

## TEMA 2

# LA FISCALITAT EN LES OPERACIONS DE COMPRA VENDA. L'IVA

## 1. L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT (IVA)

En la unitat anterior vam estudiar totes les obligacions de les empreses amb l'Administració Pública.

De tots els impostos, el més utilitzat és l'impost sobre el valor afegit, més habitualment conegut per la seva sigla IVA, ja que afecta directament totes les operacions de compravenda de bens i les prestacions de serveis que fan les empreses per dur a terme la seva activitat empresarial.

L'impost sobre el valor afegit és un impost indirecte sobre el consum que grava els lliuraments de bens i les prestacions de serveis.

### 1.1. Característiques de l'IVA

Les característiques principals d'aquest impost són les següents:

- És **indirecte**, perquè no s'aplica de manera directa a la renda dels contribuents, sinó que depèn del **consum** de cada persona. Com més productes o serveis compris, més IVA pagues.
- És una de les **fonts de finançament** més importants per al conjunt del país.
- És un impost **proporcional**, ja que és un percentatge determinat que s'aplica a tots els productes i serveis.
- És un impost que grava el consum de bens i serveis. Aquest gravamen **és suportat pel consumidor final**, ja que les empreses poden deduir l'IVA que suporten, i tornen a l'Administració pública l'IVA que transfereixen. Es pot dir que les empreses són «agents recaptadors» de l'impost.

### 1.2. Tipus d'IVA

En la majoria de països hi ha dos, tres i fins a quatre tipus d'IVA, en funció del producte o servei a què estigui subjecte l'impost. Gairebé tots els països fan servir un sistema molt similar. A Espanya hi ha tres tipus d'IVA:

- **IVA general: 21 %**. S'aplica a la gran majoria dels productes.
- **IVA reduït: 10 %**. Aquest tipus impositiu correspon a alguns productes alimentaris, hostaleria, transport, etc.
- **IVA Superreduït: 4 %**. S'aplica a productes de primera necessitat (llet, fruita, pa, llibres, fàrmacs, etc..)
- Al mes d'octubre del 2022 el govern va decidir rebaixar l'IVA del gas del 21 al 5%, de forma transitòria i que se'n va estendre fins al 31 de març del 2023. Així doncs, durant aquest període **teníem un nou tipus d'IVA, el 5%**. No obstant això, aquest 1 de gener del 2024 s'ha reduït però al 10% de forma temporal i extraordinària i estarà vigent fins el 31 de març del 2024.

Les empreses i els autònoms, per tal de fer les liquidacions trimestrals d'IVA, dintre del REGIM GENERAL DE L'IVA, han de conèixer la diferència entre l'IVA

transferit (REPERCUTIT a les vendes) i l'IVA Suportat a les compres. Amb aquests imports poden calcular l'import d'IVA que han de retornar a Hisenda.

**IVA Repercutit.** Es el que cobra una empresa quan ven un bé o un servei. Per exemple, quan una botiga de roba ven un abric per 100 €, ha d'afegir al preu els 21 € d'IVA. Aquests 21 € són l'IVA transferit en la factura de l'empresa.

**IVA suportat.** Es el que paga una empresa per adquirir un bé o un servei. Per exemple, per confeccionar un abric, una fabrica de roba compra cotó per 10 €, import al qual se suma un IVA de 2,1 €. Aquests 2,1 € és IVA Suportat per la fàbrica.

Al final de cada trimestre i de l'any les empreses han de liquidar a la Hisenda Pública l'IVA, que és tan senzill com restar a l'IVA transferit l'IVA suportat. Si el resultat és negatiu, Hisenda haurà de tornar a l'empresa la diferència, ja que l'empresa haurà suportat més iva del que haurà repercutit

**LIQUIDACIÓ D'IVA = IVA REPERCUTIT – IVA SUPORTAT**  
Si IVA Repercutit > IVA Suportat = Diferència a favor d'Hisenda  
Si IVA Repercutit < IVA Suportat = Diferència a favor de l'empresa

### 1.3. Àmbit d'aplicació

L'IVA s'aplica a la Península i a les Illes Balears, i queden al marge les illes Canàries (on s'aplica l'impost general indirecte canari, IGIC) i les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla.

A banda, a Euskadi i a Navarra el règim d'aplicació de l'impost gaudeix d'algunes particularitats.

### 1.4. Tipus d'operacions amb IVA

En funció del lloc on es facin les operacions, poden ser:

- **Operació interior** o servei prestat a Espanya: una empresa espanyola lliura un bé o presta un servei a una altra empresa a Espanya.
- **Lliurament intracomunitari** de béns: una empresa espanyola envia un bé o presta un servei a una empresa de la Unió Europea.
- **Adquisició intracomunitària** de béns: un empresari europeu lliura un bé o presta un servei a un empresari espanyol.
- **Importacions o exportacions de béns:** operació en que els béns s'importen o s'exporten a països que no pertanyen a la Unió Europea.

#### CAS PRÀCTIC 1. Tipus d'IVA

El restaurant NIU, situat a Barcelona, compra al seu proveïdor de Vic 60 kg de carn a 9 €/kg més el 10% d'IVA; adquireix al seu proveïdor de vi de La Rioja 90 ampolles a 7€/u més el 21% d'iva, i serveix 50 menús a 12 € cadascun (10% d'IVA).

Indica el tipus d'operació en cada cas i calcula l'import de l'IVA suportat i del transferit.

## 2. TIPUS D'OPERACIONS EN FUNCIÓ DE L'APLICACIÓ DE L'IVA

Les operacions mercantils no tenen la mateixa qualificació a efectes d'IVA. Ens podem trobar amb operacions subjectes, operacions no subjectes i operacions exemptes d'aquest impost.

### 2.1 Operacions SUBJECTES al pagament de l'IVA

Són operacions subjectes totes les activitats realitzades per empresaris o professionals, gravades amb l'IVA, com veiem detalladament a la taula següent:

<b>SÓN OPERACIONS SUBJECTES AL PAGAMENT DE L'IVA</b>
<b>Lliuraments de béns i prestació de serveis (Art. 4)</b>
<p>Estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i la prestació de serveis realitzats a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional, inclòs l'autoconsum.</p> <p>Es considera lliurament de béns entre d'altres:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• La transmissió del poder de disposició sobre béns corporals.</li><li>• Les execucions d'obra de construcció o rehabilitació d'una edificació quan qui l'executa aporti materials amb un cost que superi el 40% de la base imposable de l'operació.</li><li>• Els arrendaments amb opció de compra.</li></ul> <p>Es considera prestació de serveis entre d'altres:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• L'exercici independent d'una professió, art o ofici</li><li>• Els arrendaments de bens i negocis</li><li>• Les concessions de drets d'autor, patents, propietats industrials....</li><li>• Els transports</li></ul> <p>Exemples:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• La venda de productes informàtics (lliurament de béns).</li><li>• La reparació d'un electrodomèstic en un servei tècnic oficial (prestació de serveis)</li></ul>
<b>Adquisicions intracomunitàries de béns (Art. 15)</b>
<p>Compres realitzades a empresaris o professionals de països de la Unió Europea. L'adquirent en destinació ha de ser un empresari o professional, o bé una persona jurídica. Aquests lliuraments de béns tributen al país de destinació, és a dir, al país de l'empresari que efectua l'adquisició.</p> <p>Exemple: Un empresari de Reus compra mercaderies a una empresa italiana</p>
<b>Importacions de béns (Art. 18)</b>
<p>Tindran la consideració d'importacions les entrades a l'interior del país de béns que procedeixen de països no pertanyents a la Unió Europea (països tercers) i dels territoris espanyols exclosos de l'àmbit d'aplicació de l'impost.</p> <p>Exemples: Un comerciant gironí adquireix béns a una empresa japonesa</p>

## 2.2 Operacions NO subjectes al pagament de l'IVA

Les operacions no subjectes al pagament de l'IVA són les que, per no constituir un fet imposable, no donen lloc al naixement de l'obligació de tributar per l'impost.

### **SÓN OPERACIONS NO SUBJECTES AL PAGAMENT DE L'IVA**

- La transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial o professional del subjecte passiu a favor d'un sol adquirent, quan aquest continuï l'exercici de la mateixa activitat.
- Els lliuraments gratuïts de mostres de mercaderies sense valor comercial, amb finalitats de demostració i promoció.
- Els serveis prestats pels empleats a les seves empreses en règim de relació laboral.
- Els lliuraments de béns i les prestacions de servei realitzades directament per entitats públiques mitjançant contraprestació de naturalesa tributària.
- Les concessions i les autoritzacions administratives, excepte les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports i aeroports.

Exemples:

- La venda de tot el patrimoni empresarial d'un comerç a una persona que continuarà amb l'activitat.
- Els lliuraments de mostres de cosmètics.
- El treball per compte aliè.
- L'expedició d'un títol universitari

## 2.3 Operacions EXEMPTES d'IVA

Les operacions exemptes són les que, tot i que per la seva pròpia naturalesa estarien subjectes a l'impost de l'IVA, la llei estableix que no s'han de sotmetre a aquest impost. Aquestes operacions poden tenir la consideració d'exempció limitada o d'exempció plena.

### **SÓN OPERACIONS EXEMPTES DEL PAGAMENT DE L'IVA**

- Els serveis públics postals.
- Arrendaments d'habitatges, i lliurament de terrenys rústics, així com segons i ulteriors lliuraments d'edificacions.
- Els lliuraments de segells de Correus i efectes timbrats.
- Els serveis hospitalaris o d'assistència sanitària i el transport de malalts o ferits en ambulàncies.
- Les prestacions de serveis d'assistència social efectuades per entitats de Dret Públic o entitats privades de caràcter social.
- Els serveis d'educació.
- Els serveis culturals efectuats per entitats de Dret Públic o per entitats privades de caràcter social: museus, biblioteques, etc.
- Les operacions d'assegurança, reassegurança i capitalització.
- Les operacions financeres, excepte els serveis de gestió de cobrament, les despeses de custòdia o dipòsit i la gestió de títols valors.

- Loteries, apostes i jocs organitzats per l'Organisme Nacional de Loteries i Apostes de l'Estat, per l'ONCE i per les Comunitats Autònomes.

Aquest tipus d'exempcions s'anomenen **limitades** perquè el subjecte passiu que les realitza no es podrà deduir les quotes de l'IVA suportat en les adquisicions de béns o serveis, encara que té l'obligació de suportar l'IVA a les seves compres.

Són exempcions plenes les operacions amb l'exterior: les exportacions i els lliuraments intracomunitaris de béns.

Permeten al subjecte passiu que les realitza deduir-se les quotes de l'IVA suportat en les adquisicions de béns o serveis.

### **CAS PRÀCTIC 2. Operacions exemptes i no subjectes**

De les operacions següents, quines es consideren no subjectes a IVA i quines estan exemptes d'IVA?

- a. Bolígrafs amb el logotip de l'empresa lliurats als clients per Nadal.
- b. El cultiu de patates per al consum propi.
- c. L'ensenyament en Educació Infantil.
- d. El lloguer del pis a Barcelona on viuen uns estudiants.
- e. L'assegurança del cotxe.
- f. El permís de conduir.
- g. Un treballador de servei de la llar familiar.

## 3. El subjecte passiu i les seves obligacions

### 3.1 EL SUBJECTE PASSIU

A diferència d'altres impostos, en l'IVA el subjecte passiu no és el que suporta l'impost (el contribuent), sinó qui està obligat a declarar i ingressar l'impost en l'Administració d'Hisenda.

En l'IVA, de forma general, el contribuent és el consumidor final, i el subjecte passiu és l'empresa o professional que fa **lliuraments** (venedor) de béns o serveis subjectes a l'impost.

Es donen tres situacions diferents, depenent del tipus d'operació que es realitzi:

- **Lliuraments de béns i prestacions de serveis:** el subjecte passiu de l'impost és la persona física o jurídica, empresari o professional, que realitzi els lliuraments de béns o presti els serveis subjectes a l'impost.
- **Adquisicions intracomunitàries de béns:** operació comercial en què un empresari espanyol o establert a Espanya adquireix productes per a la seva empresa en qualsevol dels altres països membres de la Unió Europea: els subjectes passius de l'impost seran els que realitzin les adquisicions. En aquest cas, es produeix **inversió del subjecte passiu**.

La factura que emetrà el venedor intracomunitari no portarà IVA, però l'empresari espanyol haurà de declarar l'IVA com a transferit i suportat a la vegada en el moment de fer la liquidació. Es tracta d'una anotació merament informativa.

Les adquisicions intracomunitàries fetes per empreses i professionals tributen al país de destinació (Espanya).

Si l'adquisició la fa un particular tributen al país d'origen. La factura serà emesa amb IVA per l'empresari intracomunitari que fa el lliurament.

- **Importacions** o compres de productes per part d'empresaris o particulars espanyols a països extracomunitaris més Les Canàries, Ceuta i Melilla: Seran subjectes passius els que realitzin les importacions. L'IVA de les importacions és un cas especial de liquidació, ja que s'ingressa directament a la duana en comptes de lliurar-lo al venedor per tal que l'ingressi.

Aquestes operacions tributen al país de destinació.

### **CAS PRÀCTIC 3. Adquisicions intracomunitàries i importacions**

En els supòsits següent raona l'aplicació de l'IVA:

- a. Un ciutadà espanyol visita París i hi adquireix objectes per a regal per import de 400€, amb els quals viatja fins a Reus amb avió.
- b. El ciutadà anterior viatja a Anglaterra i hi adquireix components electrònics per al seu ús personal per import de 12.000 €
- c. Un empresari compra fusta a Alemanya per import de 10.000 €
- d. Un empresari compra llana a Austràlia per import de 80.000 €

### **CAS PRÀCTIC 4. Subjecte Passiu**

Indica qui és el subjecte passiu de l'IVA en les operacions següents:

- a. L'empresa ESCRITEX, SL, adquireix productes al seu proveïdor PAPILTEX, SA. El transport de la mercaderia es contracta amb l'empresa TRANSPORTEX, SL.
- b. ESCRITEX, SL, adquireix productes a una empresa italiana.
- c. ESCRITEX, SL, ven productes al seu client COMERCIAL DEL PAPER, SL.

## **3.2 LA MERITACIÓ**

La meritació o naixement de l'obligació tributària es produeix en els lliuraments de béns amb la posada a la disposició dels béns. En les prestacions de serveis, l'IVA es merita quan es prestin, s'executin o s'efectuïn els serveis.

En cas de pagaments anticipats o bestretes a un futur lliurament, l'IVA es transfereix en el moment de cada pagament parcial per l'import avançat en cada moment.

### 3.3 LA BASE IMPOSABLE

La base imposable és l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes

a l'impost procedent del destinatari o de terceres persones.

A més del valor del producte, **s'inclouen** també en la base imposable:

- Les despeses de l'operació: comissions, ports, transports i assegurances.
- Les subvencions vinculades directament al preu de l'operació.
- Els tributs i els gravàmens que recaiguin sobre l'operació.
- L'import dels envasos i embalatges.
- En les importacions: els drets d'importació i altres gravàmens.

En canvi, no formaran part de la base imposable:

- Els descomptes i les bonificacions.
- Els lliuraments a compte pagats en nom i per compte del client.

### 3.4 La quota íntegra

La quota íntegra és la quantitat que ha d'abonar, en concepte d'IVA, l'obligat al seu pagament.

Tal com hem indicat anteriorment, la quota íntegra és el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus impositiu corresponent al producte:

$$\text{QUOTA ÍNTEGRA} = \text{BASE IMPOSABLE} \times \% \text{ IMPOSITIU}$$

Cal tenir en compte que, si en una operació existeixen productes amb tipus impositius diferents, s'haurà de determinar una base imposable i una quota íntegra per a cada tipus impositiu existent.

### 3.5 Declaració – Liquidació d'IVA.

Els empresaris i professionals han de presentar declaracions liquidacions de totes les seves operacions, fins i tot en els períodes d'inactivitat, en els models i els períodes que determina el Ministeri d'Economia i Hisenda.

Per efectuar la liquidació d'IVA, a les quotes repercutides i cobrades en les seves vendes els subjectes passius poden deduir-se les quotes suportades en les seves adquisicions, sempre que es compleixin determinats requisits.

No tots els ives suportats per les empreses en les seves adquisicions són deduïbles. Adquisicions com ara regals pels clients o joies, entre d'altres, no són deduïbles en les liquidacions.

El procediment de liquidació és el següent:

$$\text{LIQUIDACIÓ} = \text{IVA REPERCUTIT (vendes)} - \text{IVA SUPORTAT (compres)}$$

D'aquí podem obtenir dos resultats de liquidació:

- **Liquidació a INGRESSAR.**

Si el resultat és positiu, o sigui, IVA Repercutit (cobrat) és més gran que l'IVA Suportat (pagat), el resultat de la liquidació és a favor d'hisenda, caldrà per tant, fer-li l'**ingrés** corresponent.

- **Liquidació a COMPENSAR o TORNAR.**

Si el resultat és negatiu, o sigui, l'IVA Suportat (pagat) és més gran que l'IVA Repercutit (cobrat), ens indica que la liquidació ha estat a favor de l'empresa. Tenim que Hisenda és deutora amb l'empresa.

L'empresa podrà **compensar**-se aquest import en les liquidacions següents o, arribat el 31 de desembre, demanar la **devolució**.

**Els models i els terminis de presentació** per a la declaració de l'IVA que han de presentar les empreses són els següents:

Model 303	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Declaració trimestral.</b> Reflecteix el resultat de la diferència entre l'IVA transferit i l'IVA suportat.</li><li>• <b>Termini de presentació:</b> dins dels 20 primers dies naturals del mes següent al trimestre natural; el quart trimestre es presentarà de l'1 al 30 de gener de l'any següent.</li></ul>
Model 390	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Declaració-resum anual.</b> Conté les operacions efectuades al llarg de l'any natural relatives a la liquidació de l'IVA.</li><li>• <b>Termini de presentació:</b> de l'1 al 30 de gener de l'any següent.</li></ul>
Model 347	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Declaració anual d'operacions amb tercers.</b> Són les dades que facilita una empresa de les operacions que fa amb altres empreses. Aquesta declaració ha de ser coincident amb les dades que presenten les altres empreses.</li><li>• <b>Termini de presentació:</b> durant el mes de febrer de l'any següent.</li></ul>
Model 349	<ul style="list-style-type: none"><li>• Declaració recapituladora d'operacions intracomunitàries. Subjectes passius que realitzin lliuraments i adquisicions de béns intracomunitaris.</li><li>• <b>Termini de presentació.</b> De l'1 al 20 del mes següent a la finalització del trimestre en què s'haguessin realitzat les operacions</li></ul>

#### **CAS PRÀCTIC 4. Base imposable**

Indica qui és el subjecte passiu, quan es produeix la meritació i a quant ascendeixen la base imposable i la liquidació de l'IVA en els casos següents:

- a. El 20 de novembre, una empresa mallorquina de cistelles de Nadal ven 160 unitats a 80 €/u a una empresa catalana, amb un descompte comercial del 10 %. Les despeses de transport ascendeixen a 140 €. Les cistelles arriben a l'empresa catalana el 3 de desembre i paga a l'empresa mallorquina l'endemà passat.
- b. Una empresària lleidatana compra a una empresa francesa una partida de fusta per 3500 €, que rep el 2 de maig i paga el 15 d'aquest mes; amb aquesta fusta fabrica i ven cadires per 4800 €.



- c. Jaume, ciutadà espanyol, compra vuit armaris a un empresari italià per al seu xalet a la platja per valor de 3.400 €
- d. Benet compra a un empresari Xinés un ascensor per import de 3.500 €

## 4. Règim general de l'IVA

L'anomenat RÈGIM GENERAL D'IVA es aplicable quan no ho sigui cap dels especials, o bé quan s'hagi renunciat o es quedi exclòs del Règim Simplificat o del Règim especial de l'agricultura ramaderia i pesca.

Al Règim General li és aplicable tot el que hem estudiat fins ara.

Les obligacions formals del Règim General són:

### **Obligacions documentals:**

- Presentar declaracions-liquidacions.
- Presentar un resum anual.
- Presentar declaració d'operacions amb terceres persones.
- Presentar declaracions d'operacions intracomunitàries.
- Portar llibres de registre.

### **Llibres de registre**

Els subjectes passius tenen l'obligació d'anotar totes les seves operacions, ordenades cronològicament, als llibres de registre que la llei exigeix portar i que són:

- Llibre de registre de factures emeses.
- Llibre de registre de factures rebudes.
- Llibre de registre de béns d'inversió.
- Llibre de registre de determinades operacions intracomunitàries

### **Obligacions comptables**

- Han d'expedir i lliurar factures o documents substitutius.
- Portar la comptabilitat

### **CAS PRÀCTIC 5. Liquidació Règim General**

L'empresa MECÀNICS, SL, amb CIF B-00813517, i domicili al carrer dels Boters, núm. 8, de Martorell (28239), dedicada a la instal·lació de construccions metàl·liques, realitza les següents operacions durant un determinat període:

- a) Edifica un muntatge per un import de 4.187 € (més 21% d'iva) a una empresa constructora.
- b) Compra xapa simple per a les seves pròpies instal·lacions per un import de 1 200 €. El seu proveïdor li aplica un descompte del 5%.(més 21% d'iva)

c) Realitza un aïllament en un local. Per aquesta operació, factura 1.350 € en concepte de materials i 800 € en concepte de mà d'obra.(més 21% d'iva)

d) Efectua els pagaments següents:

1. Assegurança de l'empresa: 1.800€.
2. Rebut de llum i telèfon: 726 €.(inclòs 21% d'iva)
3. Rebut de l'aigua, escombraries i clavegueram: 34,87 € (20,83 € corresponen al concepte d'escombraries i clavegueram).(inclòs 21% d'iva)

Calcula la quota líquida de l'IVA d'aquest període.

### **CAS PRÀCTIC 6. Liquidació Règim General**

La cooperativa MUSROOM a final del tercer trimestre presenta els següents saldos respecte a l'iva:

- Iva Suportat 12.700 €
  - Iva Repercutit 14.800 €
  - Resultat a compensar del segon trimestre 800 €
- a. Calcula la quota líquida de l'Iva del tercer trimestre
  - b. Si acabés el quart trimestre de l'any amb un saldo a favor de l'empresa, entre quines opcions podria triar la cooperativa?

### **CAS PRÀCTIC 7. Liquidació Règim General**

La cooperativa MUSROOM presenta les següents operacions (Bases imposables) a final de trimestre.

- Compres interiors al 21% d'IVA: 30.000 €
- Compres interiors al 10% d'IVA: 20.000 €
- Compres intracomunitàries al 10% d'Iva: 4.000 €
- Importacions al 21% d'IVA: 10.000 €
- Vendes interiors al 21% d'IVA: 100.000 €
- Vendes intracomunitàries al 21% d'IVA: 20.000 €

Calculeu la Quota Líquida del trimestre.

## **5. LA REGLA DE LA PRORRATA**

Tal com ja hem vist, els empresaris i professionals que realitzen operacions subjectes i no exemptes d'IVA o amb exempció plena, es podran deduir les quotes d'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis que hi estiguin relacionades.

També hem estudiat que quan aquests empresaris i professionals realitzen operacions subjectes, però considerades per la Llei de l'IVA com a exempcions limitades, es perd el dret a deduir l'IVA suportat.

La regla de prorrata s'aplica quan el subjecte passiu, en l'exercici de la seves activitats empresarials o professionals, efectua conjuntament activitats que originen el dret a la deducció i altres activitats que no donen dret a deducció de l'iva; és a dir, quan el subjecte passiu adquireix béns i serveis que utilitza en operacions amb i sense dret a deducció.

Llavors es presenta el dubte de quin import del total de l'IVA Suportat per l'empresa en el totals de les seves activitats es pot deduir i quin no.

El que pretén la regla de la prorrata és decidir doncs quin import del total d'IVA Suportat es podrà deduir l'empresa.

La regla de prorrata tindrà dues modalitats d'aplicació: **general i especial.**

## 5.1 Regla de prorrata GENERAL

La regla de prorrata general s'aplicarà quan el subjecte passiu efectui conjuntament operacions amb i sense dret a deducció i no sigui d'aplicació la regla de prorrata especial. En aquests casos, només seran deduïbles les quotes suportades en cada període de liquidació en el percentatge que resulta d'aplicar la fórmula següent:

Import total anual de vendes que originin el dret a deducció
Percentatge de deducció = ----- x 100
Import anual de vendes

Aquest percentatge ens indica de cada 100 € de vendes (Base imposable) de l'empresa, quants han estat realitzats per les activitats amb dret a deducció.

En conseqüència, pren aquest percentatge com a indicador de quin IVA ens podem deduir del global SUPORTAT per l'empresa.

### **OPERATIVA**

El % de prorrata de deducció aplicable s'arrodonirà en la unitat superior.

Per a la determinació del percentatge de deducció, no es tindran en compte:

- Les quotes de l'impost sobre el Valor Afegit.
- Les vendes dels béns d'inversió.
- L'import de les operacions immobiliàries (excepte els arrendaments) o financeres que no constitueixin activitat empresarial o professional del subjecte passiu.

El procediment d'aplicació de la prorrata general s'ha d'ajustar a les regles següents:

- El percentatge de deducció que s'aplicarà al primer, segon i tercer trimestre de l'any serà el provisional calculat amb les dades anuals definitives de l'any anterior.
- En l'última declaració-liquidació de l'impost corresponent a cada any natural (quart trimestre), el subjecte passiu calcularà la prorrata de deducció definitiva en funció de les operacions realitzades en aquest any natural.
- El percentatge definitiu obtingut s'aplicarà sobre les dades del 4<sup>t</sup> trimestre i es procedirà a corregir i regularitzar les deduccions obtingudes durant el primer, segon i tercer trimestre amb el percentatge provisional.
- La quota líquida del quart trimestre estarà formada doncs per la suma de la liquidació del 4<sup>t</sup> trimestre més les regularitzacions efectuades sobre els trimestres anteriors.

### CAS PRÀCTIC 8

L'empresa LABOREX SCC es dedica a l'assessorament en matèria de seguretat laboral i també imparteix cursos de formació. Al llarg de l'any passat va facturar les operacions següents:

- Import dels serveis d'assessorament: 250.000 € (operacions subjectes a IVA)
- Import de les factures de formació: 100.000 € (operacions exemptes)

Durant el present any ha realitzat les següents operacions:

Període	Ingressos obtinguts (sense iva inclòs)		Quotes d'iva suportat (a sense dret a deducció)
	Per assessorament (Subjectes a 21% d'iva)	Per formació (Exempts d'iva)	
1T	80.000 €	25.000 €	7.000 €
2T	96.000 €	10.000 €	4,000 €
3T	20.000 €	30.000 €	7.400 €
4T	100.000 €	20.000 €	8.800 €
TOTALS			

Es demana:

- 1) Calculeu les liquidacions trimestrals per la prorrata general

## 5.2 Regla de prorata ESPECIAL

La regla de prorata especial s'aplicarà en els supòsits següents:

- Quan els subjectes passius optin per l'aplicació d'aquesta regla.
- Obligatòriament, quan aplicant la prorata general la deducció excedeixi en un 10% de la que resultaria aplicant la prorata especial.

El procediment d'aplicació de la prorata especial s'ha d'ajustar a les regles següents:

- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en operacions amb dret a deducció es podran deduir íntegrament.
- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats exclusivament en operacions sense dret a deduir no podran ser objecte de deducció
- Les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns o serveis utilitzats només en part en operacions amb dret a deducció es podran deduir en el percentatge de la prorata general.

Per tant, quan estem davant d'un cas de prorata especial, el primer que cal fer es separar les factures de compres en tres grups:

1. El grup de les factures que pertanyen íntegrament a l'activitat que dona dret a deducció i que per tant ens podem deduir tot l'iva suportat en elles.
2. El grup de les factures que pertanyen íntegrament a l'activitat exempta i que NO dona dret a deduir-se cap quota de l'iva suportat en elles.
3. El grup de les factures que pertanyen a compres que es consumeixen en les dues activitats, la subjecta i l'exempta, i de les quals només ens podem deduir l'import resultant d'aplicar el % de prorata.

A partir d'aquí actuarem igual que per a la prorata general.

### **CAS PRÀCTIC 9**

*A continuació farem el mateix exemple anterior però aplicant la prorata ESPECIAL.*

*Per tant, tindrem la mateixa informació, només que la columna de l'IVA Suportat a les compres, la dividirem en els tres grups abans descrits.*

L'empresa LABOREX SCC es dedica a l'assessorament en matèria de seguretat laboral i també imparteix cursos de formació. Al llarg de l'any passat va facturar les operacions següents:

- Import dels serveis d'assessorament: 250.000 € (operacions subjectes a IVA)
- Import de les factures de formació: 100.000 € (operacions exemptes)

Durant el present any ha realitzat les següents operacions:

Període	Ingressos obtinguts (sense iva inclòs)		Quotes d'iva suportat a...		
	Per assessorament (Subjectes a 21% d'iva)	Per formació (Exempts d'iva)	Assessorament	Formació	Conjunt
1T	80.000 €	25.000 €	3.000 €	2.000 €	2.000 €
2T	96.000 €	10.000 €	2.500 €	500 €	1.000 €
3T	20.000 €	30.000 €	3.400 €	1.000 €	3.000 €
4T	100.000 €	20.000 €	5.800 €	900 €	2.100 €
TOTALS					

Es demana:

- 1) Calculeu les liquidacions trimestrals per la prorrata especial
- 2) Determineu quina opció escolliria l'empresa en cas de poder fer-ho.