mucho mayor que el teórico.
- En el caso de exportaciones, importaciones y operaciones asimiladas (EIB, AIB), tratándose de exenciones plenas, cabría una neutralidad del impuesto y por lo tanto de la incidencia financiera en el supuesto de compensación de las distintas actividades, es decir, compensando el saldo deducible de las exportaciones con la liquidación positiva<sup>31</sup> de las operaciones interiores, que devengan más de lo que deducen. Mientras tanto, los resultados de los casos prácticos analizados deducen un problema ante la demora hasta el momento del cobro de la liquidación (IVA Deducible).
- Es en las deducciones donde se pone de relieve la neutralidad del impuesto, con las cuotas soportadas se compensa las devengadas, pero ahora bien, no toda la cuota soportada es deducible en la liquidación, con lo que cabe observar cada caso e incluso estudiar para poder anticipar la situación e incluir parte de las cuotas no deducibles dentro del porcentaje de prorrata general, con el máximo del 20% establecido por la normativa (para evitar prorrata especial).

---

<sup>31</sup> Aunque hacemos referencia a 2 tipos de liquidaciones (operaciones interiores y exenciones), no lo son así en su forma, se explica y menciona así para facilitar la comprensión, pero quede claro que la liquidación es únicamente una para todas las operaciones.

- El régimen especial del criterio de caja suele arrojar unos mejores resultados que el régimen general, lo cual reduce la incidencia financiera a corto plazo, pero ahora bien, la dificultad del régimen deriva de las complicaciones que se extienden a clientes y proveedores por la obligatoriedad de acogerse a dicho régimen por las facturas de otros acogidas a éste, lo cual supone una torpeza para cualquier empresa no acogida y una merma en determinados casos, como ya se ha comentado, como puede ser por ejemplo, la no reclamación del cobro hasta pasados 2 años, en el peor de los casos, frente a los seis meses que marca la normativa general.

Así pues, son muchos los casos estudiados y más las particularidades que hacen de este impuesto toda una ingeniería para tratar de minimizar sus repercusiones en la vida de la empresa. Por ello, aunque la incidencia financiera del Impuesto sobre el Valor Añadido puede ser estimada con más o menos determinación sería de vital importancia tratar de planificar las operaciones, pues en todo caso, bajo un supuesto ideal de planificación, la minimización de toda incidencia financiera dota a la empresa de recursos para llevar a cabo su actividad con normalidad, bajo unas premisas de liquidez efectivas y que a largo plazo repercuten en la salud económica de la misma, y que ello mejora, en cualquier caso, la rentabilidad.

## 7- Bibliografía

- Manual Práctico: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA 2013; Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Departamento de Gestión Tributaria.
- Tributación, IVA práctic; 14ª edición 2009; Álvaro Gascón Orive; Ediciones CEF.
- Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua; DRAE 22ª Edición, 2001
- Normativa de liquidación del IVA: <http://blog.sage.es/contabilidad-fiscalidad-laboral/iva-negativo-%C2%BFcompensar-o-solicitar-la-devolucion>
- Exención en las operaciones triangulares: <http://www.ineaf.es/tribuna/operaciones-triangulares-en-el-iva/>
- Fiscalidad e IVA: <http://www.fiscal-impuestos.com>
- Sobre diversos Regímenes Especiales: <http://www.pymesyautonomos.com>
- Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido: <http://www.boe.es/boe/dias/2013/11/28/pdfs/BOE-A-2013-12455.pdf>

## 8- Cuadros y figuras

|      |   | 90     | 10         |        | 21%       |         |           |         |           |      |        | 80     | 45%     | 21%       |            |            |  |
|------|---|--------|------------|--------|-----------|---------|-----------|---------|-----------|------|--------|--------|---------|-----------|------------|------------|--|
| Uds  | Compras                                     | PAGO   | Valor prod | Precio | IVA (21%) | Total   | Total IVA | Almacen | Operativo | Uds  | Ventas | COBRO  | Precio  | IVA (21%) | Total      | Total IVA  |  |
| 5000 | 01-ene                                      | 1-abr  | 11-ene     | 0,5    | 0,105     | 3025    | 525       | 4400    | 4400      | 600  | 01-mar | 20-may | 0,725   | 0,15225   | 526,35     | 91,35      |  |
| 800  | 20-feb                                      | 21-may | 02-mar     | 0,5    | 0,105     | 484     | 84        | 4400    | 4400      | 800  | 05-mar | 24-may | 0,725   | 0,15225   | 701,8      | 121,8      |  |
| 800  | 20-mar                                      | 18-jun | 30-mar     | 0,499  | 0,10479   | 483,032 | 83,832    | 4200    | 4200      | 1000 | 30-mar | 18-jun | 0,72355 | 0,1519455 | 875,4955   | 151,9455   |  |
| 800  | 20-abr                                      | 19-jul | 30-abr     | 0,499  | 0,10479   | 483,032 | 83,832    | 4100    | 3300      | 900  | 25-abr | 14-jul | 0,72355 | 0,1519455 | 787,94595  | 136,75095  |  |
| 800  | 20-may                                      | 18-ago | 30-may     | 0,499  | 0,10479   | 483,032 | 83,832    | 4100    | 4100      | 800  | 30-may | 18-ago | 0,72355 | 0,1519455 | 700,3964   | 121,5564   |  |
| 800  | 20-jun                                      | 18-sep | 30-jun     | 0,499  | 0,10479   | 483,032 | 83,832    | 4000    | 3200      | 900  | 23-jun | 11-sep | 0,72355 | 0,1519455 | 787,94595  | 136,75095  |  |
| 1200 | 30-jun                                      | 28-sep | 10-jul     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 4300    | 3100      | 900  | 30-jun | 18-sep | 0,72355 | 0,1519455 | 787,94595  | 136,75095  |  |
| 1000 | 10-jul                                      | 08-oct | 20-jul     | 0,499  | 0,10479   | 603,79  | 104,79    | 4300    | 3300      | 1000 | 19-jul | 07-oct | 0,72355 | 0,1519455 | 875,4955   | 151,9455   |  |
| 1000 | 20-jul                                      | 18-oct | 30-jul     | 0,499  | 0,10479   | 603,79  | 104,79    | 4200    | 3200      | 1100 | 25-jul | 13-oct | 0,72355 | 0,1519455 | 963,04505  | 167,14005  |  |
| 1000 | 29-jul                                      | 27-oct | 08-ago     | 0,499  | 0,10479   | 603,79  | 104,79    | 4000    | 3000      | 1200 | 30-jul | 18-oct | 0,72355 | 0,1519455 | 1050,5946  | 182,3346   |  |
| 1100 | 10-ago                                      | 08-nov | 20-ago     | 0,499  | 0,10479   | 664,169 | 115,269   | 3900    | 2800      | 1200 | 15-ago | 03-nov | 0,72355 | 0,1519455 | 1050,5946  | 182,3346   |  |
| 1200 | 30-ago                                      | 28-nov | 09-sep     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 3900    | 2700      | 1200 | 31-ago | 19-nov | 0,72355 | 0,1519455 | 1050,5946  | 182,3346   |  |
| 1200 | 20-sep                                      | 19-dic | 30-sep     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 3600    | 2400      | 1500 | 25-sep | 14-dic | 0,72355 | 0,1519455 | 1313,24325 | 227,91825  |  |
| 1200 | 30-sep                                      | 29-dic | 10-oct     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 3300    | 2100      | 1500 | 30-sep | 19-dic | 0,72355 | 0,1519455 | 1313,24325 | 227,91825  |  |
| 1200 | 15-oct                                      | 13-ene | 25-oct     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 3000    | 1800      | 1500 | 16-oct | 04-ene | 0,72355 | 0,1519455 | 1313,24325 | 227,91825  |  |
| 1200 | 25-oct                                      | 23-ene | 04-nov     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2800    | 1600      | 1400 | 27-oct | 15-ene | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
| 1200 | 10-nov                                      | 08-feb | 20-nov     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2700    | 1500      | 1300 | 15-nov | 03-feb | 0,72355 | 0,1519455 | 1138,14415 | 197,52915  |  |
| 1200 | 20-nov                                      | 18-feb | 30-nov     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2600    | 1400      | 1300 | 27-nov | 15-feb | 0,72355 | 0,1519455 | 1138,14415 | 197,52915  |  |
| 1200 | 30-nov                                      | 28-feb | 10-dic     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2400    | 1200      | 1400 | 02-dic | 20-feb | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
| 1200 | 10-dic                                      | 10-mar | 20-dic     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2200    | 1000      | 1400 | 15-dic | 05-mar | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
| 1200 | 20-dic                                      | 20-mar | 30-dic     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 2000    | 800       | 1400 | 25-dic | 15-mar | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
| 1200 | 26-dic                                      | 26-mar | 05-ene     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 1800    | 600       | 1400 | 28-dic | 18-mar | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
| 1200 | 30-dic                                      | 30-mar | 09-ene     | 0,499  | 0,10479   | 724,548 | 125,748   | 1600    | 400       | 1400 | 30-dic | 20-mar | 0,72355 | 0,1519455 | 1225,6937  | 212,7237   |  |
|      |   |        |            |        |           |         | 3008,691  |         |           |      |        |        |         |           |            | 4118,14935 |  |
|      | Tiempo medio transformación mp en productos |        |            |        |           |         | 10 días   |         |           |      |        |        |         |           |            |            |  |

CUADRO 1: Simulación compras y ventas Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. TMT 10 días. Elaboración propia

|            | SOPORTADO REPERCUTIDO |            |            | sum pagos | parcial  | sum cobros | parcial    | Rtdo acum  | PAGADO   | COBRADO    | CAJA+IVA    | %        | RTDO CAJA        |                  |
|------------|-----------------------|------------|------------|-----------|----------|------------|------------|------------|----------|------------|-------------|----------|------------------|------------------|
|            |                       |            |            | 3025      |          | 526,35     |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 3509      |          | 1228,15    |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
| 31-mar     | 692,832               | 365,0955   | -327,7365  | 3992,032  | 3992,032 | 2103,6455  | 2103,6455  | -1888,3865 | 0        | 0          | -327,7365   | 17,36%   | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 4475,064  |          | 2891,59145 | -1888,3865 |            |          |            | 327,7365    | #iDIV/0! | 327,7365         | 0                |
|            |                       |            |            | 4958,096  |          | 3591,98785 |            |            |          |            |             | 100,00%  | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 5441,128  |          | 4379,9338  |            |            |          |            | -1888,3865  |          |                  |                  |
| 30-jun     | 377,244               | 531,80925  | 154,56525  | 6165,676  | 2173,644 | 5167,87975 | 3064,23425 | -997,79625 | 3992,032 | 2103,6455  | 154,56525   | 17,36%   | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 6769,466  |          | 6043,37525 | 890,59025  |            |          |            | -2042,95175 | -8,19%   | -2042,95175      | -1888,3865       |
|            |                       |            |            | 7373,256  |          | 7006,4203  |            |            |          |            |             | -7,57%   | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            | 7977,046  |          | 8057,0149  |            |            |          |            | -8,19%      | -8,91%   | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 8641,215  |          | 9107,6095  |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 9365,763  |          | 10158,2041 |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 10090,311 |          | 11471,4474 |            |            |          |            | 890,59025   |          |                  |                  |
| 30-sep     | 806,883               | 1321,92585 | 515,04285  | 10814,859 | 4649,183 | 12784,6906 | 7616,81085 | 1969,8316  | 2173,644 | 3064,23425 | 515,04285   | 17,36%   | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 11539,407 |          | 14097,9339 | 2967,62785 |            |          |            | 890,59025   | 57,83%   | 375,5474         | 548,71865        |
|            |                       |            |            | 12263,955 |          | 15323,6276 |            |            |          |            |             | 137,14%  | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            | 12988,503 |          | 16461,7717 |            |            |          |            | 93,86%      | 48,42%   | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 13713,051 |          | 17599,9159 |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 14437,599 |          | 18825,6096 |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 15162,147 |          | 20051,3033 |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 15886,695 |          | 21276,997  |            |            |          |            |             |          |                  |                  |
|            |                       |            |            | 16611,243 |          | 22502,6907 |            |            |          |            | 2967,62785  |          |                  |                  |
| 31-dic     | 1131,732              | 1899,31875 | 767,58675  | 17335,791 | 6520,932 | 23728,3844 | 10943,6938 | 6392,59335 | 4649,183 | 7616,81085 | 767,58675   | 17,36%   | Teórico          | Compensadc       |
| 1109,45835 |                       |            | 1109,45835 |           |          | 6392,59335 | 4422,76175 |            |          |            | 2200,0411   | 25,87%   | 2200,0411        | 2200,0411        |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            |          |            |             | 34,89%   | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            | 6520,932 | 10943,6938 |             | 34,89%   | 25,87%           | sobre compensado |

CUADRO 2: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. Elaboración propia



|            | SOPORTADO REPERCUTIDO |            |            | sum pagos | parcial  | sum cobros | parcial    | Rtdo acum  | PAGADO   | COBRADO    | DEVENGO    | %       | RTDO CAJA        |                  |
|------------|-----------------------|------------|------------|-----------|----------|------------|------------|------------|----------|------------|------------|---------|------------------|------------------|
|            |                       |            |            | 3025      |          | 526,35     |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 3509      |          | 1228,15    |            |            |          |            | -2280,85   |         |                  |                  |
| 31-mar     | 692,832               | 365,0955   | -327,7365  | 3992,032  | 3992,032 | 2103,6455  | 2103,6455  | -1888,3865 | 3509     | 1228,15    | -327,7365  | -35,83% | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 4475,064  |          | 2891,59145 | -1888,3865 |            |          |            | -1953,1135 | 14,37%  | -1953,1135       | -2280,85         |
|            |                       |            |            | 4958,096  |          | 3591,98785 |            |            |          |            |            | 12,56%  | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 5441,128  |          | 4379,9338  |            |            |          |            | 914,74185  |         |                  |                  |
| 30-jun     | 377,244               | 531,80925  | 154,56525  | 6165,676  | 2173,644 | 5167,87975 | 3064,23425 | -997,79625 | 1449,096 | 2363,83785 | 154,56525  | 7,16%   | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 6769,466  |          | 6043,37525 | 890,59025  |            |          |            | 760,1766   | 16,90%  | 760,1766         | 914,74185        |
|            |                       |            |            | 7373,256  |          | 7006,4203  |            |            |          |            |            | 20,33%  | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            | 7977,046  |          | 8057,0149  |            |            |          |            | 16,90%     | 14,45%  | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 8641,215  |          | 9107,6095  |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 9365,763  |          | 10158,2041 |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 10090,311 |          | 11471,4474 |            |            |          |            | 2158,54925 |         |                  |                  |
| 30-sep     | 806,883               | 1321,92585 | 515,04285  | 10814,859 | 4649,183 | 12784,6906 | 7616,81085 | 1969,8316  | 4407,667 | 6566,21625 | 515,04285  | 14,32%  | Teórico          | Compensadc       |
|            |                       |            |            | 11539,407 |          | 14097,9339 | 2967,62785 |            |          |            | 2158,54925 | 23,86%  | 1643,5064        | 1816,67765       |
|            |                       |            |            | 12263,955 |          | 15323,6276 |            |            |          |            |            | 31,34%  | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            | 12988,503 |          | 16461,7717 |            |            |          |            | 28,35%     | 22,09%  | sobre compensado |                  |
|            |                       |            |            | 13713,051 |          | 17599,9159 |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 14437,599 |          | 18825,6096 |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 15162,147 |          | 20051,3033 |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 15886,695 |          | 21276,997  |            |            |          |            |            |         |                  |                  |
|            |                       |            |            | 16611,243 |          | 22502,6907 |            |            |          |            | 3595,56945 |         |                  |                  |
| 31-dic     | 1131,732              | 1899,31875 | 767,58675  | 17335,791 | 6520,932 | 23728,3844 | 10943,6938 | 6392,59335 | 5071,836 | 8667,40545 | 767,58675  | 17,36%  | Teórico          | Compensadc       |
| 1109,45835 |                       |            | 1109,45835 |           |          | 6392,59335 | 4422,76175 |            |          |            | 2827,9827  | 21,35%  | 2827,9827        | 2827,9827        |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            |          |            |            | 27,14%  | sobre rtdo       |                  |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            | 6520,932 | 10943,6938 |            | 27,14%  | 21,35%           | sobre compensado |

CUADRO 4: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 30 días, cobro 20 días. Elaboración propia



|            | SOPORTADO REPERCUTIDO |            |            | sum pagos | parcial  | sum cobros | parcial    | Rtdo acum  | PAGADO   | COBRADO    | DEVENGO    | %       | RTDO CAJA        |            |
|------------|-----------------------|------------|------------|-----------|----------|------------|------------|------------|----------|------------|------------|---------|------------------|------------|
|            |                       |            |            | 3025      |          | 526,35     |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 3509      |          | 1228,15    |            |            |          |            | -2280,85   |         |                  |            |
| 31-mar     | 692,832               | 365,0955   | -327,7365  | 3992,032  | 3992,032 | 2103,6455  | 2103,6455  | -1888,3865 | 3509     | 1228,15    | -327,7365  | -35,83% | Teórico          | Compensado |
|            |                       |            |            | 4475,064  |          | 2891,59145 | -1888,3865 |            |          |            | -1953,1135 | 14,37%  | -1953,1135       | -2280,85   |
|            |                       |            |            | 4958,096  |          | 3591,98785 |            |            |          |            |            | 12,56%  | sobre compensado |            |
|            |                       |            |            | 5441,128  |          | 4379,9338  |            |            |          |            | 914,74185  |         |                  |            |
| 30-jun     | 377,244               | 531,80925  | 154,56525  | 6165,676  | 2173,644 | 5167,87975 | 3064,23425 | -997,79625 | 1449,096 | 2363,83785 | 154,56525  | 7,16%   | Teórico          | Compensado |
|            |                       |            |            | 6769,466  |          | 6043,37525 | 890,59025  |            |          |            | 760,1766   | 16,90%  | 760,1766         | 914,74185  |
|            |                       |            |            | 7373,256  |          | 7006,4203  |            |            |          |            |            | 20,33%  | sobre rtdo       |            |
|            |                       |            |            | 7977,046  |          | 8057,0149  |            |            |          |            | 16,90%     | 14,45%  | sobre compensado |            |
|            |                       |            |            | 8641,215  |          | 9107,6095  |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 9365,763  |          | 10158,2041 |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 10090,311 |          | 11471,4474 |            |            |          |            | 2158,54925 |         |                  |            |
| 30-sep     | 806,883               | 1321,92585 | 515,04285  | 10814,859 | 4649,183 | 12784,6906 | 7616,81085 | 1969,8316  | 4407,667 | 6566,21625 | 515,04285  | 12,57%  | Teórico          | Compensado |
|            |                       |            |            | 11539,407 |          | 14097,9339 | 2967,62785 |            |          |            | 2158,54925 | 23,86%  | 1643,5064        | 1816,67765 |
|            |                       |            |            | 12263,955 |          | 15323,6276 |            |            |          |            |            | 31,34%  | sobre rtdo       |            |
|            |                       |            |            | 12988,503 |          | 16461,7717 |            |            |          |            | 28,35%     | 22,09%  | sobre compensado |            |
|            |                       |            |            | 13713,051 |          | 17599,9159 |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 14437,599 |          | 18825,6096 |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 15162,147 |          | 20051,3033 |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 15886,695 |          | 21276,997  |            |            |          |            |            |         |                  |            |
|            |                       |            |            | 16611,243 |          | 22502,6907 |            |            |          |            | 4096,71515 |         |                  |            |
| 31-dic     | 1131,732              | 1899,31875 | 767,58675  | 17335,791 | 6520,932 | 23728,3844 | 10943,6938 | 6392,59335 | 5796,384 | 9893,09915 | 767,58675  | 17,36%  | Teórico          | Compensado |
| 1109,45835 |                       |            | 1109,45835 |           |          | 6392,59335 | 4422,76175 |            |          |            | 3329,1284  | 18,74%  | 3329,1284        | 3329,1284  |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            |          |            |            | 23,06%  | sobre rtdo       |            |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            | 6520,932 | 10943,6938 |            | 23,06%  | sobre compensado |            |

CUADRO 6: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 20 días, cobro 10 días. Elaboración propia



|            | SOPORTADO REPERCUTIDO |            |            | sum pagos | parcial  | sum cobros | parcial    | Rtdo acum  | PAGADO   | COBRADO    | DEVENGO    | %       | RTDO CAJA |                     |
|------------|-----------------------|------------|------------|-----------|----------|------------|------------|------------|----------|------------|------------|---------|-----------|---------------------|
|            |                       |            |            | 3025      |          | 526,35     |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 3509      |          | 1228,15    |            |            |          |            | -1888,3865 |         |           |                     |
| 31-mar     | 692,832               | 365,0955   | -327,7365  | 3992,032  | 3992,032 | 2103,6455  | 2103,6455  | -1888,3865 | 3992,032 | 2103,6455  | -327,7365  | -36,80% | Teórico   | Compensadc          |
|            |                       |            |            | 4475,064  |          | 2891,59145 |            |            |          |            | -1560,65   | 17,36%  |           | -1560,65 -1888,3865 |
|            |                       |            |            | 4958,096  |          | 3591,98785 |            |            |          |            |            | 14,79%  |           | sobre compensado    |
|            |                       |            |            | 5441,128  |          | 4379,9338  |            |            |          |            | 890,59025  |         |           |                     |
| 30-jun     | 377,244               | 531,80925  | 154,56525  | 6165,676  | 2173,644 | 5167,87975 | 3064,23425 | -997,79625 | 2173,644 | 3064,23425 | 154,56525  | 5,21%   | Teórico   | Compensadc          |
|            |                       |            |            | 6769,466  |          | 6043,37525 |            |            |          |            | 736,025    | 17,36%  |           | 736,025 890,59025   |
|            |                       |            |            | 7373,256  |          | 7006,4203  |            |            |          |            |            | 21,00%  |           | sobre rtdo          |
|            |                       |            |            | 7977,046  |          | 8057,0149  |            |            |          |            | 17,36%     | 14,79%  |           | sobre compensado    |
|            |                       |            |            | 8641,215  |          | 9107,6095  |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 9365,763  |          | 10158,2041 |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 10090,311 |          | 11471,4474 |            |            |          |            | 2967,62785 |         |           |                     |
| 30-sep     | 806,883               | 1321,92585 | 515,04285  | 10814,859 | 4649,183 | 12784,6906 | 7616,81085 | 1969,8316  | 4649,183 | 7616,81085 | 515,04285  | 11,65%  | Teórico   | Compensadc          |
|            |                       |            |            | 11539,407 |          | 14097,9339 |            |            |          |            | 2967,62785 | 17,36%  |           | 2452,585 2625,75625 |
|            |                       |            |            | 12263,955 |          | 15323,6276 |            |            |          |            |            | 21,00%  |           | sobre rtdo          |
|            |                       |            |            | 12988,503 |          | 16461,7717 |            |            |          |            | 19,62%     | 16,40%  |           | sobre compensado    |
|            |                       |            |            | 13713,051 |          | 17599,9159 |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 14437,599 |          | 18825,6096 |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 15162,147 |          | 20051,3033 |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 15886,695 |          | 21276,997  |            |            |          |            |            |         |           |                     |
|            |                       |            |            | 16611,243 |          | 22502,6907 |            |            |          |            | 4422,76175 |         |           |                     |
| 31-dic     | 1131,732              | 1899,31875 | 767,58675  | 17335,791 | 6520,932 | 23728,3844 | 10943,6938 | 6392,59335 | 6520,932 | 10943,6938 | 767,58675  | 17,36%  | Teórico   | Compensadc          |
| 1109,45835 |                       |            | 1109,45835 |           |          | 6392,59335 | 4422,76175 |            |          |            | 3655,175   | 17,36%  |           | 3655,175 3655,175   |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            |          |            |            | 21,00%  |           | sobre rtdo          |
|            |                       |            |            |           |          |            |            |            | 6520,932 | 10943,6938 |            | 21,00%  |           | sobre compensado    |

CUADRO 8: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. Elaboración propia



|        | SOPORTADO REPERCUTIDO |   |   | sum pagos | parcial | sum cobros | parcial  | Rtdo acum | PAGADO   | COBRADO    | DEVENGO  | %     | RTDO CAJA        |            |
|--------|-----------------------|---|---|-----------|---------|------------|----------|-----------|----------|------------|----------|-------|------------------|------------|
|        |                       |   |   | 2500      |         | 435        |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 2900      |         | 1015       |          |           |          |            | -1560,65 |       |                  |            |
| 31-mar | 0                     | 0 | 0 | 3299,2    | 3299,2  | 1738,55    | 1738,55  | -1560,65  | 3299,2   | 1738,55    | 0        | 0,00% | Teórico          | Compensado |
|        |                       |   |   | 3698,4    |         | 2389,745   | -1560,65 |           |          |            | -1560,65 | 0,00% | -1560,65         | -1560,65   |
|        |                       |   |   | 4097,6    |         | 2968,585   |          |           |          |            |          | 0,00% | sobre compensado |            |
|        |                       |   |   | 4496,8    |         | 3619,78    |          |           |          |            | 736,025  |       |                  |            |
| 30-jun | 0                     | 0 | 0 | 5095,6    | 1796,4  | 4270,975   | 2532,425 | -824,625  | 1796,4   | 2532,425   | 0        | 0,00% | Teórico          | Compensado |
|        |                       |   |   | 5594,6    |         | 4994,525   | 736,025  |           |          |            | 736,025  | 0,00% | 736,025          | 736,025    |
|        |                       |   |   | 6093,6    |         | 5790,43    |          |           |          |            |          | 0,00% | sobre rtdo       |            |
|        |                       |   |   | 6592,6    |         | 6658,69    |          |           |          |            | 0,00%    | 0,00% | sobre compensado |            |
|        |                       |   |   | 7141,5    |         | 7526,95    |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 7740,3    |         | 8395,21    |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 8339,1    |         | 9480,535   |          |           |          |            | 2452,585 |       |                  |            |
| 30-sep | 0                     | 0 | 0 | 8937,9    | 3842,3  | 10565,86   | 6294,885 | 1627,96   | 3842,3   | 6294,885   | 0        | 0,00% | Teórico          | Compensado |
|        |                       |   |   | 9536,7    |         | 11651,185  | 2452,585 |           |          |            | 2452,585 | 0,00% | 2452,585         | 2452,585   |
|        |                       |   |   | 10135,5   |         | 12664,155  |          |           |          |            |          | 0,00% | sobre rtdo       |            |
|        |                       |   |   | 10734,3   |         | 13604,77   |          |           |          |            | 0,00%    | 0,00% | sobre compensado |            |
|        |                       |   |   | 11333,1   |         | 14545,385  |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 11931,9   |         | 15558,355  |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 12530,7   |         | 16571,325  |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 13129,5   |         | 17584,295  |          |           |          |            |          |       |                  |            |
|        |                       |   |   | 13728,3   |         | 18597,265  |          |           |          |            | 3655,175 |       |                  |            |
| 31-dic | 0                     | 0 | 0 | 14327,1   | 5389,2  | 19610,235  | 9044,375 | 5283,135  | 5389,2   | 9044,375   | 0        | 0,00% | Teórico          | Compensado |
| 0      |                       |   | 0 |           |         | 5283,135   | 3655,175 |           |          |            | 3655,175 | 0,00% | 3655,175         | 3655,175   |
|        |                       |   |   |           |         |            |          |           |          |            |          | 0,00% | sobre rtdo       |            |
|        |                       |   |   |           |         |            |          |           | 6520,932 | 10943,6938 |          | 0,00% | sobre compensado |            |

CUADRO 10: Resumen liquidación trimestral Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. IVA 0% Elaboración propia

| PAGO   | COBRO  | TRIMESTRE DEDUCIBLE | TRIMESTRE DEVENGO |  | IVA DEDUCIBLE | IVA DEVENGADO | TOTAL     |            |                           |      |
|--------|--------|---------------------|-------------------|--|---------------|---------------|-----------|------------|---------------------------|------|
| 1-abr  | 20-may | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 21-may | 24-may | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-jun | 18-jun | 2                   | 2                 |  | 0             | 0             | 0         | - €        | Liquidación 1er trimestre | 2014 |
| 19-jul | 14-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-ago | 18-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-sep | 11-sep | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 28-sep | 18-sep | 3                   | 3                 |  | 692,832       | 365,0955      | -327,7365 | - 327,74 € | Liquidación 2º trimestre  | 2014 |
| 8-oct  | 07-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-oct | 13-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 27-oct | 18-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 8-nov  | 03-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 28-nov | 19-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-dic | 14-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 29-dic | 19-dic | 4                   | 4                 |  | 377,244       | 531,80925     | 154,56525 | - 173,17 € | Liquidación 3er trimestre | 2014 |
| 13-ene | 04-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 23-ene | 15-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 8-feb  | 03-feb |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-feb | 15-feb |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 28-feb | 20-feb |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-mar | 05-mar |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-mar | 15-mar |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 26-mar | 18-mar |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-mar | 20-mar |                     |                   |  | 806,883       | 1321,92585    | 515,04285 | 341,87 €   | Liquidación 4º trimestre  | 2014 |

CUADRO 11: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 90 días, cobro 80 días. Elaboración propia

| PAGO   | COBRO  | TRIMESTRE DEDUCIBLE | TRIMESTRE DEVENGO |  | IVA DEDUCIBLE | IVA DEVENGADO | TOTAL     |            |                           |      |
|--------|--------|---------------------|-------------------|--|---------------|---------------|-----------|------------|---------------------------|------|
| 31-ene | 21-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 22-mar | 25-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-abr | 19-abr | 2                   | 2                 |  | 609           | 213,15        | -395,85   | - 395,85 € | Liquidación 1er trimestre | 2014 |
| 20-may | 15-may | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-jun | 19-jun | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-jul | 13-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-jul | 20-jul | 3                   | 3                 |  | 251,496       | 410,25285     | 158,75685 | - 237,09 € | Liquidación 2º trimestre  | 2014 |
| 9-ago  | 08-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-ago | 14-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 28-ago | 19-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-sep  | 04-sep | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 29-sep | 20-sep | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-oct | 15-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-oct | 20-oct | 4                   | 4                 |  | 764,967       | 1139,59125    | 374,62425 | 137,53 €   | Liquidación 3er trimestre | 2014 |
| 14-nov | 05-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 24-nov | 16-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-dic | 05-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-dic | 17-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-dic | 22-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-ene  | 04-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-ene | 14-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 25-ene | 17-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 29-ene | 19-ene |                     |                   |  | 880,236       | 1504,26045    | 624,02445 | 761,56 €   | Liquidación 4º trimestre  | 2014 |

CUADRO 12: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 30 días, cobro 20 días. Elaboración propia

| PAGO   | COBRO  | TRIMESTRE DEDUCIBLE | TRIMESTRE DEVENGO |  | IVA DEDUCIBLE | IVA DEVENGADO | TOTAL     |            |                           |      |
|--------|--------|---------------------|-------------------|--|---------------|---------------|-----------|------------|---------------------------|------|
| 21-ene | 11-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 12-mar | 15-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-abr  | 09-abr | 2                   | 2                 |  | 609           | 213,15        | -395,85   | - 395,85 € | Liquidación 1er trimestre | 2014 |
| 10-may | 05-may | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-jun  | 09-jun | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-jul | 03-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-jul | 10-jul | 3                   | 3                 |  | 251,496       | 410,25285     | 158,75685 | - 237,09 € | Liquidación 2º trimestre  | 2014 |
| 30-jul | 29-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-ago  | 04-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 18-ago | 09-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-ago | 25-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-sep | 10-sep | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-oct | 05-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-oct | 10-oct | 4                   | 4                 |  | 764,967       | 1139,59125    | 374,62425 | 137,53 €   | Liquidación 3er trimestre | 2014 |
| 4-nov  | 26-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 14-nov | 06-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-nov | 25-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-dic | 07-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-dic | 12-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-dic | 25-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 9-ene  | 04-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 15-ene | 07-ene |                     |                   |  |               |               |           |            |                           |      |
| 19-ene | 09-ene |                     |                   |  | 1005,984      | 1716,98415    | 711,00015 | 848,53 €   | Liquidación 4º trimestre  | 2014 |

CUADRO 13: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 20 días, cobro 10 días. Elaboración propia

| PAGO   | COBRO  | TRIMESTRE DEDUCIBLE | TRIMESTRE DEVENGO |  | IVA DEDUCIBLE | IVA DEVENGADO | TOTAL     |            |                           |      |
|--------|--------|---------------------|-------------------|--|---------------|---------------|-----------|------------|---------------------------|------|
| 1-ene  | 01-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-feb | 05-mar | 1                   | 1                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-mar | 30-mar | 1                   | 1                 |  | 692,832       | 365,0955      | -327,7365 | - 327,74 € | Liquidación 1er trimestre | 2014 |
| 20-abr | 25-abr | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-may | 30-may | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-jun | 23-jun | 2                   | 2                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-jun | 30-jun | 2                   | 2                 |  | 377,244       | 531,80925     | 154,56525 | - 173,17 € | Liquidación 2º trimestre  | 2014 |
| 10-jul | 19-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-jul | 25-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 29-jul | 30-jul | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-ago | 15-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-ago | 31-ago | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-sep | 25-sep | 3                   | 3                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-sep | 30-sep | 3                   | 3                 |  | 806,883       | 1321,92585    | 515,04285 | 341,87 €   | Liquidación 3er trimestre | 2014 |
| 15-oct | 16-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 25-oct | 27-oct | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-nov | 15-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-nov | 27-nov | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-nov | 02-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 10-dic | 15-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 20-dic | 25-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 26-dic | 28-dic | 4                   | 4                 |  |               |               |           |            |                           |      |
| 30-dic | 30-dic | 4                   | 4                 |  | 1131,732      | 1899,31875    | 767,58675 | 1.109,46 € | Liquidación 4º trimestre  | 2014 |

CUADRO 14: Resumen liquidación trimestral RECC Empresa año 2014. Pago 0 días, cobro 0 días. Elaboración propia.

