

UNIDAD 3

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1 Introducción al I.V.A.

El Impuesto sobre el valor añadido es un tributo de **naturaleza indirecta** por la que recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica del contribuyente, que es el **consumo de bienes y servicios**.

79

Este impuesto grava tres tipologías de operaciones distintas:

- Entrega de bienes y prestaciones de servicios, realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes que, en general, también son realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones también por particulares.
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, o particular.

Este impuesto está regulado por la Ley 37/1992 de 28 de diciembre (LIVA) y por el reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre.



Hecho imponible y sujeción al impuesto.

Están sujetas a este impuesto y constituye el hecho imponible, las **entregas de bienes y las prestaciones de servicios** realizadas **en el territorio de aplicación del impuesto** por **empresarios o profesionales** a título **oneroso**, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. Igualmente, se produce el hecho imponible el caso en que se realizan con ocasión del cese en el ejercicio de sus actividades, o si se efectúan a favor de los propios socios de la sociedad, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las lleven a cabo.

80

Resumiendo pues, las condiciones para que se dé el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido son:

- Entrega de bienes o prestación de un servicio con carácter oneroso (remunerado).
- Realizado por un empresario o profesional, y dentro de su actividad económica (no como particular).
- Realizado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). Es decir la modalidad de operaciones interiores en España, las adquisiciones intracomunitarias en el espacio europeo, etc.

Ahora, respecto a las operaciones, pueden darse dos circunstancias que hacen que no se tribute por el IVA, son los casos de exención y el de no sujeción.

En el primero de ellos, la Ley establece la **no sujeción** al impuesto de ciertas operaciones, bien porque falte algún requisito que es exigido por el hecho imponible o bien por razones de simplificación del impuesto. Entre ellas destacan:

- La transmisión total o parcial del patrimonio empresarial. No está sujeta para simplificar trámites. Si se liquidan varios bienes habría que repercutir IVA sobre cada uno de ellos, que más tarde el adquirente lo deduciría en su correspondiente declaración.
- Operaciones realizadas por entes públicos.
- Las entregas gratuitas con fines de promoción (falta onerosidad de la contraprestación).
- Concesiones y autorizaciones administrativas.

81

Por otra parte, aparecen las **exenciones** al impuesto, que son las operaciones que sí constituyen hecho imponible pero que por normas de política fiscal se declaran exentas. Entre ellas, encontramos:

- De carácter social sanitarias:
 - Servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.
 - Asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.
 -
- Referidas a la educación:
 - Guarda y custodia de niños en edad escolar.
 - Educación de la infancia y la juventud.
 - Clases particulares.

- Exenciones sociales, culturales y deportivas:
 - Cesiones de personal realizadas por entidades religiosas.
 - Entregas de bienes realizadas por partidos políticos.
 - Servicios a personas que practiquen deporte siempre que sea a través de federaciones, entidades de derecho público, etc.
 - Servicios profesionales prestados a artistas plásticos, escritores, colaboradores, etc.

- Exenciones en seguros y operaciones financieras:
 - Operaciones de seguro, así como la mediación y captación de clientes para los mismos (corredurías).
 - Operaciones financieras: depósitos, préstamos en dinero, tarjetas de crédito, etc.

- Exenciones inmobiliarias:
 - Entregas de terrenos rústicos para parques.
 - Entregas a las Juntas de compensación.
 - Segundas y posteriores entregas de edificaciones después de terminada la construcción.

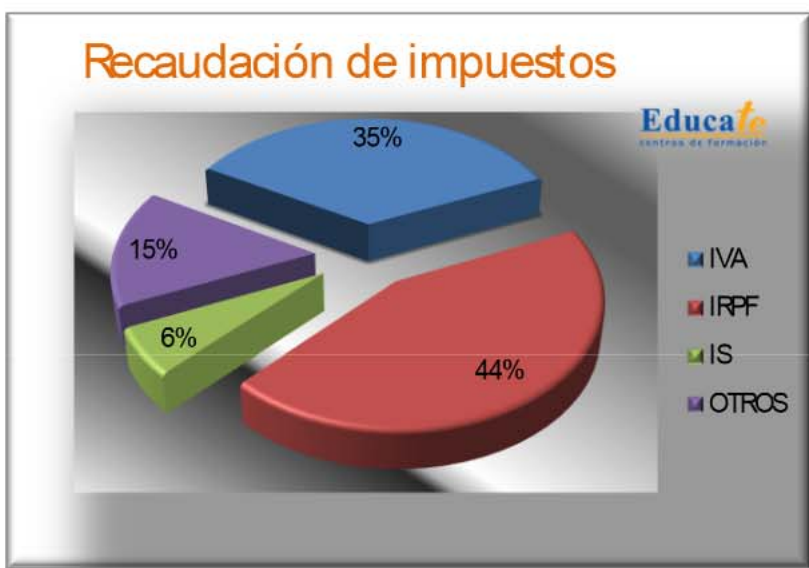
A la hora de tributar por el I.V.A., el derecho a la deducción **corresponde a los sujetos pasivos** del impuesto, los cuales deben de reunir dos requisitos fundamentales para ello:

- Tener la condición de empresarios o profesionales y actuar con dicha condición.
- Que hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

Adicionalmente a lo anterior, y previa comunicación a la Agencia Tributaria, son deducibles las cuotas soportadas **antes del inicio de la realización de las operaciones sujetas**, cuando se acredite de forma admitida en Derecho la intención de utilizar los bienes y servicios para el desarrollo de las actividades económicas del sujeto pasivo.

Efectos recaudatorios.

Al igual que se analizó en la unidad anterior, desde una perspectiva recaudatoria, el I.V.A. es el tributo que, tras el IRPF, **más ingresos genera**



al Estado. Así, y a modo de ejemplo, a Mayo de 2012 (último informe publicado por la A.E.A.T. a la fecha de redacción de este curso), los ingresos correspondientes al I.V.A. constituían un **35%** del total de ingresos por recaudación tributaria. Por ello, es usual en época de crisis que se utilice como mecanismo de política fiscal, ya que al **influir**

directamente en el consumo, su recaudación es casi automática y su repercusión en las arcas del Estado de muy rápida asimilación. En la última reforma de este impuesto se han variado los tipos impositivos conforme a la siguiente tabla:

	Hasta 31.08.2012	Desde 01.09.2012
Tipo general	18%	21%
Tipo reducido	8%	10%
Tipo superreducido	4%	4%

Además, en la última reforma se han traspasado operaciones o hechos imponibles que estaban incluidos en los tipos reducidos o superreducidos al tipo general, como es el caso de los servicios de peluquerías, algunos materiales escolares, etc...

Lugar de realización del hecho imponible.

Respecto al lugar de realización de las operaciones, hay que indicar que el ámbito espacial es el territorio peninsular junto con las Islas Baleares, con inclusión de las islas adyacentes. Igualmente se incorpora el territorio marítimo hasta 12 millas así como el espacio aéreo correspondiente.

En cambio, no se incluyen en el ámbito de aplicación del impuesto ni las Islas Canarias ni las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

Igualmente, se incluye en el espacio de aplicación mediante las denominadas adquisiciones intracomunitarias los territorios incluidos en el espacio europeo en el que es de

aplicación el Tratado de la CE. Estos países son los siguientes:

Estados de la Unión Europea:

- ALEMANIA
- AUSTRIA
- BÉLGICA
- BULGARIA
- CHIPRE
- DINAMARCA
- ESLOVENIA
- ESPAÑA
- ESTONIA
- FINLANDIA
- FRANCIA
- GRECIA
- HOLANDA
- HUNGRÍA
- IRLANDA
- ITALIA
- LETONIA
- LITUANIA
- LUXEMBURGO
- MALTA
- POLONIA
- PORTUGAL
- REINO UNIDO
- REPÚBLICA CHECA
- REPÚBLICA ESLOVACA
- RUMANÍA
- SUECIA

Noruega

Islandia

Liechtenstein

3.2 Características del I.V.A.

El Impuesto sobre el valor añadido es un tributo que vamos a encontrarnos en las facturas de adquisición de bienes o prestaciones de servicios.

La aplicación del impuesto **nace con el devengo** de la operación, es decir, el momento en que se ha manifestado la realización del hecho imponible. Así, se producirá el devengo, según el caso, conforme a las siguientes reglas:

1. **En las entregas de bienes**, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2. **En las prestaciones de servicios**, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Por excepción de lo dispuesto anteriormente, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las

Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.

3. En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes. Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4. En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5. En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

6. **En las transferencias de bienes** a que se refiere el artículo 9, número 3 de esta Ley, en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

7. **En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado**, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

88

No obstante todo lo dispuesto anteriormente, en las operaciones sujetas a gravamen **que originen pagos anticipados** anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto **se devengará en el momento del cobro total o parcial** del precio por los importes efectivamente percibidos.

Base imponible

Respecto a la base imponible (cuantía en que se “valora” el hecho imponible), se debe de tener en consideración que, se incluyen en la base imponible, los siguientes puntos:

- El **importe total de la contraprestación** de las operaciones que resulten sujetas (adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios).
- **Se incluyen**, además, en el concepto de contraprestación, entre otras, las siguientes:
 - **Los gastos accesorios**, como las comisiones, los portes, seguros, etc..., siempre que se deriven de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

- Los intereses por **pagos aplazados hasta que se efectúe la entrega de bienes o prestación del servicio**. En cambio, los intereses por **pagos posteriores**, están exentos.
 - Los **tributos y gravámenes** que recaigan sobre las operaciones gravadas, **excepto el propio IVA y el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte**. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Electricidad.
 - El importe de los **envases o embalajes**, aunque sean susceptibles de ser devueltos, que se carguen al destinatario de la operación.
- **Se excluyen** del concepto de contraprestación, entre otras, las siguientes operaciones:
- Las cantidades obtenidas como **indemnización**, que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.
 - Los **descuentos y bonificaciones**, siempre que se demuestren por cualquier medio aceptado en Derecho.
 - Los **suplidos** o sumas que se paguen en nombre y por cuenta del cliente, siempre que sea mediante mandato expreso y se justifique mediante facturas, debiendo de coincidir la cuantía manifestada como suplido con la de la factura abonada.

Tipo impositivo y cuota tributaria

El tipo impositivo es aquél valor por el que, a partir de la base imponible calculada conforme a lo indicado anteriormente, se obtiene la cuota a ingresar por este impuesto.

Tipo general	21
Tipo reducido	10
Tipo superreducido	4

Por ejemplo, la adquisición de un ordenador por 1.000,00 euros más IVA (21%). En este caso, la base imponible es 1.000,00.- euros. El tipo impositivo es el 21% y la cuota 210,00.- euros.

90

Existen tres tipos impositivos, el general (21%), el reducido (10%) y el superreducido (4%). Estos tipos son aplicables a partir del 1 de Septiembre de 2.012, y con anterioridad eran el 18% para el general, el 8% para el reducido y el 4% para el superreducido. Por ello, en el ejercicio fiscal 2.012, al igual que ocurrió en la anterior reforma de 2.010, en el mismo ejercicio pueden concurrir diversos tipos para la misma tipología de operación, dependiendo de la fecha de devengo.

Se aplicará el tipo del 10 % (REDUCIDO) a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1. Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o

animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2. Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3. Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales;

fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

4. Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
5. Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.
6. Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.

7. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22), parte A), letra c) de esta ley.

8. Las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1. Los transportes de viajeros y sus equipajes.
2. Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.

3. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de

los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4. Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
5. Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6. La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.
7. Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.
8. Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
9. Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
10. Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a. Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.
No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.
 - b. Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
 - c. Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 % de la base imponible de la operación.
11. Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados

exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

12. La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

3. Las siguientes operaciones:

1. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 % de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2. Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.
3. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente

formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

Se aplicará el tipo del 4 % (SUPERREDUCIDO) a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1. Los siguientes productos:

- a. El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b. Las harinas panificables.
- c. Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d. Los quesos.
- e. Los huevos.
- f. Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

- a. Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.
- b. Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.
- c. Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente

programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 % de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3. Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.
4. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Ley, se considerarán personas con discapacidades aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

5. Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía.
6. Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1. Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4) del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.
2. Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
3. Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 % de su

precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha Ley.

En el resto de operaciones que no estén mencionadas anteriormente, se aplicará el **tipo general (21%)**.

Funcionamiento fiscal del impuesto

El funcionamiento fiscal del I.V.A. viene establecido por el carácter añadido del valor de las transmisiones que se efectúan entre los participantes de la cadena de producción, hasta llegar al consumidor final, el cual acaba abonando totalmente el impuesto.

En cambio, el sujeto pasivo de este impuesto no lo constituye el consumidor final, sino el empresario o profesional que entrega los bienes o presta los servicios devengados.

Un ejemplo nos ayudará a comprender el funcionamiento de este impuesto.

Nuestro ejemplo parte desde la tala de árboles, con la debida autorización administrativa, hasta la venta de muebles fabricado en un establecimiento comercial a un consumidor final para su disfrute personal.

Los pasos que a efectos de este impuesto se derivarían sería el que se muestra en la siguiente exposición:

EMPRESA PROP. ARBOLES	Vende a	EMPRESA DE CORTE	Liquidación fiscal	Base I.	Tipo	Cuota
Base imponible: 10000,00			IVA Repercutido	10000,00	21,00	2100,00
IVA (21%): 2100,00			IVA Deducible	0,00	21,00	0,00
			A ingresar al Estado			2100,00
EMPRESA DE CORTE	Vende a	EMPRESA DE ENSAMBLAJE	Liquidación fiscal	Base I.	Tipo	Cuota
Base imponible: 15000,00			IVA Repercutido	15000,00	21,00	3150,00
IVA (21%): 3150,00			IVA Deducible	10000,00	21,00	2100,00
			A ingresar al Estado			1050,00
EMPRESA DE ENSAMBLAJE	Vende a	EMPRESA COMERCIAL	Liquidación fiscal	Base I.	Tipo	Cuota
Base imponible: 20000,00			IVA Repercutido	20000,00	21,00	4200,00
IVA (21%): 4200,00			IVA Deducible	15000,00	21,00	3150,00
			A ingresar al Estado			1050,00
EMPRESA COMERCIAL	Vende a	CLIENTE FINAL	Liquidación fiscal	Base I.	Tipo	Cuota
Base imponible: 30000,00			IVA Repercutido	30000,00	21,00	6300,00
IVA (21%): 6300,00			IVA Deducible	20000,00	21,00	4200,00
			A ingresar al Estado			2100,00

En el primer paso, la empresa propietaria de los árboles vende la madera obtenida de la tala a la empresa de corte.

La empresa propietaria ingresará al Estado la cantidad de 2.100,00 euros, por la venta de los árboles por 10.000,00 euros.

A continuación, la empresa de corte, una vez preparada la madera en tablones la vende a una empresa de ensamblaje. En este caso ingresará al Estado la cantidad de 1.050,00 euros, resultado de la diferencia entre el IVA que ha recaudado de la venta (3.150,00.- euros) menos lo que pagó y, por tanto, puede deducirse, de la adquisición (2.100,00.- euros).

La empresa de ensamblaje, una vez montados y ensamblados los artículos, los vende a una empresa que lo comercializará

con el cliente final, en este caso, lo vende por 20.000,00 euros e ingresará al Estado 1.050,00 euros, cantidad resultante del IVA cobrado por la venta ($20.000,00 * 21\% = 4.200,00$) menos el IVA que pagó al adquirirlo (3.150,00.- euros).

Por último, la empresa comercializadora lo vende al cliente final en 30.000,00 euros. El consumidor final paga el total del I.V.A., es decir, 6.300,00.- euros y la empresa comercializadora ingresa 2.100,00 euros al Estado, resultante del I.V.A. cobrado al cliente (6.300,00.- euros) menos lo que pagó al adquirirlo (4.200,00.- euros).

Con este ejemplo, se observa que aunque sea el consumidor final el que paga el I.V.A. (es un impuesto que grava el consumo), los sujetos pasivos, es decir, los que hacen la acción de responsables en el pago del impuesto son los empresarios o profesionales que actúan en la cadena productiva.

El Estado, en este simple y sencillo ejemplo, ha ingresado:

De la empresa propietaria de árboles	2.100,00
De la empresa de corte	1.050,00
De la empresa de ensamblaje	1.050,00
De la empresa comercializadora	2.100,00
Total ingresado al Estado	6.300,00
Total pagado por el consumidor final	6.300,00

El derecho de deducción únicamente puede obtenerlo los empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Es decir, un abogado que adquiere

un vehículo para su uso particular, a efectos de IVA, es un consumidor final como cualquier otro. En cambio, si el abogado adquiere el vehículo exclusivamente para uso profesional, el IVA pagado en su adquisición será deducible.

Deducción de las cuotas soportadas

Para que las cuotas soportadas sean deducibles, se deben de cumplir una serie de requisitos:

- Que se haya producido su devengo, no teniendo cabida las que su devengo no se haya producido aún.
- Que se hayan devengado, específicamente, en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), no siendo deducibles las soportadas en el extranjero.
- Que se hayan producido la repercusión directamente al sujeto pasivo, o satisfecho por él.
- Que se hayan repercutido o satisfecho legalmente, es decir, que cumpla con los requisitos legales para su aplicación.
- Que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en las operaciones que originan el derecho a deducción. Eliminando la posibilidad de que el sujeto pasivo se deduzca cuotas soportadas en bienes o servicios adquiridos para su disfrute personal.

También debe indicarse para que deducirse las cuotas, el sujeto pasivo dispone de un plazo para poder ejercitarlo.

3.3 Regímenes de estimación aplicables del I.V.A.

En el I.V.A., al igual que ocurrió en el I.R.P.F., se va a poder llevar a cabo la tributación de este impuesto en virtud de dos sistemas de estimación. El primero de ellos, es el sistema normal o régimen general del I.V.A., que viene a confrontar el I.V.A. que se repercute a los clientes en las ventas respecto al I.V.A. soportado, el cual se paga al adquirir la empresa bienes y servicios de terceras empresas.

El segundo de ellos, viene determinado por el sistema de tributación objetiva, parecido al estudiado en la unidad anterior para el I.R.P.F., en el que se utilizarán una serie de índices o módulos para obtener la cuota a ingresar por este impuesto.

Por último, mencionar que en el I.V.A. existen una serie de **regímenes especiales** a los que haremos mención en un apartado posterior. Éstos, claramente delimitados en la normativa, se aplican a casos o actividades muy concretas (bienes usados, comercio minorista, oro de inversión, etc...) y se les aplica un sistema de cálculo particularmente establecido por la normativa.

3.3.1 Régimen general del I.V.A. –Mod. 303-

Este régimen se aplica a los sujetos pasivos del IVA cuando no sea de aplicación ninguno de los regímenes especiales, se haya renunciado o se quede excluido del régimen simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Este régimen conlleva las siguientes **obligaciones formales**:

- Expedir y entregar factura completa a sus clientes y conservar copia.
- Exigir factura de sus proveedores y conservarla.
- Llevar los libros registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión y determinadas operaciones intracomunitarias.

107

El modelo que trimestralmente vamos a utilizar para liquidar el I.V.A. es el modelo 303, y los plazos, por regla general son los siguientes:

Primer trimestre: Del 1 al 20 de abril

Segundo trimestre: Del 1 al 20 de julio

Tercer trimestre: Del 1 al 20 de octubre

Cuarto trimestre: Del 1 al 30 de enero

Si el empresario estuviese inscrito en el Registro de Devolución Mensual del I.V.A., deberá de presentar el modelo 303 en los siguientes plazos:

Primer trimestre: Del 1 al 15 de abril

Segundo trimestre: Del 1 al 15 de julio

Tercer trimestre: Del 1 al 15 de octubre

Cuarto trimestre: Del 1 al 15 de enero

El modelo 303 se compone de cuatro bloques fundamentales. El primero de ellos, situado en la parte superior, es el destinado a la identificación tanto del sujeto pasivo como del ejercicio y período.

IVA Devengado		Base Imponible		Tipo %		Cuota		
Régimen general	01			02		03		
	04			05		06		
	07			08		09		
Recargo equivalencia	10			11		12		
	13			14		15		
	16			17		18		
Adquisiciones intracomunitarias ..	19				20			
Total cuota devengada (03 + 06 + 09 + 12 + 15 + 18 + 20)							21	
Liquidación (3)	IVA Deducible		Base		Cuota			
	Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	22			23			
	Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión ..	24			25			
	Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes corrientes	26			27			
	Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes de inversión	28			29			
	En adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes	30			31			
	En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	32			33			
	Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.				34			
	Regularización inversiones				35			
	Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata (sólo 4T o mes 12)				36			
	Total a deducir (23 + 25 + 27 + 29 + 31 + 33 + 34 + 35 + 36)							37
	Diferencia (21 - 37)							38
	Atribuible a la Administración del Estado.....	39	%					40
Cuotas a compensar de periodos anteriores							41	
Entregas intracomunitarias	42							
Exportaciones y operaciones asimiladas	43							
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción.....	44							
Resultado (40 - 41 - 45)							46	
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo							47	
Resultado de la liquidación (46 - 47)							48	
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.		45						

A continuación cumplimentaremos las cantidades soportadas de IVA deducible, con separación de las que sean de operaciones interiores, importaciones, adquisiciones intracomunitarias, etc...

La diferencia entre el total de IVA devengado, casilla **21**, y el total del IVA deducible, casilla **37**, se cumplimentará en la casilla **38**. En la casilla **39** indicaremos el % que es atribuible al Estado y en la casilla **40** la cuantía correspondiente a este porcentaje. Si existiesen cantidades a compensar de períodos anteriores, se indicará en la casilla **40** y en la casilla **46** se anotará la diferencia entre el IVA atribuible al Estado, las cantidades a compensar, así como la cuantía que se anota en la casilla **45** que se corresponde con la regularización anual de los sujetos pasivos que tributan en las Diputaciones

Forales. La casilla **47** se utiliza, al igual que vimos en el I.R.P.F. para declaraciones complementarias del mismo ejercicio y período. El resultado de la liquidación se mostrará en la casilla **48**.

En la parte inferior, nos encontramos con los dos últimos bloques.

Compen- sación (4)	Si resulta 48 negativa consignar el importe a compensar 49 C <input type="text"/>	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público , cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones. Importe: I <input type="text"/> Código Cuenta Cliente (CCC) Entidad Sucursal DC Número de cuenta
Sin acti- vidad (5)	Sin actividad - <input type="checkbox"/>	Devolución (6)	Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: 50 D <input type="text"/> Código Cuenta Cliente (CCC) Entidad Sucursal UC Número de cuenta
Firma (9)	Lugar y fecha	Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla. <input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la declaración anterior. Nº. de justificante <input type="text"/>
			Firma

110

En la casilla **49** se indicará, en caso de que de la declaración resulte una cuantía negativa, la cuantía a compensar en posteriores períodos. En caso de que no se hayan desarrollado actividades, se marcará la casilla **Sin Actividad**. En caso de que el resultado haya sido positivo, se cumplimentará la casilla **I** con los datos del ingreso. En el caso de que resulte cantidad negativa y se desee solicitar la devolución, se deberá de cumplimentar el apartado **Devolución**. Igualmente, si esta declaración es complementaria de una anterior, se deberá de indicar en el apartado **Complementaria** el nº de justificante de la declaración que se desea complementar. Las declaraciones complementarias se utilizan para que, en caso de que se hayan omitido cantidades en una declaración ya presentada, se pueda complementar con las cantidades que por error u omisión no se habían declarado en su momento.

Por ejemplo, un empresario obtiene un IVA devengado de 10.000,00 euros de las operaciones realizadas en un trimestre determinado. Posteriormente, detecta que el IVA devengado era de 12.000,00 euros, ya que había una factura que no había declarado en su momento. Por ello, utilizará la declaración complementaria para ingresar, respecto a ese período, la cuantía diferencial que resulte, en nuestro caso, 2.000,00 euros.

El último bloque está destinado a indicar el lugar, fecha y firma del sujeto pasivo.

Ejercicio

D. Agapito López Fuentes es empresario que tributa en el Régimen General del I.V.A., habiendo llevado a cabo operaciones en el tercer trimestre de 2.012, conforme se indica a continuación:

Cuotas devengadas

Ventas al 18%	10.000,00 euros	Cuota IVA: 1.800,00 euros
Ventas al 21%	10.000,00 euros	Cuota IVA: 2.100,00 euros

Cuotas soportadas

Operaciones interiores	5.000,00 euros	Cuota IVA: 1.050,00
Import. bienes corrientes	2.500,00 euros	Cuota IVA: 525,00

El Sr. Agapito López tiene cuotas a compensar del período anterior por 1.000,00 euros.

Para cumplimentar este modelo accederemos a la web de la aeat (www.agenciatributaria.es) y haremos clic en



modelos y formularios. A continuación hacemos clic en Declaraciones Impuesto sobre el Valor Añadido y elegimos el modelo 303 del listado de

Modelos y formularios

Si tiene problemas en la descarga de documentos en formato PDF, debe en Web". También puede ser necesario desmarcar la casilla "Mostrar PC

- > Declaraciones
 - ▣ [Impuesto sobre el Valor Añadido](#)
 - ▣ Impuesto sobre Sociedades
 - ▣ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - ▣ Impuesto sobre la Renta de No Residentes
 - ▣ Censos, Certificados y otros
 - ▣ Todas las declaraciones

modelos de declaración que no muestra la pantalla.

Lo primero será cumplimentar los datos identificativos, ejercicio y período al que se corresponde el modelo.

Impuesto sobre el valor añadido.
Formulario del Modelo 303 para su presentación.
Autoliquidación

- ▣ Los códigos sombreados corresponden a las casillas del modelo oficial.
- ▣ El asterisco * indica que es imprescindible completar un dato.

Optativo: Importar datos de fichero Borrar o limpiar campos

Por favor, cumplimente los datos siguientes

<p>* NIF <input type="text" value="11223344A"/></p> <p>* Período <input type="text" value="3T - tercer trimestre"/></p>	<p>* Apellidos o Razón social - Nombre: <input type="text" value="LOPEZ FUENTES - AGAPITO"/></p> <p>* Ejercicio de devengo <input type="text" value="2012"/></p>
---	--

A continuación se cumplimentará las casillas correspondientes al IVA devengado conforme al enunciado.

I.V.A. Devengado		
Régimen General		
Base imponible	Tipo %	Cuota
[01] 10.000,00	[02] 18,00	[03] 1.800,00
[04] 10.000,00	[05] 21,00	[06] 2.100,00
[07]	[08]	[09]
Recargo equivalencia		
[10]	[11]	[12]
[13]	[14]	[15]
[16]	[17]	[18]
Adquisiciones intracomunitarias		
[19]		[20]
Total cuota devengada (03+06+09+12+15+18+20)		[21] 3.900,00

Lo mismo debemos llevar a cabo con el IVA deducible en el siguiente bloque.

I.V.A. Deducible		
	Base imponible	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.	[22] 5.000 ,00	[23] 1.050 ,00
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.	[24] _____	[25] _____
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes corrientes.	[26] 2.500 ,00	[27] 525 ,00
Por cuotas devengadas en las importaciones de bienes de inversión.	[28] _____	[29] _____
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de corrientes.	[30] _____	[31] _____
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.	[32] _____	[33] _____
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		[34] _____
Regularización inversiones.		[35] _____
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrateo (sólo 4T o mes 12).		[36] _____
Total a deducir (23+25+27+29+31+33+34+35+36)		[37] 1.575 ,00

113

En el bloque **Diferencia**, se calculará la diferencia entre el I.V.A. repercutido y el IVA deducible, así como se minorará dicha diferencia por las cantidades que el sujeto pasivo tenía pendiente de compensar del período anterior.

Diferencia (21-37)	[38] 2.325 ,00
Atribuible a la Administración del Estado.	[39] 100 ,00
Cuotas a compensar de periodos anteriores.	[40] 2.325 ,00
Entregas intracomunitarias.	[41] 1.000 ,00
Exportaciones y operaciones asimiladas.	[42] _____
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción.	[43] _____
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales.	[44] _____
Resultado de la regularización anual. [45] _____	
Resultado (40-41+45)	[46] 1.325 ,00
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y período.	[47] _____
* Resultado de la autoliquidación (46-47)	[48] 1325 ,00

El resultado final es a pagar de 1.325,00 euros.

A cumplimentar sólo en el caso de declaración complementaria	
Si esta autoliquidación es Complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando esta casilla. <input type="checkbox"/>	
En este caso, consigne a continuación el Número de justificante de la declaración anterior .	
Nº de justificante: _____	
Seleccione el tipo de Declaración	
<input checked="" type="radio"/> A Ingresar, incluso si aplazamiento <input type="radio"/> Resultado cero/Sin actividad <input type="radio"/> A compensar <input type="radio"/> Solicitud de devolución	
Ingreso	
Importe a ingresar:	[1325] _____ ,00
La cuenta es optativa, y no se cumplimenta si se solicita aplazamiento o se desea efectuar el pago en metálico	
Entidad: _____	Sucursal: _____ DC: _____ Nº de Cuenta: _____

Se marcará la casilla **A ingresar**, y en caso de que se desee domiciliar el pago, se indicará en el apartado Ingreso la domiciliación bancaria. Por último, se hará clic en el botón **validar y generar PDF** y la página web mostrará en pdf el documento de declaración listo para su impresión.



114

3.3.2 Régimen simplificado del I.V.A. –Mod. 310 y 311-

Este régimen especial consiste en obtener la cuota a ingresar mediante la aplicación de los módulos que se fijan para cada actividad, se determina el IVA devengado por operaciones corrientes del cual podrán deducirse, en las condiciones establecidas, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios corrientes y de activos fijos afectos a la actividad.

El resultado de las operaciones corrientes (IVA devengado menos IVA soportado en las operaciones propias de la actividad) no puede ser inferior a un mínimo que se establece para cada actividad.

Se debe de tener en consideración que una actividad **sólo puede tributar en el régimen simplificado del IVA si tributa en estimación objetiva del IRPF**. La coordinación entre ambos regímenes es total. La renuncia o exclusión en uno produce los mismos efectos en el otro.

La renuncia se llevará a cabo por el sujeto pasivo presentando los modelos 036 ó 037 de declaración censal de alta o modificación, **en diciembre anterior** al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

El régimen simplificado sólo es compatible con el régimen de la agricultura, ganadería y pesca y con el recargo de equivalencia. Por tanto, quien realice una actividad sujeta al régimen general del IVA o a un régimen especial distinto de los señalados, **no podrá tributar en el régimen simplificado del IVA por ninguna actividad**, salvo actividades en cuyo desarrollo se realicen exclusivamente operaciones interiores exentas o de arrendamiento de inmuebles que no supongan la determinación de la misma como actividad empresarial de acuerdo con el IRPF.

Si se realiza una actividad en régimen simplificado del IVA y se inicia durante el año otra actividad incompatible incluso como consecuencia del ejercicio del derecho de renuncia, la exclusión por aquélla surtirá efecto el año natural siguiente.

Se presentarán liquidaciones a cuenta presentando liquidaciones de los tres primeros trimestres del año natural (modelo 310). El resultado final se obtendrá en la liquidación final correspondiente al cuarto trimestre (modelo 311).

El esquema de cálculo para los tres primeros trimestres sería:
(%) CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES + 0,18 x importe comisiones (módulos x unidad)

- (+) IVA ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS
 - (+) IVA OPERACIONES INVERSIÓN SUJETO PASIVO
 - (+) IVA ENTREGAS ACTIVOS FIJOS
 - (-) IVA ADQUISICIÓN ACTIVOS FIJOS
- RESULTADO (modelo 310)

El esquema de cálculo para el último trimestre sería:

CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO la mayor de:

116

- 1) CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES módulos x unidad
 - (-) CUOTA SOPORTADA POR OPERACIONES CORRIENTES
 - (-) COMPENSACIONES AGRÍCOLAS
 - (-) 1% DE LA CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES (cuotas soportadas de difícil justificación)
-
- 2) CUOTA MÍNIMA
 - (% cuota devengada por operaciones corrientes)
 - (+) IVA DEVUELTO POR CUOTAS SOPORTADAS FUERA DEL TERRITORIO

- (+) IVA ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS
 - (+) IVA OPERACIONES INVERSIÓN SUJETO PASIVO
 - (+) IVA ENTREGAS ACTIVOS FIJOS
 - (-) IVA ADQUISICIÓN ACTIVOS FIJOS
 - (+/-) REGULARIZACIÓN BIENES DE INVERSIÓN
 - (-) INGRESOS A CUENTA (autoliquidaciones trimestrales)
- RESULTADO (modelos 311)

El resultado final del régimen simplificado se determina:

Cuota devengada por operaciones corrientes.

Aplicando los módulos fijados en la Orden que desarrolla este régimen.

Cuota soportada por operaciones corrientes. Las cuotas satisfechas por las compras interiores de bienes y servicios, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, distintos de los activos fijos, destinadas al desarrollo de la actividad, podrán deducirse en las condiciones que se establecen para el régimen simplificado.

117

Será deducible **el 1%** del IVA devengado en operaciones corrientes, por cuotas soportadas por **gastos de difícil justificación.**

La cuota derivada del régimen simplificado **será la mayor de:**

- La diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado por las operaciones corrientes.
- La cuota mínima establecida para cada actividad por operaciones corrientes, incrementada en el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y que le hayan sido devueltas en el ejercicio.

La cuota derivada del régimen simplificado será incrementada por las cuotas devengadas por:

- Adquisiciones intracomunitarias de todo tipo de bienes (corrientes y activos fijos).
- Operaciones en las que sea sujeto pasivo por inversión.
- Entregas de activos fijos materiales o inmateriales.

Del resultado anterior podrán deducirse las cuotas soportadas o satisfechas por compras interiores, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de activos fijos.

118

Las obligaciones formales que conlleva este régimen son las siguientes:

- Llevar un **libro registro** de facturas recibidas, en el que se anotarán separadamente las adquisiciones o importaciones de activos fijos, y los datos necesarios para efectuar las regularizaciones precisas.
- Conservar los documentos que demuestren la realidad de los **índices o módulos** aplicados.
- Conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas** (proveedores nacionales y comunitarios), los **justificantes contables en adquisiciones de servicios** con inversión del sujeto pasivo si el proveedor es extracomunitario, y los **documentos que contengan la liquidación del impuesto en importaciones**.
- Conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas**.

A continuación vamos a exponer el modelo 310 del Régimen Simplificado del I.V.A.

 MINISTERIO DE HACIENDA	Agencia Tributaria Delegación de Administración de <input type="text"/> Código de Administración <input type="text"/>		IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO RÉGIMEN SIMPLIFICADO Declaración-Liquidación ordinaria en euros		Modelo 310	
	Espacio reservado para la etiqueta identificativa			Ejercicio.. <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Período ... <input type="text"/> <input type="text"/> 313556109976 3 		
Identificación (1)	N.I.F.	Apellidos y Nombre o Razón Social				
	Calle, Plaza, Avda.	Nombre de la vía pública			Número	Esc. Piso Puerta
	Código Postal	Municipio	Provincia		Teléfono	

119

En la parte superior, como en todos los modelos tributarios, se indicará el ejercicio, período así como los datos del contribuyente (NIF, apellidos y nombre, domicilio, etc...).

Comentar que cuando se obtengan los modelos tributarios a través de los programas de ayuda que facilita la propia Agencia Tributaria, el código de barras de la etiqueta identificativa lo genera automáticamente el programa, no siendo necesario pegar las etiquetas.

A continuación nos encontramos con el apartado dedicado a la liquidación del impuesto. En la parte superior se indicará epígrafe I.A.E. e ingreso a cuenta de las distintas actividades que el sujeto pasivo desarrolle en el régimen simplificado. Igualmente, se indicará la descripción e ingreso a cuenta de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)		Epígrafe I.A. E. (a)	Ingreso a cuenta (b)
Actividades agrícolas, ganaderas y forestales		Descripción de la actividad (a)	Ingreso a cuenta (b)
Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades ejercidas			01
Cuotas devengadas			
	Adquisiciones intracomunitarias de bienes		02
	Entregas de activos fijos		03
	I.V.A. Devengado por inversión del sujeto pasivo		04
	Total cuota resultante (01 + 02 + 03 + 04)		05
I.V.A. Deducible			
	Adquisición o importación de activos fijos		06
Entregas intracomunitarias		Diferencia (05 - 06)	07
10		Cuotas a compensar de períodos anteriores	08
		RESULTADO (07 - 08)	09
A deducir (exclusivamente en caso de declaración complementaria)			11
Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo sujeto, ejercicio y período			11
Resultado de la liquidación (09 - 11)			12

La suma de los ingresos a cuenta anotados se anotará en la casilla **01**. A continuación se anotarán las cuotas devengadas provenientes de adquisiciones intracomunitarias de bienes, de las entregas de activos fijos así como el IVA devengado por inversión del sujeto pasivo. La suma de todas las casillas mencionadas se anotará en la casilla **05**.

Posteriormente, se anotará en la casilla **06** el IVA deducible por la adquisición o importación de activos fijos.

En la casilla **07** se cumplimentará la diferencia entre el IVA devengado y el IVA deducible. Al igual que en el modelo 303, si existiesen cuotas a compensar de períodos anteriores se indicarán en la casilla **08** y el resultado de la liquidación se anotará en la casilla **09**. Si fuese una declaración complementaria se anotará en la casilla **11** la cuantía liquidada en la declaración originaria y el resultado final de la liquidación se anotará en la casilla **12**.

La parte inferior del documento se utilizará con los mismos fines que se mencionaron en el modelo 303.

Compen- sación (4)	Si la casilla 12 resulta negativa, consigne el importe a compensar	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de la Delegación de la AEAT para la Recaudación de los Tributos.
	<input type="checkbox"/> C		Importe: <input type="text"/>
Sin acti- vidad (5)	<input type="checkbox"/> Sin actividad	Forma de pago: <input type="checkbox"/> En efectivo <input type="checkbox"/> E.C. Adeudo en cuenta	Código Cuenta Cliente (CCC)
Declaración com- plementaria (6)	Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla	Entidad	Entidad Sucursal DC Núm. De cuenta
	<input type="checkbox"/> Declaración complementaria	DOMICILIA los restantes ingresos a cuenta del ejercicio en Entidad colaboradora <input type="text"/> 3	
Firma (9)	En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la declaración anterior.	Código Cuenta Cliente (CCC)	
	N.º de justificante <input type="text"/>	Entidad	Entidad Sucursal DC Núm. de cuenta
..... a de de Firma:			

121

Ejercicio

D. Andrés López García es titular de una cafetería en Málaga en la que tiene 4 camareros de los cuales, dos de ellos tiene 18 años de edad. Todos los trabajadores están a jornada completa y las horas establecidas en convenio son 1.800 horas anuales. El local posee 100 metros cuadrados, 3 máquinas tipo A y 2 máquinas tipo B. El local posee una barra de 5 metros. Además, tiene 10 mesas. La potencia eléctrica contratada es de 40 Kw. El titular trabaja en la actividad a jornada completa.

D. Andrés ha realizado además, las siguientes operaciones:

Ha realizado compras de mercaderías por 5.000,00 euros al 21% de I.V.A.

Ha recibido una factura del transporte de mercancía con carácter intracomunitario por 500,00 euros más IVA (21%). Cuota de IVA 105,00.- euros.

Ha comprado una cafetera industrial por 10.000,00 euros más I.V.A. (21%). Cuota de IVA 2.100,00.- euros.

Para cumplimentar el modelo tributario, lo primero que debemos es acceder a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda donde se publican los índices o módulos para el I.V.A. La actividad se corresponde al epígrafe 672.3 cuyos índices se muestran en la siguiente imagen:

Actividad: Cafeterías. Epígrafe I.A.E.: 672.1, 2 y 3			
Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad Euros
1	Personal empleado	Persona	1.884,86
2	Potencia eléctrica	Kw. Contratado	99,20
3	Mesas	Mesa	56,69
4	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	177,14
5	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	666,08
6	Importe total de las comisiones por loterías	Euro	0,18

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

NOTA: La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, videos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y videos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

122

Cálculo del ingreso a cuenta

Personal empleado (el titular y 4 empleados, 2 de ellos menores de 19 años) : $(1+2+2*0,6)*1.884,80 = 7.916,41$.- euros

Potencia eléctrica: $40Kw * 99,20 = 3.968,00$.- euros

Mesas: $10 * 56,69 = 566,90$.- euros

Máquinas tipo "A": $3 * 177,14 = 531,42$.- euros



Máquinas tipo "B": $2 * 666,08 = 1.332,16$.- euros

Cuota anual devengada de operaciones corrientes:
14.314,89.- euros.

Porcentaje aplicable: 4%

Ingreso a cuenta por operaciones corriente previo: 572,60.- euros. En la casilla 02 se anotará el IVA de la adquisición intracomunitaria de servicios de transporte y en la casilla 06 la cuota deducible por la adquisición de activos fijos. En total, la liquidación resultaría a compensar 1.422,40.- euros.

El modelo resultante quedaría así:

 Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es		IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO RÉGIMEN SIMPLIFICADO Declaración ordinaria		Modelo 310
Identificación (1)	Espacio reservado para la etiqueta identificativa		Devengo (2) Ejercicio..... 2012 Período 3T	3108915837544 
	Si no dispone de etiquetas, consigne los datos identificativos que se solicitan a continuación. N.I.F. 74822841T Apellidos y nombre o razón social LOPEZ GARCIA, ANDRES			
Liquidación (3)	Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)		Epígrafe I.A.E. (a) 672,3	Ingreso a cuenta (b) 572,60
	Actividades agrícolas, ganaderas y forestales Descripción de la actividad (a)			Ingreso a cuenta (b)
	Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades ejercidas		01	572,60
	Cuotas devengadas			
	Adquisiciones intracomunitarias de bienes		02	105,00
	Entregas de activos fijos		03	
	IVA devengado por inversión del sujeto pasivo		04	
	Total cuota resultante (01 + 02 + 03 + 04)		05	677,60
	IVA Deducible			
	Adquisición e importación de activos fijos		06	2.100,00
	Entregas intracomunitarias		07	-1.422,40
	Diferencia (05 - 06) Cuotas a compensar de períodos anteriores RESULTADO (07 - 08)		08	
A deducir (exclusivamente en caso de declaración complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y período		09	-1.422,40	
Resultado de la liquidación (09 - 11)		10	-1.422,40	
O compensación (4) Si la casilla 12 resulta negativa, consigne el importe a compensar C 1.422,40	Ingreso (5) Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público. Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Importe I Forma de pago: Código cuenta cliente (CCC) Entidad Sucursal CC Número de cuenta			
Sin actividad (6) <input type="checkbox"/> Sin actividad				
Declaración complementaria (7) Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con "X" esta casilla. <input type="checkbox"/> Declaración complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la declaración anterior. N° de justificante:				

3.4 Regímenes especiales del I.V.A.

Los regímenes especiales del I.V.A. son los siguientes:

- Régimen simplificado.
- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Régimen especial del recargo de equivalencia:
- Régimen especial de las agencias de viaje.
- Régimen especial del oro de inversión.
- Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.
- Régimen especial del grupo de entidades

124

Por el alumno objeto del presente curso, mencionaremos en detalle, además del régimen simplificado anteriormente desarrollado, el régimen de agricultura, ganadería y pesca, el régimen de bienes usados y el régimen del recargo de equivalencia.

Los regímenes especiales tienen carácter voluntario, salvo los aplicables a las operaciones con oro de inversión, agencias de viajes y recargo de equivalencia.

Con carácter general, las opciones y renunciaciones expresas a estos regímenes, así como su revocación cuando deban comunicarse a la Administración se efectúan mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037), al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o durante el mes de

diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos. Las opciones manifestadas en ejercicios anteriores y renunciadas se entenderán prorrogadas para años sucesivos mientras no se revoquen expresamente.

La renuncia a los regímenes simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca tiene efectos para un período mínimo de 3 años. Igualmente, la renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implicará la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

125

Tabla resumen de los regímenes especiales del I.V.A.

Régimen	Carácter	Aplicación	Renuncia	Características	Empresarios o profesionales
Rég. Simplificado	Voluntario	Automática salvo renuncia	Si	Cálculo cuota devengada por operaciones corrientes. El IVA deducible es el realmente soportado	Personas físicas y entidades del art. 35.4 L.G.T. que realicen operaciones del art. 37 Rgto. IVA y no superen los límites determinados.
Rég. Especial de agricultura, ganadería y pesca	Voluntario	Automática salvo renuncia	Si	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Titular de explotación
Rég. Especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	Voluntario			Cálculo de la base imponible	Revendedores de bienes
Rég. Especial de agencias de viajes	Obligatorio	Automática	No	Cálculo de la base imponible	Agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos
Rég. Especial del oro de inversión	Obligatorio	Automática salvo renuncia	Si	Exención	Comerciantes del oro de inversión
Rég. Especial del recargo de equivalencia	Obligatorio	Automática	No	Sin obligaciones de liquidación y pago del impuesto	Comerciantes minoristas personas físicas y entidades art. 35.4 L.G.T.
Rég. especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica	Voluntario			Unificación de presentación de declaración e ingreso en la Comunidad	Empresarios y profesionales no establecidos en U.E. que presten servicios electrónicos a establecidos que no tengan la condición de empresario
Rég. especial del grupo de entidades	Voluntario		Si	Compensación de saldos en las autoliquidaciones del grupo	Empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades

Régimen Especial de agricultura, ganadería y pesca.

En este régimen especial, los empresarios o profesionales incluidos en el mismo no tienen obligación de repercutir ni de ingresar el impuesto. En este caso, al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado cada vez que venden sus productos. Esta compensación es deducible por el empresario que la paga.

126

- Por las ventas de sus productos, así como por las entregas de bienes de inversión que no sean inmuebles utilizados exclusivamente en las actividades incluidas en el régimen especial, los sujetos pasivos no tienen obligación de repercutir, liquidar ni ingresar el Impuesto, salvo algunas excepciones.
- En la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la actividad incluida en el régimen especial no pueden deducir el IVA que han soportado.
- Tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por el IVA soportado cuando venden los productos de sus explotaciones o prestan servicios accesorios.

La cuantía de la compensación indicada anteriormente será:

- En actividades agrícolas y forestales se aplica el 10 por 100.
- En actividades ganaderas y pesqueras se aplica el 8,5 por 100.

Ejemplo:

Un agricultor vende el 1 de febrero a un empresario establecido en Murcia mercancías por un importe de 20.000 euros. En este caso, el agricultor tendrá derecho al cobro de una compensación del 10% por la venta realizada a empresarios que se encuentren en el territorio español del IVA. Por ello, esta compensación le será reintegrada por el destinatario de la compra ($20.000 \times 10\% = 2.000$ euros).

El destinatario expedirá un recibo que debe firmar el agricultor y que sirve de justificante de la operación.

127

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

Este régimen se caracteriza por una fórmula especial de determinar la base imponible para calcular el IVA devengado en cada autoliquidación.

Determinación de la base imponible operación por operación.-

Los sujetos pasivos que cumplan los requisitos para aplicar este régimen tienen dos alternativas en cada una de sus operaciones:

1) Aplicar el régimen especial a cada una de sus entregas.

- En las transmisiones repercutirán el IVA aplicando el tipo impositivo correspondiente al bien entregado, aplicando un procedimiento especial de determinación de la base imponible.
- El IVA soportado en las adquisiciones de los bienes revendidos no es deducible, sin perjuicio de la deducción

de las restantes cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad (teléfono, alquileres, etc.).

- La base imponible estará constituido por el margen de beneficio.

2) Aplicar el régimen general del Impuesto.

Deben repercutir el IVA sobre la totalidad de la contraprestación.

128

Determinación de la base imponible de forma global.-

Cuando el sujeto pasivo haya optado por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global, debe determinar por este procedimiento la base imponible de todas las entregas de bienes a que se refiere la aplicación de dicho régimen de margen global, sin que pueda aplicar el régimen general del Impuesto respecto de tales entregas.

Ejemplo:

Un revendedor de antigüedades compra un reloj en 1000 euros (IVA incluido) y lo vende en 2000 euros (IVA incluido). En este caso, el margen de beneficio = 2000 - 1000 = 1000 (IVA incluido).

Base imponible = $1000 \div (100 + 21) \times 100 = 826,45$ euros

Cuota devengada = $826,45 \times 21\% = 173,55$ euros

Régimen Especial del recargo de equivalencia.

Este régimen se aplica, sólo y obligatoriamente, a todos los comerciantes minoristas que sean personas físicas o a las entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, en las que todos sus miembros sean personas físicas.

No se aplica en actividades industriales, de servicios o en el comercio mayorista. Existen algunas actividades exceptuadas aún siendo comerciantes minoristas, entre las que destacan joyerías, peleterías, concesionarios de coches, venta de embarcaciones y aviones, objetos de arte, gasolineras y establecimiento de comercialización de maquinaria industrial o minerales.

La aplicación de este régimen supone para el comerciante minorista:

- Que en las compras, los proveedores de los minoristas les repercuten y tienen obligación de ingresar el recargo de equivalencia, además del IVA.
- Que en sus operaciones comerciales, así como en las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dicha actividad, deben repercutir el IVA a sus clientes, pero no el recargo. No obstante, no estarán obligados a consignar estas cuotas repercutidas en una autoliquidación ni a ingresar el Impuesto. Tampoco pueden deducir el IVA soportado en estas actividades.

De acuerdo con el Real-Decreto Ley 20/2012 de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de competitividad, que incluye la subida del IVA, los tipos de recargo de equivalencia aplicables a partir del 1 de septiembre de 2012 son:

- El 5,2% para los artículos que tienen un IVA al tipo general del 21%.
- El 1,4% para los artículos que tienen un IVA al tipo reducido del 10%.
- El 0,5% para los artículos que tienen un IVA al tipo reducido del 4%.
- El 0,75% para el tabaco.

3.5 La regla de prorrata en el I.V.A.

Cuando el sujeto pasivo realice exclusivamente operaciones que generan el derecho a la deducción, como el caso de la empresa comercial de muebles del ejemplo anterior, podrá deducirse la totalidad del impuesto soportado por la adquisición de los bienes y servicios que utiliza en esas operaciones.

Si sólo realiza operaciones que no generan ese derecho no podrá deducirse el impuesto soportado en ninguna proporción. Este sería por ejemplo el de un agente de seguros cuyos ingresos estén exentos de IVA. En este caso, la actividad no genera derecho a deducción y el IVA soportado sería incorporado como mayor coste del gasto en el cálculo del IRPF o Impuesto sobre Sociedades. Por ejemplo, si paga combustible, la cuantía que abone de IVA no será deducible respecto al IVA, pero sí podrá deducir el coste total, incluido el IVA en el gasto de la actividad a efectos de IRPF o Sociedades.

Pero en el caso en que realice **operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo generan**, la deducción del impuesto soportado quedará limitada en este caso por la **aplicación de la regla de prorrata**.

La regla de prorrata consiste en aplicar la parte proporcional del IVA soportado a las operaciones en las que se repercute IVA.

131

Se calcula a través de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Ventas sujetas a IVA}}{\text{Ventas sujetas a IVA} + \text{Ventas exentas de IVA}} \times 100$$

El porcentaje que se obtenga es la parte de cuota de IVA que es deducible. El resto para la empresa constituirá mayor gasto, ya que no lo puede recuperar.

Ejemplo:

Un empresario, cuyo porcentaje de prorrata en el año anterior fue del 80%, ha realizado en cada uno de los tres trimestres del año 2.012 las siguientes operaciones (tomaremos para simplificar que cada trimestre ha sido de igual cuantía):

Ventas sujetas y no exentas:	2.000.000,00 euros
Ventas sujetas y exentas:	1.000.000,00 euros
IVA Soportado	500.000,00 euros

Primer trimestre:

IVA REPERCUTIDO	$2.000.000,00 * 21\% =$	420.000,00
IVA SOPORTADO	$500.000,00 * 80\% =$	400.000,00
IVA A INGRESAR		20.000,00

Segundo trimestre:

IVA REPERCUTIDO	$2.000.000,00 * 21\% =$	420.000,00
IVA SOPORTADO	$500.000,00 * 80\% =$	400.000,00
IVA A INGRESAR		20.000,00

Tercer trimestre:

IVA REPERCUTIDO	$2.000.000,00 * 21\% =$	420.000,00
IVA SOPORTADO	$500.000,00 * 80\% =$	400.000,00
IVA A INGRESAR		20.000,00

132

Al finalizar el ejercicio, la prorrata definitiva ha sido del 66,66%

$$8.000.000,00 / (8.000.000 + 4.000.000) = 0,6666$$

Cuarto trimestre:

IVA REPERCUTIDO	$2.000.000,00 * 21\% =$	420.000,00
IVA SOPORTADO	$500.000,00 * 66,66\% =$	333.300,00
IVA ADICIONAL	$1.500.000,00 *(80-66,66)=$	200.100,00
IVA A INGRESAR		533.400,00

El IVA adicional es el resultante de regularizar lo deducido en exceso en los tres trimestres anteriores.