
Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

Trabajo Fin de Máster

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:
ESTUDIO DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA**

Sonia Martínez Cañibano

Oviedo, a julio de 2016

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	7
2.1. EL IMPUESTO EUROPEO	7
2.2. OBLIGACIONES FORMALES DEL IVA.....	11
2.3. NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO	11
2.4. EL TIPO IMPOSITIVO	12
2.5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO.....	13
2.6. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA.....	14
2.6.1. Régimen Simplificado	14
2.6.2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	14
2.6.3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	14
2.6.4. Régimen especial de las agencias de viaje.....	15
2.6.5. Régimen especial del oro de inversión.....	15
2.6.6. Régimen especial del recargo de equivalencia	15
2.6.7. Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica	15
2.6.8 Régimen especial del grupo de entidades	16
2.6.9. Régimen especial del criterio de caja.....	16
2.7. CUADROS ANÁLISIS RECAUDACIÓN IVA.....	17
3. RÉGIMEN DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.....	19
4. CASO PRÁCTICO	26
5. CONCLUSIONES.....	32
6. BIBLIOGRAFÍA.....	33

1. INTRODUCCIÓN

La historia de la economía ha centrado sus estudios desde diferentes puntos de vista. Los ecónomos dedicados a esta ciencia han señalado existen varias ramas, por las cuales está puede ser estudiada. El objetivo de esta investigación es estudiar la economía desde el punto de vista contable y fiscal.

Contabilidad y fiscalidad se han unido con el objetivo de mostrar una idea más global de como la tributación va unida con la contabilidad de las empresas. Este ámbito es muy amplio, por lo cual el análisis se centra en indagar sobre el Impuesto del Valor Añadido en esta doble área.

Hoy en día poseemos una economía organizada e integrada en un sistema mundial, cada país tiene sus normas, pero todos en conjunto poseen el mismo fin. Este fin sería crear una economía fuerte y en crecimiento para afrontar las adversidades del futuro. Para poder lograrlo se necesita un sistema fiscal que sea eficaz y eficiente a la hora de recaudar a sus habitantes. En mayor o menor medida y dependiendo de las condiciones financieras y económicas del país la tributación cambia, sin embargo el sistema que ahora conocemos ha sido fruto de cuantiosos cambios a lo largo de la historia.

La primera sociedad organizada fue Grecia, a pesar de ser un territorio disperso supo controlar su Hacienda para que ninguno de sus ciudadanos sufriera hambre o miseria. Desde el inicio surgieron los impuestos indirectos que gravaban el consumo y el mercado, siendo la primera vez que había una relación entre gastos e ingresos públicos.

El siguiente paso se dio en Grecia con Pericles, éste fue un hombre emprendedor, culto e inteligente de Atenas estableció los impuestos directos que recaían sobre la renta o el patrimonio, ya que tras la construcción del Partenón y los repartos que el estado hacía a sus ciudadanos de lo sobrante del presupuesto, se quedó sin reservas en sus arcas para casos de necesidad. En épocas de paz continuaron los impuestos indirectos que seguían gravándose sobre el consumo y el mercado.

Al igual que Grecia, Roma, promueve los rasgos más característicos de la Hacienda Pública. Surge un impuesto que grava el arrendamiento de las tierras de dominio público, siendo su principal fuente de ingresos. Esta ciudad no tenía impuestos indirectos como tal, sino que a través de los tributos, como los territoriales, que se repartía según la proporción de los bienes inmuebles. Otro muy importante y que mayor peso tuvo fue el diezmo que recaía sobre la tierra o los portazgos que se pagaba para poder entrar en las ciudades.

En las siguientes épocas, los impuestos mantenían la finalidad que hasta mantenían, que era obtener una recaudación para mantener las arcas públicas o de la monarquía. Los que soportaban los impuestos solían ser las clases o estamentos inferiores ya que las clases más altas eran las que se solían beneficiar de ellos.

Gracias a la soberanía popular, el presupuesto del estado se hace público esto hace que la hacienda pública este controlada ya que comienza un cierto orden entre la obtención de ingresos y la realización de los gastos.

Los impuestos han ido cambiando a lo largo de los años dependiendo de las necesidades de la época por ese motivo pueden diferir bastante de unos periodos a otros. En la actualidad, según la clase de impuesto podemos identificar dos clases: los impuestos indirectos, que se aplican de manera indirecta a la capacidad económica, y por el contrario los impuestos directos, que se aplican de manera directa a la capacidad económica.

En los impuestos indirectos el más importante es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) grava el incremento de valor de los bienes y servicios en cada una de sus fases del proceso productivo hasta que llega al consumidor final.

El segundo más importante, si tenemos en cuenta la recaudación obtenida por el estado, son los Impuestos Especiales (IE) gravan el consumo de determinados bienes o servicios, como son: Alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco, hidrocarburos, matriculación de un elemento de transporte.

Los siguientes impuestos tienen una recaudación inferior pero son igual de importantes, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se aplica a las compraventas de todo tipo de bienes y derechos, a ciertas operaciones de las empresas y a operaciones que se tienen que documentar oficialmente. El que paga este impuesto es el adquirente. La Renta de Aduanas es la tasa que se paga por la importación de bienes, o el impuesto sobre actividades del juego y el impuesto sobre los gases fluorados, el primero grava las actividades de juego y el segundo la emisión de gases de este tipo. A parte de estos impuestos, las Comunidades Autónomas tienen otra serie de impuestos de esta índole como son el Impuesto sobre Tracción Mecánica (ITM), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

En los impuestos directos, al igual que la anterior clasificación, la recaudación por cada uno de ellos es diferente. El más relevante es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) recae sobre la capacidad económica de los ciudadanos, siendo la renta de cada persona indicativa del grado de bienestar y por tanto cual es la contribución de cada uno al sostenimiento de los gastos públicos.

El siguiente más importante es el Impuesto sobre Sociedades (IS) se aplica sobre el beneficio neto que las empresas obtienen de sus actividades económicas.

Otros impuestos menos relevantes son el Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava la renta obtenida en España de las personas que no viven en el territorio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se abona cuando se recibe dinero u otros bienes de forma gratuita.

Las Comunidades Autónomas, al igual que en la clasificación anterior, tienen la capacidad para establecer impuestos, en este caso recaudan el Impuesto sobre el Patrimonio.

Actualmente todos los tipos de impuestos explicados anteriormente tienen su registro por parte de la Agencia Tributaria, ésta pública su informe anual sobre la recaudación tributaria.

En las siguientes tablas se muestra la recaudación bruta¹ por los distintos tipos de impuestos.

¹ La recaudación bruta se calcula como la recaudación líquida más devoluciones más asignaciones de la agencia tributaria a la iglesia.

Tabla 1.1: Recaudación bruta de los impuestos indirectos para el año 2014

<u>Impuestos Indirectos</u>	Recaudación Bruta		
	Total	Ejercicios cerrados	Ejercicio corriente
Impuesto sobre el valor añadido	81.483.432	1.334.416	80.149.016
Impuestos especiales	19.775.114	66.743	19.708.371
- Alcohol y bebidas alcohólicas	821.853	11.182	810.671
- Tabaco	6.762.971	43.395	6.719.576
- Hidrocarburos	10.211.582	8.512	10.203.070
- Otros	1.978.708	3.654	1.975.054
Impuesto sobre primas de seguros	1.317.371	108	1.317.263
Renta de aduanas	1.543.026	2.513	1.540.513
Impuesto sobre actividades juego	76.115	51	76.064
Impuesto sobre gases fluorados	30.572	0	30.572
Resto de Impuesto Indirectos	12.015	104	11.911
TOTAL	104.237.645	1.403.935	102.833.710

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

El impuesto más importante, como se ha mencionado antes, es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ya que representa un 78%, seguido de los Impuestos Especiales con un 19% y de la Renta de Aduanas. Si nos centramos en los Impuestos Especiales el que mayor recaudación obtiene es el tabaco seguido de los hidrocarburos y del alcohol y las bebidas alcohólicas. Estos impuestos tienen la finalidad de desincentivar el consumo ya que perjudican a la salud, en concreto el tabaco ya que por este se paga de manera doble: uno por unidad y otro proporcional al precio. Si analizamos el caso de las bebidas alcohólicas se paga independientemente al precio de venta, es decir, se paga una tasa fija dependiendo de la cantidad de alcohol que tenga el producto. Cuantos más grados de alcohol posea la bebida mayor será lo que se pague en este concepto.

El impuesto sobre hidrocarburos persigue la protección del medio ambiente y eliminar la dependencia energética, por este motivo se paga un porcentaje de la base siendo está el volumen expresado en miles de litros.

El resto de impuestos la recaudación es menos importante ya que los ingresos representan un 0,07% del total.

Tabla 1.2: Recaudación bruta de los impuestos directos para el año 2014

<u>Impuestos Directos</u>	Recaudación Bruta		
	Total	Ejercicios cerrados	Ejercicio corriente
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	84.404.318	1.689.695	82.714.623
Impuesto Sociedades	26.464.816	620.020	25.844.796
Impuesto sobre la renta de las personas no residentes	2.073.416	22.938	2.050.478
Declaración tributaria especial	58	0	58
Impuestos medioambientales	1.710.776	5.110	1.705.666
Resto de Impuestos Directos	198.803	5.876	192.927
TOTAL	114.852.187	2.343.639	112.508.548

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

En este caso el impuesto que más peso tiene es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 74%, le seguiría el Impuesto de Sociedades (IS) con un 23%, el resto de impuestos representan el 2%.

Si se compara los ingresos de ambos tipos de impuestos, la recaudación es mayor en el caso de los impuestos directos ya que representan el 52% y los impuestos indirectos muestran el 48%.

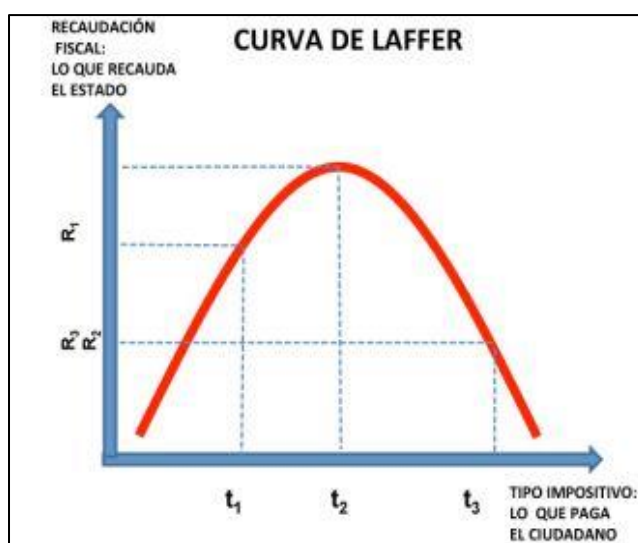
En la mayoría de los impuestos si nos fijamos en la evolución de un año a otro la recaudación aumenta. Esto no tiene nada que ver con la subida de los tipos impositivos, ya que como estudio el economista estadounidense Arthur Laffer², las subidas de los tipos impositivos hacen que se recaude menos por el descontento social que generan. Arthur señaló con un ejemplo que cuando aumente la presión fiscal en el IRPF los trabajadores son menos ambiciosos en el trabajo ya que su salario se ve minorado por este aumento o cuando aumenta el tipo impositivo del IVA el consumo se reduce.

También observo que una disminución de los impuestos incrementa la actividad y por tanto la recaudación y hace que la economía sumergida desaparezca.

Todas estas investigaciones se reflejan en la curva de Laffer, que elaboro tras llegar a todas estas conclusiones.

² Arthur Laffer es un economista americano fue consejero asesor de política económica durante el gobierno de Ronald Reagan. Es conocido por su Curva de Laffer donde refleja cómo cambian los ingresos del estado según sean los tipos impositivos del país.

Gráfico 1.1: Curva de Laffer



Fuente: Gráfico obtenido de Ismael de la Cruz

En este gráfico se ve claramente que cuando se llega un cierto nivel óptimo de presión fiscal los ingresos serán mayores que si se aplican tipos impositivos muy elevados ya que estos hacen que se desincentive a los ciudadanos y provocan caídas del consumo, aumente la economía sumergida y el fraude. En cambio cuando el tipo impositivo es más bajo aumenta la recaudación porque el consumo, se reduce la economía sumergida y se incentiva la actividad empresarial.

Después de esta pequeña introducción, la organización del trabajo será la siguiente: En primer lugar se estudia el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) analizando el impuesto en la Unión Europea señalando la recaudación de cada país, los diferentes tipos impositivos y los cambios que se producen en estos. Una vez que se estudia una visión global, por un lado se analizan las obligaciones formales, los tipos de gravamen, ámbito de aplicación, la neutralidad impositiva y la liquidación del impuesto haciendo hincapié en los resultados que obtienen las empresas a la hora de la liquidación. Una vez que se analizan estos elementos ya cabe hablar de los tipos de regímenes especiales que existen.

Por otro lado es interesante investigar en la recaudación que se obtiene en España por las diferentes comunidades autónomas y la evolución en ingresos que han obtenido para un período de años.

En segundo lugar, se centra el estudio en un régimen simplificado que es el recargo de equivalencia donde en un primer lugar se analiza este régimen de manera teórica, señalando los aspectos más interesantes que se deben tener en cuenta para poder acogerse a él. En segundo lugar se analiza un supuesto práctico donde se consideran una serie de operaciones sujetas al recargo de equivalencia.

A continuación se estudia un caso práctico, en el cual se ejemplifican una serie de operaciones de la actividad de una oficina de farmacia y un estudio si le es ventajoso o no estar acogido al régimen del recargo de equivalencia.

En último lugar, se presentan a una serie de conclusiones de los puntos más importantes de toda la investigación realizada anteriormente.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

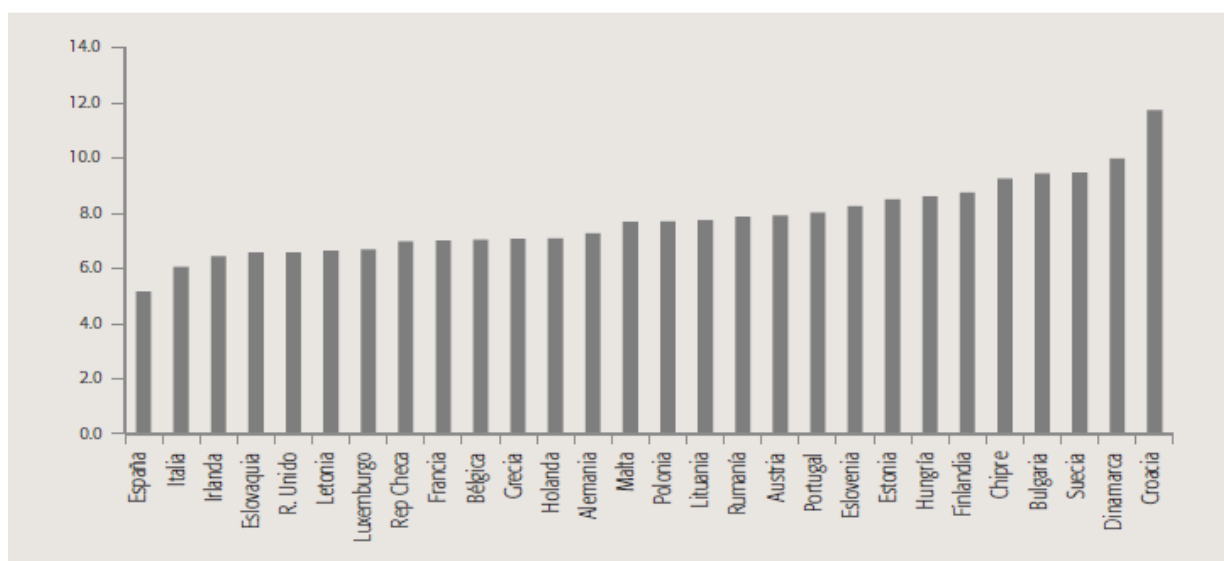
2.1. EL IMPUESTO EUROPEO

Las economías europeas en estos últimos años han vivido una recesión económica donde se cuestiona el estado de bienestar. La garantía de los derechos sociales y servicios para que sean efectivos es muy difícil de mantener en un periodo de crisis. Todos los esfuerzos llevados a cabo no son suficientes para aminorar y unificar la presión fiscal de los principales impuestos en las distintas regiones. A pesar de la situación económica que vive la comunidad europea el proceso de unificación de la fiscalidad no se ha estancado sino que se está intentado aplicar políticas fiscales específicas que ayuden a corregir las diferencias más notorias en este tema.

Las diferencias fiscales son distintas cuando se observa un impuesto u otro, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, las discrepancias son menores que si estudiáramos el Impuesto de Sociedades. Centrándose en el IVA, la recaudación en media ponderada de este impuesto, sería alrededor de un 18% en ingresos fiscales y entorno a un 7% del PIB. Los ingresos fiscales más elevados se muestran en países como Chipre, Suecia, Dinamarca o Bulgaria que representaría un 9% y los más inferiores podrían observarse en Italia o España con un 6% o 5,2%, respectivamente.

La recaudación por IVA ha aumentado tanto respecto del PIB como de los ingresos impositivos, esto manifiesta que este impuesto está ganando protagonismo con el tiempo. En el siguiente gráfico se muestra la evolución media desde el año 2008 hasta 2012, donde se ve que todos los países, en mayor o menor medida, han dado más relevancia a este impuesto.

Gráfico 2.1.1: Recaudación media por IVA 2008 a 2012 (% PIB)



Fuente: Eurostat

Este protagonismo que comenzó en los años noventa se ha producido en cierta medida por el cambio de los tipos impositivos de cada país, ya que desde la crisis muchos países se han visto obligados a aumentarlos y otros a reducirlos para que en un futuro se pueda llegar a homogeneizar este tributo. Los cambios se producen desde cuatro perspectivas: la primera de ellas es un incremento de los tipos impositivos para aumentar la recaudación en el país. La segunda se basa en las bajadas selectivas que se producen en ciertos ámbitos como puede ser en el consumo privado para fomentarlo. La tercera

perspectiva introducir ciertas disminuciones que en un futuro dan lugar a reversiones. Por último, como medida de apoyo para la tesorería de las empresas ya que ofrece una mayor flexibilidad en caso de impago o en las devoluciones.

En el siguiente cuadro se muestra la información explicada anteriormente señalando cada país en cada medida.

Tabla 2.1.1: Cambios en el IVA en la Unión Europea

Cambios	Cambios en el tipo	Cambios en la base
Aumento	Portugal, Reino Unido, Chipre, España, Irlanda, Hungría, Letonia, Polonia, Eslovaquia, Italia, Francia, Bélgica, Grecia, R. Checa, Finlandia, Rumania, Países Bajos, Eslovenia, Luxemburgo	Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, España, Grecia, Finlandia, Letonia, Holanda, Polonia, Portugal, Francia, Luxemburgo, Alemania, Estonia, Croacia, Italia. Eslovenia
Bajada	Irlanda, Grecia, Croacia, Letonia	Bélgica, Alemania Chipre, España, Grecia, Letonia, Polonia, Irlanda, Hungría, Países Bajos, Luxemburgo, Suecia, Dinamarca, Francia, Lituania, Rumania

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea

Actualmente, los tipos impositivos se dividen en tres categorías: el tipo general, reducido y el superreducido. Cada categoría grava la tributación de una serie de bienes y servicios, dependiendo del país esto puede variar pero en la mayoría de los países dentro del tipo general suelen estar la mayoría de las adquisiciones y prestaciones de servicios, en el tipo reducido son operaciones comunes y el tipo superreducido tiene suministros de primera necesidad.

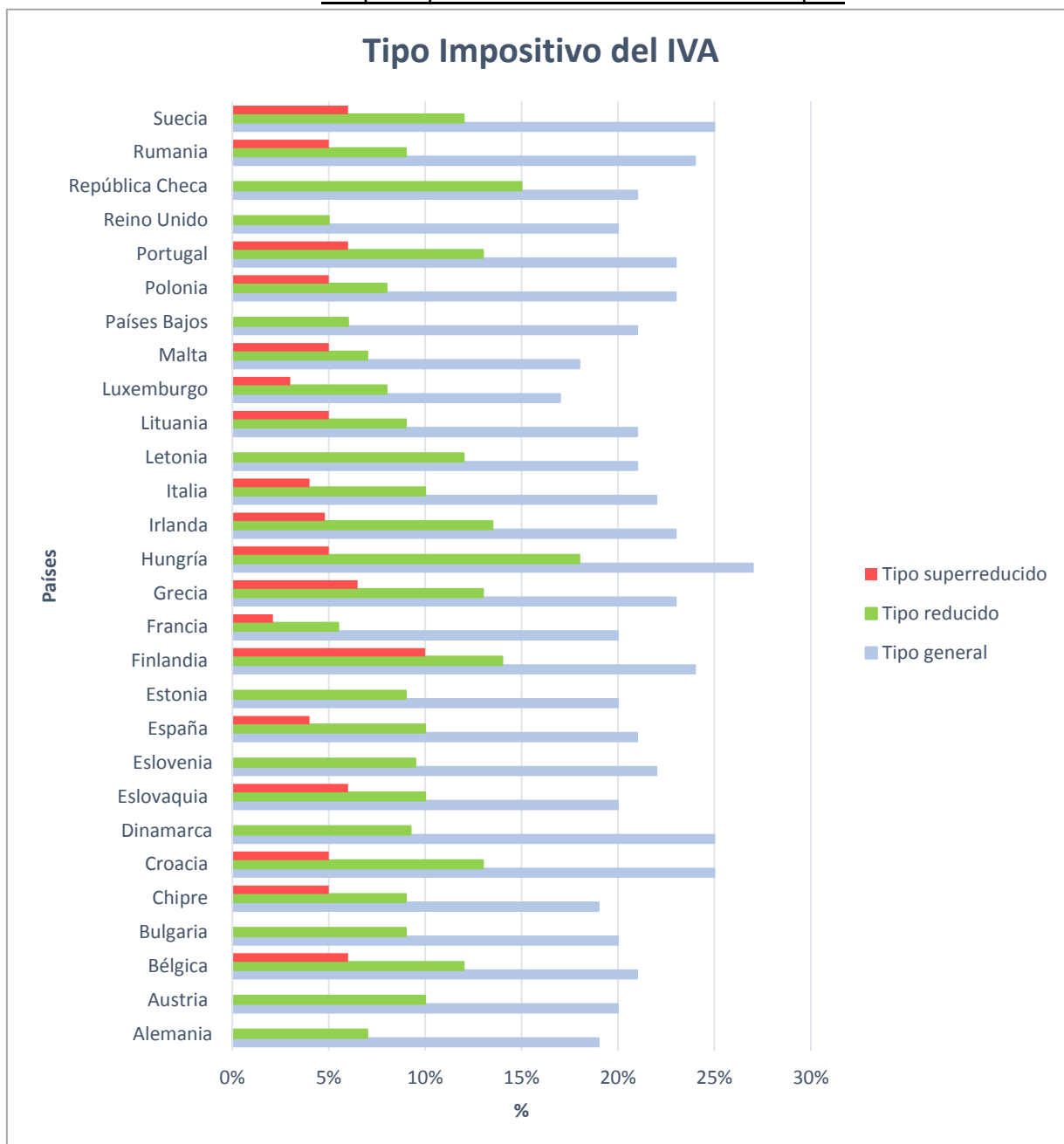
En la siguiente tabla se muestra los diferentes tipos para cada país de la Unión Europea y a continuación se muestra un gráfico para ver mejor esas diferencias.

Tabla 2.1.2: Diferentes Tipos Impositivos de la UE

Países	Código de cada país	Tipos Impositivos		
		Tipo general	Tipo reducido	Tipo superreducido
Alemania	DE	19%	7%	
Austria	AT	20%	10%	
Bélgica	BE	21%	12%	6%
Bulgaria	BG	20%	9%	
Chipre	CY	19%	9%	5%
Croacia	HR	25%	13%	5%
Dinamarca	DK	25%	9,25%	
Eslovaquia	SK	20%	10%	6%
Eslovenia	SI	22%	9,5%	
España	ES	21%	10%	4%
Estonia	EE	20%	9%	
Finlandia	FI	24%	14%	10%
Francia	FR	20%	5,5%	2,1%
Grecia	GR	23%	13%	6,5%
Hungría	HU	27%	18%	5%
Irlanda	IE	23%	13,5%	4,8%
Italia	IT	22%	10%	4%
Letonia	LV	21%	12%	
Lituania	LT	21%	9%	5%
Luxemburgo	LU	17%	8%	3%
Malta	MT	18%	7%	5%
Países Bajos	NL	21%	6%	
Polonia	PL	23%	8%	5%
Portugal	PT	23%	13%	6%
Reino Unido	GB	20%	5%	
República Checa	CZ	21%	15%	
Rumania	RO	24%	9%	5%
Suecia	SE	25%	12%	6%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenido en la página web datos macro

Gráfico 2.1.2: El tipo Impositivo del IVA en la Unión Europea



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenido en la página web datos macro

En el gráfico anterior se recogen todos los tipos del IVA de los países pertenecientes a la Unión Europea para el año 2014. El tipo general más bajo lo posee Luxemburgo con un 17% y el más elevado Hungría con un 27%. El tipo general más común es el 21% pero hay países como Portugal, Polonia o Suecia que superan esa media y también hay países que estarían por debajo como Alemania, Malta, Chipre o Reino Unido.

En cuanto al tipo reducido, el más elevado sería el caso de Hungría con un 18% seguido de la República Checa con un 15% o de Irlanda y Portugal con un 13%, en el lado opuesto estaría Reino Unido que aplica un tipo del 5% mucho más inferior que otros países que aplican el tipo superreducido. Este no lo tienen establecido todos los países,

los países que lo aplican, el tipo más alto lo tendría Grecia con un 6,5% y el más inferior España o Italia con un 4%.

Centrándose en el caso español, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto de naturaleza indirecta que grava tres clases de operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales.
- Adquisiciones intracomunitarias realizadas por profesionales, empresarios o particulares.
- Importaciones de bienes independientemente de quien la realice.

2.2. OBLIGACIONES FORMALES DEL IVA

Este tributo tiene una serie de obligaciones formales que son de forzoso cumplimiento para todas las empresas y profesionales. Estas obligaciones se pueden clasificar en varios apartados:

El primero de ellos son las obligaciones formales de los sujetos pasivos, estos deben presentar las liquidaciones de manera informativa, realizar la autoliquidación e ingresar su importe. Además han de llevar sus facturas y apuntes contables según lo dispuesto por el código de comercio e identificar a los sujetos pasivos no establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto y también todos los sujetos tienen el deber de nombrar a un representante.

La segunda son las obligaciones censales hacen referencia a aquellas normas que sirven para el buen funcionamiento de los tributos. Están obligados a presentar la declaración censal todas las personas o entidades que estén establecidos o no en el territorio de aplicación del impuesto pero sean sujetos pasivos o aquellas personas que realicen operaciones intracomunitarias. No estarán obligados las personas o entidades que realicen operaciones relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles, entregas de bienes a otro estado miembro, ya que es una operación exenta de IVA y ciertas adquisiciones intracomunitarias exentas del IVA por tratarse por operación triangular³.

Asimismo deben de presentar las liquidaciones con los modelos específicos que exige la agencia tributaria y comunicar en ellos de las altas, modificaciones y bajas que se produzcan.

La última son las obligaciones en materia de facturación consisten en la obligación de facturar, es decir, expedir la factura con su correspondiente copia que deberá correlacionarse con lo que la otra parte muestre. Sin embargo hay ocasiones donde no habría que presentar la factura como por ejemplo cuando las operaciones no estén sujetas o exentas al impuesto.

2.3. NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO

Los profesionales o empresarios están obligados por ley a liquidar el impuesto, pero hay ciertas operaciones que gozan de una neutralidad impositiva. Esta neutralidad está presente en dos tipos de operaciones las exentas y las no sujetas.

³ Una operación triangular es aquella que se realiza por tres empresas, cada una situada en un país miembro de la unión europea. La operación consiste en la empresa B vende a la empresa C que actúa como consumidor final un producto que ha comprado al proveedor A, es decir, cuando el fabricante vende al intermediario y este al consumidor final.

Las operaciones exentas de IVA son aquellas adquisiciones o prestaciones de servicios que la ley recoge no deben estar sometidas a gravamen. Hay dos tipos de exención: plena y limitada. La exención plena cuando no se repercute el impuesto, en este caso la persona física actúa como un consumidor final ya que soporta todo el impuesto y no se le permite deducir ninguna parte. En este caso podemos encontrar exportaciones, compra o venta de segundas y posteriores edificaciones, servicios aduaneros...

En el caso de la exención limitada se le permite deducir aquella parte que esté ligada con la actividad de la empresa. Por ejemplo la actividad de la enseñanza, exenciones sociales...etc.

Las operaciones no sujetas al IVA son aquellas en las que no se aplica el impuesto correspondiente. Se incluyen adquisiciones que no sean para el desarrollo de la actividad empresarial, indemnizaciones, descuentos previos al documento que acredite la operación y suplidos.

En la siguiente tabla se presentan las operaciones que están exentas de IVA.

Tabla 2.3.1: Operaciones Exentas

Operaciones Exentas	
Exención Plena	Exportaciones
	Compra o venta de 2º edificaciones
	Servicios Aduaneros
Exención Limitada	Los servicios sanitarios, sociales, culturales y educativos
	Operaciones de seguros y financieras

Fuente: Elaboración propia

2.4. EL TIPO IMPOSITIVO

El tipo impositivo puede dividirse en tres: general, reducido o superreducido. El tipo general incluye todos los casos que no estén afectados por la aplicación de los tipos reducidos, en esta clasificación se incluyen la mayoría de los bienes y servicios, compra de vehículos, alcohol y tabaco, gasolina, servicios de luz, gas y agua, ropa y calzado...etc. En España el tipo es del 21%.

El tipo reducido incluye otro tipo de bienes como productos nutrición animal, agua para alimentación, medicamentos de uso animal, utensilios para actividades agrícolas, forestales o ganaderas, productos sanitarios para prevenir, diagnosticar y tratar enfermedades, edificios en general. También se incluyen unas prestaciones de servicios hostelería y restauración, transporte de viajeros, limpieza de espacios públicos, asistencia social y servicios de albañilería y restauración.

A este tipo también están sujetas las importaciones de obras de arte y antigüedades. En este caso sería del 10%.

El tipo superreducido afecta a las adquisiciones y entregas intracomunitarias, e importaciones de bienes como alimentos básicos (pan, leche, huevos, verduras, frutas, legumbres y cereales), prensa cuya finalidad no sea la publicidad, medicamentos para

el uso humano, productos para personas minusválidos y viviendas de protección oficial. Sería del 4% en el caso Español.

Tabla 2.4.1: Tipos Impositivos en España

Tipos Impositivos en España	
Tipo general	21%
Tipo reducido	10%
Tipo superreducido	4%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos AEAT

2.5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO

La aplicación del impuesto, es decir, quien soporta y quien deduce este tributo son los empresarios y profesionales. En primer lugar, soportan el IVA de sus compras que les dará derecho a deducir en sus autoliquidaciones y en segundo lugar, repercuten el IVA de sus ventas y prestaciones de servicios.

Los profesionales en general están obligados a liquidar el IVA mensual, trimestral y anualmente según cual sea el tipo de empresa.

Tabla 2.5.1: Liquidación del IVA según el tipo de empresa

	Pequeñas	Medianas	Grandes
Activo Total	≤ 4.000.000 €	≤ 11.400.000 €	>11.400.000 €
CNN	≤ 8.000.000 €	≤ 22.800.000 €	>22.800.000 €
Nº Trabajadores	≤ 50	≤ 250	>250
Liquidación IVA	Trimestral y Anual	Trimestral y anual	Mensual y Anual

Fuente: Elaboración propia

Dependiendo del IVA soportado o deducido que afecte las empresas dará lugar a diferentes tipos de liquidación:

IVA a ingresar: Cuando en el periodo de liquidación el IVA repercutido es superior al IVA soportado, por lo tanto la diferencia entre ambos será el importe que hay que ingresar en la agencia tributaria.

En este caso la diferencia se lleva a la cuenta 475 Hacienda Pública, acreedora por IVA.

(477) HP, IVA Repercutido	a	(472) HP, IVA Soportado (475) HP Acreedora por IVA
---------------------------	---	---

IVA a compensar o devolver: En el periodo de liquidación del impuesto el IVA repercutido es inferior al IVA soportado, la diferencia que surge se podrá compensar en futuros periodos liquidatarios en un plazo de 5 años o solicitar la devolución cuando el saldo sea a favor de la empresa en la fecha de cierre del ejercicio.

La diferencia a favor de la empresa se refleja en la cuenta 470 Hacienda Pública, deudor por IVA.

(477) HP, IVA Repercutido	a	(472) HP, IVA Soportado
(470) HP Deudora IVA		

El ámbito de aplicación de este tributo en España es en la península Ibérica y las Islas Baleares. Se excluyen las Islas Canarias, Ceuta y Melilla que tienen un impuesto propio de características similares al IVA.

2.6. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA

Al margen de los tipos impositivos del IVA existen unos regímenes especiales que presentan unas características en relación con la obligatoriedad de la aplicación y compatibilidad con el régimen general.

2.6.1. Régimen Simplificado

El régimen simplificado es de carácter voluntario y de aplicación automática salvo renuncia. Este se podrá aplicar cuando el volumen de ingresos no supere el 250.000€ para todas las actividades económicas, excepto aquellas que ya tengan un régimen especial establecido, y 250.000€ para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.

2.6.2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca es de carácter voluntario y de aplicación automática para el titular de la explotación salvo renuncia. Este régimen consiste en no liquidar el impuesto, es decir, ni deducir ni soportar las cuotas de IVA. Su finalidad es compensar aquellas entregas de productos agrícolas que no están acogidos al régimen agrícola y que no realicen operaciones exentas. La compensación en la entrega de productos agrícolas o forestales será de un 12% aplicado al precio de venta y en el caso productos ganaderos o pesqueros es de un 10,5%.

Un ejemplo de este tipo de régimen en ambas situaciones de compensación explicadas anteriormente sería:

Un agricultor establecido en Castilla y León vende el 1 de abril a un empresario establecido en Andalucía unos productos por importe de 500€. El agricultor como está acogido al régimen especial tiene derecho a compensar el 12% del importe de la venta (500€ x 12% = 60€).

2.6.3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Este régimen se aplica a la base imponible que resultará ser el margen de beneficio de cada operación y tiene carácter voluntario. Si se emplea este método no es posible renunciar al menos en un ejercicio económico. Para determinar la base imponible hay dos maneras: mediante el margen de beneficio de cada operación o mediante el margen del beneficio global.

Para explicar estas dos formas de calcular la base imponible se aplica el siguiente ejemplo: Un vendedor de antigüedades compra una lámpara por 50€ y la revende por 100€.

1. Margen de beneficio de cada operación: El margen de beneficio son 50€ y la base imponible $50€ / (50€ \times (1+21\%)) \times 100 = 82,64€$. Para determinar la cuota devengada se multiplica la base imponible por el tipo impositivo de IVA, en este caso es el 21% pero si fueran libros se multiplicaría por el tipo superreducido, la cuota devengada es de 17,35€.
2. Margen de beneficio global: Consiste en agregar todas las operaciones del periodo y hacer un cálculo único. En este ejemplo obtendríamos el mismo resultado porque solo existe una operación.

2.6.4. Régimen especial de las agencias de viaje

El régimen especial de las agencias de viaje es de carácter obligatorio y de aplicación automática. No es posible renunciar ya que acoge las actividades de las agencias de viaje y organizadores de circuitos turísticos. La determinación de la base imponible, al igual que en el régimen especial anterior, puede hacerse operación por operación o de manera global. La diferencia entre un tipo de operación u otra se base en integrar el IVA y otros impuestos que se le carguen al viajero, cuando solo se analiza una operación no se incluye el IVA cobrado al cliente pero cuando se de manera global hay que añadirlo.

Ejemplo: La empresa REMSA acude a una agencia de viajes para contratar dos billetes de avión para China y el hotel para varias noches en la misma ciudad.

- La agencia de viajes adquiere esos servicios y se compromete a prestárselo por cuenta propia a REMSA. El coste del servicio es de 6.000 € y el precio que paga la empresa por concertar ese viaje es de 6.500 €. Con el método de la determinación global el resultado sería:
Base Imponible = $6.500 - 6.000 = 500$ €
IVA = $21\% \times 500 = 105$ €
El importe total que tiene que abonar REMSA sería de 6.605 €.

2.6.5. Régimen especial del oro de inversión

Esté régimen especial es obligatorio y de aplicación salvo renuncia. Este régimen tiene como la característica la exención de IVA por operaciones que están exentas o por entregas, adquisiciones e importaciones intracomunitarias de oro.

2.6.6. Régimen especial del recargo de equivalencia

El recargo de equivalencia es obligatorio para comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, en donde todos sus miembros sean personas físicas. No hay obligación de liquidación y pago del impuesto. Los tipos del recargo de equivalencia según el IVA aplicado son diferentes según el tipo de IVA aplicado. Este régimen se desarrollara más profundamente en el apartado siguiente.

2.6.7. Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica

El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica es de aplicación voluntaria para empresarios que presten servicios electrónicos. Podrán acogerse los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan condición de empresario o profesional y además tengan establecido su domicilio en la Comunidad.

Los empresarios no establecidos tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios siempre y cuando se destinen a los servicios presentados por vía electrónica.

2.6.8 Régimen especial del grupo de entidades

Esté es de carácter voluntario para empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Un grupo de entidades está formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que su actividad económica esté relacionada. La entidad dominante es aquella que tiene personalidad jurídica propia, tiene que tener directa o indirectamente al menos un 50% del capital de las dependientes y perdurar un ejercicio económico y no puede ser dependiente de ninguna otra entidad.

La entidad dependiente es aquella donde su capital esta poseído en un 50% por una entidad dominante.

Este régimen posee una serie de obligaciones que la entidad dominante deberá cumplir para poder acogerse a los servicios que le pueda proporcionar. La característica más relevante que presenta este régimen es la compensación de saldos en las autoliquidaciones del grupo.

Ejemplo: Las Sociedades ALFA S.A. y BETA S.A. cumplen todos los requisitos para acogerse al régimen especial del grupo de entidades. La sociedad ALFA S.A. posee el 78% de BETA S.A.

El día 18 de mayo presentan las liquidaciones individuales del IVA:

Tabla 2.6.8.1: Liquidaciones de IVA

Sociedad ALFA S.A.	Sociedad BETA S.A.
IVA Devengado o Repercutido = 4.000 €	IVA Devengado o Repercutido = 1.000 €
IVA Deducible o Soportado = 1.000 €	IVA Deducible o Soportado = 2.000 €
Resultado = 3.000 €	Resultado = -1.000 €

Fuente: Elaboración propia

Ese mismo día presenta la liquidación mensual del grupo, obteniendo un resultado positivo de 2.000 €, lo que llevaría a la sociedad dominante a ingresar ese importe ante la Agencia Tributaria.

2.6.9. Régimen especial del criterio de caja

El régimen especial del criterio de caja es de carácter voluntario con posible renuncia. Consiste en retrasar el devengo e ingreso hasta el momento en el que se haga efectivo el cobro y el pago. Podrán acogerse a este criterio los empresarios o profesionales que no superen un volumen de negocios de 2.000.000 €.

Para entender mejor esta cuestión se expone el siguiente ejemplo: Un empresario "X" adquiere mercancías en el primer trimestre de 2014 por 300.000 € a otro empresario "Z" que esta acogido al criterio de caja. El pago se hace en dos cuotas la primera se abona en agosto de 2014 y la segunda en enero de 2016.

El devengo se producirá cuando se pague la primera cuota y 31 de diciembre del año posterior al que se ha realizado el primer pago.

- Agosto 2014 = 150.000 € x 21% = 31.500 €
- 31 de diciembre de 2015 = 150.000 € x 21% = 31.500 €

2.7. CUADROS ANÁLISIS RECAUDACIÓN IVA

Una vez estudiados todos estos conceptos, el siguiente paso es analizar una serie de cuadros donde se muestra las diferencias de recaudación de las Comunidades Autónomas y como ha variado esto a lo largo de los años.

Este análisis es interesante ya que percepción de los ingresos es diferente de unos lugares a otros y su evolución en el tiempo es cambiante. Normalmente las ciudades con mayor número de población son las que tienen un mayor número de ingresos por IVA y las que menos habitantes o Ceuta, Melilla y las Islas Canarias que tienen un impuesto específico muy similar al que se aplica en el resto del territorio.

Tabla 2.7.1: Recaudación por Comunidades Autónomas y Años

Recaudación por CCAA y años				
	2011	2012	2013	2014
Andalucía	2.615.812	2.708.696	2.594.775	2.947.946
Aragón	1.002.860	1.082.740	1.130.553	1.366.308
Asturias	986.364	862.279	884.282	961.379
Cantabria	291.643	290.870	438.085	543.077
Castilla la Mancha	659.801	720.867	567.739	617.675
Castilla y León	926.340	829.876	880.206	1.016.706
Cataluña	12.050.432	11.914.545	12.839.835	13.986.147
Ceuta	447	537	2.039	2.621
Comunidad Valenciana	3.544.173	3.433.603	3.023.698	3.912.213
Extremadura	200.845	240.662	260.461	281.222
Galicia	1.965.785	1.918.208	1.850.903	1.795.844
Islas Baleares	551.978	629.224	725.129	875.200
Islas Canarias	15.116	252.003	313.078	398.466
La Rioja	195.517	208.011	160.700	195.389
Madrid	23.536.022	24.897.704	26.123.726	27.818.406
Melilla	42	545	568	796
Murcia	246.472	279.407	101.379	103.393
Navarra	-181.558	-433.820	-671.722	-790.695
País Vasco	677.782	628.862	695.636	123.668

Fuente: Elaboración propia a partir de datos AEAT

Como se puede ver en la tabla anterior, las comunidades autónomas que mayor recaudación presentan son aquellas que tienen un mayor número de habitantes como Madrid y Barcelona seguidas de Valencia. En contra las que menos recaudan por este tributo son Ceuta y Melilla. Además hay recaudaciones intermedias como en Castilla y León, Andalucía, Aragón o Asturias.

En el caso de Navarra la recaudación es negativa, señalando que el IVA Soportado por sus empresarios es superior al IVA repercutido.

Para ver la variación porcentual⁴ de los ingresos hay que ver la evolución que sufre en estos cuatros años. En la tabla 2.7.2 se pueden ver los resultados de esta variación, la evolución más favorable la muestran Ceuta, Melilla y las Islas Canarias ya que su porcentaje de crecimiento supera 100%. Las que muestran una recaudación negativa, es decir en el año 2011 recaudaron más que en el año 2014, son Asturias con una reducción del 2,5%, Castilla La Mancha, La Rioja, Murcia y el País Vasco en este último se redujo un 82%.

Tabla 2.7.2: Variación porcentual del año 2011 a 2014 por Comunidades Autónomas

	Variación Porcentual
Andalucía	12,70%
Aragón	36,24%
Asturias	-2,53%
Cantabria	86,21%
Castilla la Mancha	-6,38%
Castilla y León	9,76%
Cataluña	16,06%
Ceuta	486,35%
Comunidad Valenciana	10,38%
Extremadura	40,02%
Galicia	-8,34%
Islas Baleares	58,56%
Islas Canarias	2.536,05%
La Rioja	-0,07%
Madrid	18,20%
Melilla	1.795,24%
Murcia	-58,05%
Navarra	335,51%
País Vasco	-81,75%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos AEAT

⁴ Variación porcentual = (Cantidad Final – Cantidad Inicial / Cantidad Inicial)*100

3. RÉGIMEN DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

El recargo de equivalencia es un régimen especial que exclusivamente solo podrán aplicar los empresarios minoristas⁵ o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF en donde todos sus miembros sean personas físicas, salvo que comercialicen los siguientes productos:

- Vehículos de motor y remolques
- Aeronaves y embarcaciones
- Recambios y piezas de vehículos de motos, aeronaves y embarcaciones
- Joyas, piedras preciosas y perlas naturales o cultivadas
- Prendas de vestir y accesorios elaborados con piel
- Piezas de arte, antigüedades y objetos de colección
- Existencias de apicultura y avicultura
- Productos petroleros ya que estos están sujetos a otro tipo de impuesto
- Materiales industriales
- Minerales, metales y sus aleaciones

Su aplicación es obligatoria para el grupo descrito anteriormente y deben de cumplir una serie de obligaciones. La principal característica de este régimen es que quien realice esta actividad no tienen la obligación de emitir la factura por ventas salvo que se tribute por estimación directa que deberá expedirla.

La segunda obligación es que los empresarios o profesionales deben acreditar el estar o no acogidos a este régimen especial.

Al ser un régimen que no obliga al pago y liquidación del impuesto, los sujetos pasivos no están obligados al registro contable. En este sentido cuando se importen bienes se deberá presentar dicho documento en la aduna.

Además cuando se realicen varias actividades económicas en otro tipo de sectores deberá tener documentada cada factura en las diferentes actividades realizadas.

La siguiente obligación indica cuando entregan bienes a viajeros con derecho a la devolución del impuesto se deberá solicitar la devolución mediante el modelo 308.

Finalmente, no se realiza la declaración del IVA por las actividades que estén sujetas a este régimen a no ser que se realice alguna operación intracomunitaria o alguna inversión, el responsable de la empresa deberá liquidar el impuesto y presentar el modelo 309 ante la Agencia Tributaria.

Los tipos de recargo que se aplican dependen del IVA que este aplicando la empresa. En la tabla siguiente se ven los diferentes tipos de recargo.

⁵ Un empresario minorista es aquel profesional que se dedica a la entrega de bienes sin someterles a ningún tipo de modificación por su parte o por parte de terceros.

Tabla 3.1: Tipos de recargo de equivalencia según tipo de IVA

Tipos de recargo de equivalencia	
IVA 21%	5,2%
IVA 10%	1,4%
IVA 4%	0,5%
TABACO	1,75%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de AEAT

Es razonable que cuanto más alto es el IVA mayor sea el recargo asociado porque se intenta llegar a una convergencia de los tipos impositivos con la Unión Europea y al elevar IVA se tienen que modificar estos porcentajes.

El proveedor debe reflejar en la factura el tipo de IVA y el tipo de recargo de equivalencia de manera separada.

Cuando se comienza en este régimen se debe liquidar e ingresar la cuantía correspondiente al recargo desde la fecha que se adquirieron las mercancías. De la misma manera se puede dar el caso de cese, este puede ser por que se acabe la condición de minorista o por transmisión no sujeta del patrimonio a comerciantes no sujetos a este régimen. En el primer cese el empresario se puede deducir el importe del recargo a la fecha de adquisición de las mercancías, en el segundo cese el comprador de podrá deducir la cuota total de aplicar los tipos vigentes al valor de mercado de las existencias en el día de la transmisión.

Una vez que el empresario cumple los requisitos tendrá que aplicar el recargo a una serie de operaciones que vienen fijadas por la Agencia Tributaria. La primera operación es la adquisición de bienes muebles o semovientes⁶ a otros empresarios. Los proveedores emiten la factura desglosando el importe de IVA y el de recargo de equivalencia, aplicado ambos sobre la misma base. El suministrador del bien es el encargado de liquidar y abonar el importe correspondiente al IVA y a dicho recargo asociado.

Cuando el proveedor no refleja el recargo de equivalencia correspondiente y es de aplicación, el minorista debe comunicarlo inmediatamente al organismo correspondiente de la Agencia Tributaria para no incurrir en una infracción.

La segunda operación consiste en adquisiciones intracomunitarias, importaciones y adquisiciones de bienes donde el empresario minorista actúa como sujeto pasivo por inversión. En este caso, es el propio minorista el que tiene que liquidar y pagar el IVA y el recargo asociado.

Existen otros casos de actividades económicas donde nunca se podrá aplicar este régimen. Estos casos son:

- Entregas a otros comerciantes que no estén acogidos a este régimen.
- Adquisiciones a empresarios acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- Adquisiciones intracomunitarias, venta e importaciones que no tengan la finalidad de la actividad de la empresa.

⁶ Son aquellos bienes que son capaz de moverse por sí solos, un ejemplo de este tipo de bienes son las cabezas de ganado o animales de producción económica.

- Ventas, compras intracomunitarias e importaciones que estén excluidas del régimen especial.

Para entender el recargo de equivalencia y su llevanza en la contabilidad se propone el siguiente ejemplo donde se intenta explicar una serie de operaciones que realiza un tipo de actividad económica.

Laura García es una empresaria minorista que posee una farmacia. Este negocio lleva vigente desde el año 2014 y está situado en una céntrica calle de Valladolid. Dicho negocio cumple la legislación vigente por este motivo esta acogido al régimen especial del recargo de equivalencia que como se ha explicado antes es obligatorio para empresarios minoristas que entregan un bien sin ser modificado.

Laura necesita diferentes productos para su negocio y por eso posee un proveedor de confianza que le proporciona todo tipo de enseres. Con la llegada del buen tiempo necesita proveer su almacén de cremas solares. Este tipo de producto está sometido a un tipo de IVA del 21% y tiene asociado un recargo del 5,2%. La factura expedida por el proveedor sería:

Tabla 3.2: Ejemplo de compra con tipo del IVA del 21%

Detalle de la factura	
Base = 10 cremas x 9 €	90 €
IVA = 21% x 90 €	+ 18,90 €
Recargo de equivalencia = 5,2% x 90 €	+ 4,68 €
<u>TOTAL</u>	113,58 €

Fuente: Elaboración propia

Contablemente Laura reflejara en su contabilidad la compra por el importe total incluido el IVA y el recargo asociado debido a que como esta acogida al régimen especial no tiene que deducirse el IVA que soporta en sus compras.

113,58	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	113,58
113,58	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	113,58

El proveedor podrá reflejar en sus libros contables los importes por separado o como un mayor valor del IVA. En el caso que nos ocupa, para analizar mejor el efecto que tiene este tipo de régimen en la contabilidad se refleja de manera separada, es decir, refleja la venta por un lado, el IVA por otro y el recargo de equivalencia por otro lado.

113,58	(430) Clientes	a	(700) Venta mercaderías	90
			(477) HP, IVA Repercutido	18,90
			(47701) HP, IVA Rep recargo equivalencia	4,68
113,58	(57X) Tesorería	a	(430) Clientes	113,58

La empresaria necesita suministrar su almacén de una serie de productos que son demandados por los clientes y se agotan rápidamente. Estos productos son vendas y esparadrapos, ambos están sujetos a un IVA del 10% y recargo del 1,4%.

Tabla 3.3: Ejemplo de compra con tipo de IVA del 10%

Detalle de la factura	
Base = 10 vendas x 3 € + 4 esparadrapos x 1,50 €	36 €
IVA = 10% x 36 €	+ 3,6 €
Recargo equivalencia = 1,4% x 36 €	+ 0,504 €
<u>TOTAL</u>	40,104 €

Fuente: Elaboración propia

Laura en su contabilidad reflejará la compra por el importe total, al igual que la compra anterior.

40,104	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	40,104
40,104	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	40,104

El proveedor, al igual que en el caso anterior refleja de manera separa el importe de la venta, el IVA repercutido y el recargo asociado.

40,104	(430) Clientes	a	(700) Venta mercaderías	36
			(477) HP, IVA Repercutido	3,6
			(47701) HP, IVA Rep recargo equivalencia	0,504
40,104	(57X) Tesorería	a	(430) Clientes	40,104

Como Laura posee una sección en su farmacia dedicada a personas con algún tipo de minusvalía necesita proveer su almacén de ciertos de estos productos. La empresaria compra varios productos, estos están sujetos a un IVA del 4% y su recargo asociado es del 0,5%.

Tabla 3.4: Ejemplo compra con tipo de IVA del 4%

Detalle de la factura	
Base = $5 \times 18 \text{ €} + 5 \times 22 \text{ €} + 5 \times 25 \text{ €}$	325 €
IVA = $4\% \times 325 \text{ €}$	+ 13 €
Recargo equivalencia = $0,5\% \times 325 \text{ €}$	+ 1,625 €
<u>TOTAL</u>	339,625 €

Fuente: Elaboración propia

Al igual que en los casos anteriores tanto la empresaria como el proveedor deben contabilizar esta operación en sus libros contables.

Laura debe reflejar:

339,625	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	339,625
339,625	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	339,625

El proveedor debe separar las operaciones de la siguiente manera:

339,625	(430) Clientes	a	(700) Venta mercaderías	325
			(477) HP, IVA Repercutido	13
			(47701) HP, IVA Rep recargo equivalencia	1,625
339,625	(57X) Tesorería	a	(430) Clientes	339,625

Como conclusión a estas operaciones de compra, la contabilización es la misma para los tres tipos de IVA, en el caso de la empresaria minorista debe reflejar un mayor importe de la compra incluyendo el importe de IVA y el recargo, esto se debe reflejar así porque este régimen consiste en no liquidar ni pagar el impuesto por lo tanto no tiene sentido desglosarlo contablemente.

En el caso del proveedor debe reflejar su venta separando el importe de esta y el IVA asociado. En cuanto al recargo se puede contabilizar como mayor importe de IVA o en una cuenta especifique dicho importe.

El negocio de Laura sufre un infortunio y tiene que reparar la puerta del local para que los clientes puedan acceder al negocio. Los técnicos le informan que la reparación le costará 340 € sin IVA incluido.

Laura refleja en su contabilidad este gasto, en este caso al tratarse de un servicio y no de un bien dedicado a la venta al por menor, no llevará el recargo de equivalencia asociado.

411,40	(622) Reparaciones y conservación (340 + (21% x 340))	a	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	411,40
411,40	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	a	(57X) Tesorería	411,40

El IVA se incorpora al valor de la reparación, ya que como se señala en todo el ejemplo, no debe de indicar un IVA soportado ya que este régimen ni se liquida ni se paga el tributo.

Debido al crecimiento de la empresa, es necesario adquirir un ordenador para poder agilizar el trato a los clientes y no se creen aglomeraciones innecesarias. La adquisición de este equipo supone un inmovilizado material para la empresa con lo cual el tratamiento contable será igual que la prestación de un servicio ya que al tratarse de una adquisición para el propio uso de la empresa y no tener la condición de un servicio no está afectado por el recargo de equivalencia.

726	(217) IM, Equipos procesos de información (600 + (21% x 600))	a	(523) Proveedores de Inmovilizado a C/P	726
726	(523) Proveedores de Inmovilizado a C/P	a	(57X) Tesorería	726

El proveedor en su contabilidad debe reflejar la venta separando el importe del inmovilizado y el IVA asociado. En este caso no debe reflejar dicho recargo porque este bien no está afectado.

En conclusión a este apartado, podemos destacar que el recargo de equivalencia tiene peculiaridades. Una ventaja es que los empresarios no tienen que liquidar el IVA por lo tanto se simplifica mucho su trabajo administrativo pero evidentemente las ventajas que se obtienen en este régimen tiene como contrapartida el tener que soportar el recargo de equivalencia.

4. CASO PRÁCTICO

La finalidad de este último punto del trabajo es mostrar un ejemplo de un empresario minorista sujeto al recargo de equivalencia que realiza una serie de operaciones llevadas a cabo en su actividad diaria. Lo más interesante de este apartado es analizar si a este empresario le interesaría estar acogido a este recargo o no.

Francisco Martínez es titular y propietario de una oficina de farmacia desde el año 2005. Este empresario que regenta esta actividad tiene su farmacia situada en un punto estratégico ya que está a escasos metros del centro de salud. Francisco cuando fundó su negocio cumplió toda la legislación vigente y por eso está acogido al régimen especial del recargo de equivalencia.

Su oficina de farmacia se dedica a la venta de medicamentos y similares por eso su propietario conoce a la perfección la Ley 16/1997, de 25 de abril, de Regulación de los Servicios de las Oficinas de Farmacia.

Desde hace unos años incorpora a su actividad la venta de productos de ortopedia para así facilitar la vida a las personas que sufren algún tipo de lesión. La decisión de incorporar estos bienes fue debida a que en la región no hay muchas dedicadas a este fin y hay personas que necesitan este servicio.

En este último mes realiza una serie de compras para dotar su almacén de productos que le resultan necesarios para el desarrollo de su actividad.

Primero realiza una compra de instrumental sanitario, que tras la reforma, tributa al 21% de IVA con un recargo de equivalencia del 5,20%.

Segundo realiza una compra de un lote de productos farmacéuticos de uso directo al consumidor que consiste en varias gafas graduadas. Este producto está sujeto al 10% de IVA con un recargo asociado del 1,40%

Por último adquiere medicamentos donde soporta el 4% de IVA y un recargo asociado del 0,5%.

Tabla 4.1: Compras con los diferentes tipos de IVA

Detalle de compras	Compra al 21%	Compra al 10%	Compra al 4%
Base	200 €	180 €	320 €
IVA	21% x 200 € = 42 €	10% x 180 € = 18 €	4% x 320 € = 12,8 €
Recargo equivalencia	5,20% x 200 € = 10,4€	1,40% x 180 € = 2,52 €	0,5% x 320 € = 1,6 €
<u>TOTAL</u>	252,40 €	200,52 €	334,40 €

Fuente: Elaboración propia

Efectuadas las adquisiciones anteriormente citadas procede al reflejo contable de las mismas. Aunque este podría hacer un asiento global que incluya las tres compras por la suma total del coste opta por el reflejo individual para tener una mayor claridad. En este caso como esta acogido al régimen especial del recargo de equivalencia el tratamiento contable difiere de lo que en un caso normal se debería reflejar.

La compra sujeta al tipo general de IVA refleja el sumatorio total de la base, el IVA y el recargo de equivalencia.

252,40	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	252,40
252,40	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	252,40

La segunda compra esta tiene un tipo de IVA reducido del 10% con su recargo asociado, contablemente quedaría de la siguiente manera:

200,52	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	200,52
200,52	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	200,52

La última compra que realiza posee un tipo de IVA del 4%, es decir el tipo superreducido, y un recargo de equivalencia del 0,5%.

334,40	(600) Compra mercaderías	a	(400) Proveedores	334,40
334,40	(400) Proveedores	a	(57X) Tesorería	334,40

Cuando Francisco venda estos productos a los clientes les repercutirá el IVA y el recargo asociado más el margen de beneficio que aplique.

Desde que se fundó el negocio permanece en el mismo local, este no es propiedad del empresario sino que lo tiene arrendado desde el inicio de la actividad. El alquiler se paga mediante una cuota mensual a través de una transferencia bancaria. La cuota mensual es de 500 € más IVA, como el arrendatario está sujeto al recargo de equivalencia no tiene que declarar el IVA por el que en su contabilidad lo reflejará como un mayor importe del alquiler.

605	(621) Arrendamientos y cánones (500 + (21% x 500))	a	(572) Banco, entid. de crédito	605
-----	---	---	--------------------------------	-----

La farmacia en su actividad diaria tiene varias ventas las cuales se deben reflejar al final del día en la contabilidad de la empresa. Evidentemente en el desarrollo de su actividad obtener un beneficio que compense su inversión y su dedicación empresarial y profesional.

En el siguiente cuadro se presenta los beneficios sobre venta que, normalmente, se suelen aplicar en las oficinas de farmacia.

Tabla 4.2: Margen sobre ventas

Tipo Impositivo	Margen sobre venta
21%	35%
10%	31%
4%	28%

Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, normalmente el dato del que se parte, por ser el dato conocido es el importe del coste del medicamento.

En concreto para el caso del margen sobre venta del 28% debemos determinar el margen equivalente sobre el coste por ser éste el dato conocido. Lógicamente si la venta es del 100 y su margen es el 28% su coste será de 72, por lo tanto 28 dividido entre 72 es 38,889%. Dicho de otra manera un margen del 28% sobre ventas es igual a un 38,889% sobre compras.

De manera análoga se procede para los demás márgenes y podemos obtener el siguiente cuadro comparativo.

Tabla 4.3: Márgenes dependiendo del tipo impositivo de IVA

Tipo de IVA	Margen sobre Compras	Margen sobre Ventas
21%	53,846%	35%
10%	44,927%	31%
4%	38,889%	28%

Fuente: Elaboración propia

Seguidamente vamos a analizar los tres supuestos de venta que se corresponden con los tres diferentes productos adquiridos anteriormente.

El primer caso es de la venta del instrumental sanitario sujeto a un IVA del 21% daría lugar a la venta siguiente:

Coste de adquisición (impuestos incluidos) = 252,40 €

Margen sobre Venta = 35%

Margen sobre Compra = 53,846%

Por lo tanto, conocido el coste de la compra podemos determinar el importe de la venta, que será:

$252,40 \times (1 + 0,53846) = 388,33 \text{ €}$

Contablemente, Francisco debe reflejar su venta en la contabilidad para llevar un cierto orden de sus operaciones.

388,33	(570) Caja	a	(700) Venta mercaderías	388,33
--------	------------	---	-------------------------	--------

La siguiente venta que realiza es el lote de gafas graduadas que tienen un IVA del 10% y un recargo de 1,40%.

Coste de adquisición (impuestos incluidos) = 200,52 €

Margen sobre Venta = 31%

Margen sobre Compra = 44,927%

Como conocemos el coste de la compra y el margen que establece podemos determinar el precio de venta.

$200,52 \times (1 + 0,44927) = 365,83 \text{ €}$

Al igual que en el caso anterior refleja esta venta en su contabilidad.

365,83	(570) Caja	a	(700) Venta mercaderías	365,83
--------	------------	---	-------------------------	--------

La última venta que realiza se corresponde con los medicamentos que adquirió anteriormente.

Coste de adquisición (impuestos incluidos) = 334,40 €

Margen sobre Venta = 28%

Margen sobre Compra = 38,889%

Al igual que en los casos anteriores al conocer el coste de la compra podemos determinar el cuantía de la venta.

$334,40 \times (1 + 0,38889) = 464,445 \text{ €}$

El reflejo contable es igual que las ventas anteriores:

464,45	(570) Caja	a	(700) Venta mercaderías	464,45
--------	------------	---	-------------------------	--------

Por lo tanto cuando se posea el coste compra o el importe de la venta, mediante los márgenes que aplique el empresario podrá obtener un importe u otro.

Desde hace unos años el farmacéutico desea realizar un estudio para analizar si el régimen especial de recargo de equivalencia le resulta favorable o le perjudica. Para ello decide analizar las tres operaciones anteriores.

En la siguiente tabla se muestra un resumen de las compras y ventas realizadas anteriormente, para facilitar en análisis posterior.

Tabla 4.4: Resumen de las compras y de las ventas

Compra	IVA Compra	Recargo Equivalencia	Venta
200 €	42 €	10,40 €	388,33 €
180 €	18 €	2,52 €	365,83 €
320 €	12,80 €	1,60 €	464,45 €

Fuente: Elaboración propia

El importe de la venta incluye el IVA por lo tanto necesitamos desglosar la base de la venta y el IVA de la misma.

En la primera venta, como el tipo impositivo es del 21%, simplemente hay que dividir el importe de la venta entre el tipo para obtener la base imponible de la misma.

$388,33 / (1 + 0,21) = 320,99 \text{ €}$

Como la venta es 320,99 € y el 21% de IVA será $21\% \times 320,99 = 67,39 \text{ €}$

Se puede comprobar que el cálculo es correcto de la siguiente manera:

$320,99 + 67,39 = 388,33 \text{ €}$

Vemos que efectivamente nos da el importe de venta del que inicialmente partíamos.

El siguiente paso es analizar si le es beneficio el recargo de equivalencia comparando el IVA repercutido con el soportado y el recargo de la compra. El "supuesto" IVA repercutido (si no se aplicará el recargo de equivalencia) sería de 67,39 €, el IVA soportado más el recargo de equivalencia asciende a 52,40 €. Por lo tanto el régimen especial del recargo de equivalencia resulta beneficioso ya que según se establece no tienen ninguna obligación formal ni que ingresa nada, si fuese régimen general en este caso ingresaría 67,39 € del IVA repercutido menos 52,40 € del IVA soportado, por lo tanto la diferencia resultante sería de 14,99 €.

Al igual que se analiza la venta cuando la compra fue al 21% de IVA, también se estudian los otros casos ya que puede resultar que en alguno de ellos no resulte ventajoso el régimen especial.

En el caso de la segunda venta, dividimos el importe de la venta entre el tipo impositivo que en este caso es el 10%.

$$365,83 / (1 + 0,10) = 332,57 \text{ €}$$

Ahora si multiplicamos la base de la venta por el IVA, obtenemos que $332,57 \times 10\% = 33,26 \text{ €}$ es el importe de IVA de esta operación.

Comprobamos que los cálculos son correctos:

$$332,57 + 33,26 = 365,83 \text{ €}$$

En este caso el IVA "repercutido" es 33,26 € si no hubiera recargo de equivalencia, y el IVA soportado más dicho recargo sería de 20,52 €. Por lo tanto, al igual que en el caso anterior, el recargo de equivalencia resulta beneficioso ya que si estuviera en régimen general en este caso ingresaría 33,26 € del IVA repercutido menos 20,52 € del IVA soportado, por lo tanto la diferencia resultante sería de 12,74 €.

La última venta, está sujeta a un IVA del 4% necesitamos conocer la base de dicha venta para poder calcular el importe de IVA asociado. Para ello se procede de la misma manera que en los dos casos anteriores.

$$464,45 / (1 + 0,04) = 446,81 \text{ €}$$

Para obtener el importe de IVA se multiplica la base obtenida por el tipo impositivo. $446,81 \times 4\% = 17,83 \text{ €}$

Comprobamos que la operación es correcta:

$$446,58 + 17,83 = 464,45 \text{ €}$$

Ahora el IVA "repercutido" es de 17,83 € mientras que el IVA soportado más el recargo asociado es de 14,40 €. Como se viene diciendo, el régimen especial es beneficioso ya que si tiene un régimen general ingresaría 17,83 € de IVA repercutido menos 14,40 € de IVA soportado, una diferencia de 3,43 €.

Como conclusión a este estudio podemos decir que el régimen especial del recargo de equivalencia resulta ventajoso en los tres casos de tipos impositivo. Sin embargo, se ve que donde le es más beneficioso cuando el tipo impositivo es del 21%, después iría el caso donde el tipo impositivo es del 10% y por último cuando es el 4%.

5. CONCLUSIONES

Una vez realizado toda la investigación anterior se presentan a continuación las conclusiones más relevantes.

- Los impuestos han surgido desde la antigüedad adaptándose a los cambios de las diferentes épocas. Hoy en día, poseemos dos tipos de clasificación: impuestos indirectos e impuestos directos. En los impuestos indirectos la mayor recaudación bruta se consigue mediante el Impuesto sobre el Valor Añadido mientras que en los impuestos directos es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El IVA es un impuesto que grava tres tipos de operaciones relacionadas con la entrega o adquisición de bienes y prestaciones de servicios. Este impuesto es diferente según donde tenga el domicilio fiscal la empresa, ya que si por ejemplo está en Alemania poseerá una tributación menos elevada que si tiene su domicilio en Hungría.
- El IVA en España, tiene una serie de requisitos formales que todas las empresas deben cumplir. El tipo impositivo vigente se divide en tres grupos: el general que es el 21%, el reducido es el 10% y el superreducido es el 4%. Estos tipos impositivos son de aplicación en la península Ibérica y las Islas Baleares. Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla tienen un impuesto propio muy similar al IVA.
- Dentro de este impuesto existen una serie de regímenes especiales. Estos proporcionan a los empresarios que se acojan a unas peculiaridades. Este trabajo se centra en el estudio del régimen especial del recargo de equivalencia es obligatorio para los empresarios minoristas. Lo específico que tiene este régimen es que el empresario acogido a él no tiene la obligación de liquidar y pagar el tributo.
- El registro contable para el empresario del régimen especial citado, en las compras soportará un mayor importe de IVA soportado que incluirá este mismo más el recargo de equivalencia. En las ventas repercutirá solamente el IVA que corresponda. La característica más importante es que no tendrá que clasificar el IVA en cuentas específicas ya que como no tiene que liquidar ni pagar, no tiene sentido que lo haga. El proveedor que le suministre si deberá reflejar el importe de IVA por un lado y el importe de recargo por otro.
- En el estudio del caso práctico se analiza si le es ventajoso o no estar acogido al recargo de equivalencia. Para ello realiza una serie de compras y de ventas donde más tarde se investiga si le perjudica o beneficia este régimen.
- La conclusión al estudio realizado es que en los tres casos de tipo impositivo que existen es beneficioso el recargo de equivalencia para el empresario minorista que lo aplica. Es verdad que para tipos impositivos elevados dicho régimen es más favorable.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Libros

Álvarez Melcón, S., y García-Olmedo Rodríguez, R., 2013. *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Galán Ruíz. J.J., y Chico de la Cámara, P., 2012. Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA: Longás Lafuente, A., *El régimen especial del recargo de equivalencia*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Civitas, Vol.2, pp 529 – 568.

Martínez Arias, A., y Fernández Rodríguez, E., 2011. *Contabilidad de los impuestos empresariales*. Madrid: Consejo General de Colegios de Economistas de España.

- Documentos Legales

Ley 14/1986, de 25 abril, General de Sanidad. Art.103.4 donde dispone que solo los farmacéuticos podrán ser titulares y propietarios. Publicado en el BOE núm. 102 de 29 de abril de 1986.

Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en el BOE núm. 312 de 29 de diciembre de 1992.

Ley 16/1997, de 25 abril, de regulación de servicios de las oficinas de farmacia. Publicado en el BOE núm. 100 de 26 abril 1997.

Real Decreto 1624/1992, de 29 diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Publicado en el BOE núm. 314 de 31 de diciembre de 1992.

Real Decreto 20/2012, de 13 julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Publicado en el BOE núm. 168 de 14 de julio de 2012.

- Artículos

Onrubia Fernández, J., y Rodado Ruíz, M.C., 2015. El papel redistributivo del sistema fiscal: presente y futuro. *Ekonomiaz*, 88, pp: 176-217.

Ruíz Huerta, J., y Garcimartín Alférez, C.E., 2015. Hacia una fiscalidad europea. Tendencia impuestos europeos. *Ekonomiaz*, 88, pp: 66 – 97.

Serna Blanco, L., 2012. Análisis de la neutralidad del régimen especial del recargo de equivalencia. *Tribuna Fiscal*, 259, pp: 73 – 80.

- Informes

ASPIME, 2015. Informe anual de las oficinas de farmacia XVI. Elsevier.

Gobierno de España, 2014. *Informe anual de recaudación tributaria*. Madrid.

Gobierno de España, 2014. *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid.

Gobierno de España, 2015. *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid.

- Páginas Web

Agencia Tributaria. Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es/> [Último acceso: 11/06/2016]

Comisión Europea. Disponible en: http://ec.europa.eu/index_es.htm [Último acceso: 03/05/2016]

Expansión. Datos Macro. Disponible en: <http://www.datosmacro.com/> [Último acceso: 27/04/2016]

Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: <http://www.ief.es/> [Último acceso: 10/05/2016]

Ismael de la Cruz. Disponible en: <http://www.ismaeldelacruz.es/> [Último acceso: 22/05/2016]