

CONTABILIDAD	EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: SU TRATAMIENTO CONTABLE	Núm. 66/2000
TRIBUTACIÓN		

**M. PILAR MARTÍN ZAMORA**

*Profesora Titular de Contabilidad de la Universidad de Huelva*

**ANTONIO JOSÉ SÁNCHEZ PINO**

*Profesor Titular de Derecho Financiero de la Universidad de Huelva*

**Extracto:**

**EL** Impuesto sobre el Valor Añadido, que constituye uno de los ejes centrales de la imposición indirecta del sistema tributario español, se regula actualmente en la Ley 37/1992 y en el Real Decreto 1624/1992. Entre los regímenes especiales que se contemplan en dicha normativa destaca por su «generalización» el régimen simplificado, dirigido a las pequeñas y medianas empresas con la finalidad de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones formales.

El tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA se desarrolla en la Resolución de 20 de enero de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Sin embargo, en la medida en que el régimen simplificado ha sido objeto de profundas modificaciones por la Ley 66/1997 y por los Reales Decretos 37/1998, 296/1998 y 215/1999, el contenido de dicha Resolución no resulta aplicable a la configuración actual de dicho régimen.

Por esta razón, planteamos en el presente trabajo cuál debe ser el tratamiento contable de este régimen, a tenor de los cambios incorporados por estas últimas disposiciones legales. Ahora bien, al objeto de fundamentar el tratamiento contable propuesto, partiremos del análisis de la regulación actual del régimen que nos ocupa. Finalmente, presentamos un supuesto práctico donde, una vez determinada la cuota anual de IVA, analizaremos el registro contable de las diferentes operaciones descritas.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. El régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  1. Características principales.
  2. Ámbito de aplicación.
    - 2.1. Ámbito subjetivo.
    - 2.2. Ámbito objetivo.
    - 2.3. Renuncia.
    - 2.4. Exclusión.
    - 2.5. Efectos de la renuncia y de la exclusión del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  3. Determinación de la cuota.
  4. Obligaciones formales.
    - 4.1. Obligaciones registrales.
    - 4.2. Obligaciones de facturación.
    - 4.3. Obligaciones de gestión.
- III. Tratamiento contable del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  1. Criterios aplicables en la valoración y el registro contable.
    - 1.1. Criterios aplicables en operaciones en las que se repercute IVA.
    - 1.2. Criterios aplicables en operaciones en las que se soporta IVA.

## 2. Registro contable.

### 2.1. Registro contable de las operaciones en las que se repercute IVA.

#### 2.1.1. Operaciones incluidas en el régimen simplificado.

#### 2.1.2. Operaciones excluidas del régimen simplificado.

##### 2.1.2.1. Adquisiciones intracomunitarias.

##### 2.1.2.2. Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

##### 2.1.2.3. Entregas de activo fijo.

### 2.2. Registro contable de las operaciones en las que se soporta IVA.

#### 2.2.1. Operaciones corrientes interiores.

#### 2.2.2. Adquisición interior o importación de activo fijo.

#### 2.2.3. Otras operaciones.

### 2.3. Registro contable de los ingresos a cuenta.

### 2.4. Registro contable de la cuota anual de IVA por la actividad.

## IV. Supuesto práctico.

### 1. Enunciado.

### 2. Solución.

#### 2.1. Caso: El contribuyente efectúa durante los tres primeros trimestres del año ingresos a cuenta sin computar las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas del régimen simplificado del IVA.

##### 2.1.1. Cálculo de los ingresos a cuenta por IVA de los tres primeros trimestres.

- 2.1.2. Determinación de la cuota anual de IVA por la actividad.
  - 2.1.3. Contabilización de las operaciones.
- 2.2. Caso: El contribuyente computa en todos los trimestres, además de la cuota derivada del régimen simplificado, las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas de dicho régimen.
- 2.2.1. Cálculo de los ingresos a cuenta por IVA de los tres primeros trimestres.
  - 2.2.2. Determinación de la cuota anual de IVA por la actividad.
  - 2.2.3. Contabilización de las operaciones.

## I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), que constituye uno de los ejes centrales de la imposición indirecta del sistema tributario español, se regula actualmente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de dicho impuesto (en adelante, RIVA).

En dichas normas se contemplan, junto al régimen general de aplicación de este impuesto, unos regímenes especiales cuya finalidad consiste, en unos casos, en la simplificación de las obligaciones tributarias de los pequeños empresarios y, en otros, en el establecimiento de un procedimiento de cálculo de la base imponible del impuesto, con objeto de tener en cuenta determinadas características especiales de ciertos sectores económicos. Entre dichos regímenes especiales del IVA aparece el régimen simplificado.

El tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA se desarrolla en la Resolución de 20 de enero de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC). Sin embargo, en la medida en que el régimen simplificado ha sido objeto de profundas modificaciones por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, y por los Reales Decretos 37/1998, de 26 de enero, 296/1998, de 27 de febrero y 215/1999, de 5 de febrero, el contenido de dicha Resolución no resulta aplicable a la configuración actual de dicho régimen <sup>1</sup>.

Por esta razón, planteamos en el presente trabajo cuál debe ser el tratamiento contable de este régimen, a tenor de los cambios incorporados por estas últimas disposiciones legales. Ahora bien, al objeto de fundamentar el tratamiento contable propuesto, partiremos del análisis de la regulación actual del régimen que nos ocupa. Finalmente, presentamos un supuesto práctico donde, una vez determinada la cuota anual de IVA, analizaremos el registro contable de las diferentes operaciones descritas.

---

<sup>1</sup> En este sentido, ÁLVAREZ MELCÓN, S. y BESTEIRO VARELA, M.A.: «Contabilidad y fiscalidad», *I Jornada de Contabilidad Financiera*, Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999, vol. II, pág. 467, afirman que «dado que el régimen especial del IVA ha sido objeto de importantes modificaciones, que entraron en vigor el 1 de enero de 1998, con posterioridad a la indicada Resolución del ICAC, la norma 1.ª de esta Resolución sobre el mencionado régimen simplificado no puede aplicarse, porque la Resolución mencionada contemplaba la anterior regulación legal de dicho régimen especial, por tanto las empresas a las que sea de aplicación este régimen deberán contabilizar el mismo de manera coherente con las normas fiscales que lo regulan, y no las que se contemplaron al dictar la Resolución indicada».

## II. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 1. Características principales.

El régimen simplificado que se regula en los artículos 122 y 123 de la Ley del IVA<sup>2</sup> (en adelante LIVA) y se desarrolla en los artículos 34 a 42 del RIVA<sup>3</sup> presenta las siguientes notas características:

- a) Se trata de un **régimen voluntario pero de aplicación automática**, pues se va a aplicar a los sujetos pasivos que realicen algunas de las actividades referidas en el artículo 37 del RIVA, siempre y cuando no renuncien al mismo. Pierde así su carácter voluntario *stricto sensu* en la medida en que ya no es un régimen al que se puede optar, sino que resulta forzosamente aplicable a determinados contribuyentes salvo que éstos ejerciten el derecho de renuncia.
- b) Es un **régimen parcialmente indiciario**: mediante la aplicación de los signos, índices o módulos establecidos lo que se determina ya no es el importe de la cuota a ingresar, sino el importe de la cuota devengada por operaciones corrientes.

Según dispone el artículo 38 del RIVA, la cuota a ingresar resultará de minorar la cuantía antes obtenida con las cuotas reales soportadas por adquisiciones corrientes y de tomar en consideración el IVA soportado o repercutido por conceptos excluidos de este régimen.

En definitiva, los sujetos pasivos acogidos a este régimen soportan el IVA en las adquisiciones y prestaciones de servicios, asimismo deben repercutirlo en las operaciones que realicen. Ahora bien, la especialidad radica en que la cuota a ingresar no será la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado, sino que se determinará conforme al procedimiento que se detalla en el citado artículo.

- c) Este régimen supone una **simplificación de los deberes formales**. En este sentido, y a tenor del contenido del artículo 40 del RIVA, las obligaciones contables y registrales se reducen al mínimo imprescindible para garantizar el correcto funcionamiento y su adecuado control.

<sup>2</sup> Dichos artículos están redactados conforme a lo dispuesto por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1998.

<sup>3</sup> Estos preceptos están redactados, fundamentalmente, de acuerdo con lo establecido por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, que entró en vigor el 18 de enero de 1998, con efectos de 1 de enero de ese mismo año. El contenido de los apartados 1 y 2 de los artículos 36 y 38 corresponde a lo establecido, respectivamente, en el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero (que entró en vigor el 10 de febrero de 1999) y en el Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero (que entró en vigor el 28 de febrero de 1998).

- d) El régimen simplificado es **incompatible con el régimen general**, pues, como dispone el artículo 36.4 del RIVA, la realización por parte del sujeto pasivo de otras actividades en régimen general, salvo en la actividad de arrendamiento de locales o la realización de operaciones exentas del artículo 20 de la LIVA (exenciones interiores), conlleva la exclusión del régimen simplificado.
- e) **Conexión con la estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (en adelante, IRPF). El régimen simplificado es de aplicación a las mismas actividades a las que se practica la estimación objetiva, con excepción de aquellas a las que resulte aplicable el régimen especial de la agricultura o del recargo de equivalencia, según establece el artículo 37 del RIVA. Pero, además, la renuncia al régimen especial simplificado supone la renuncia al régimen de estimación objetiva para todas las actividades empresariales ejercidas por el sujeto pasivo y viceversa, a tenor de lo dispuesto en los artículos 34.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF) y 33.2 del RIVA, respectivamente.

## 2. **Ámbito de aplicación.**

### 2.1. *Ámbito subjetivo.*

El régimen simplificado del IVA tiene como destinatarios a los pequeños empresarios. Ahora bien, para que éstos puedan determinar las cuotas a ingresar por el IVA con arreglo a este régimen, conforme a lo dispuesto por el artículo 34 del RIVA, han de reunir los siguientes requisitos:

- a) Ha de tratarse de personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, siempre que, en este último caso, todos sus socios, comuneros o partícipes, sean personas físicas. Por lo tanto, el régimen simplificado no es de aplicación a las sociedades y demás entidades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de las entidades en régimen de atribución, el régimen simplificado se aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, lo que implica que otras actividades que éstos pudieran desarrollar no se verán afectadas por posibles renunciaciones o exclusiones del régimen simplificado de la actividad que realiza la entidad, ni viceversa, ni tampoco incluirá el volumen de operaciones de cada una de ellas en la otra a efectos del cómputo de los límites.

- b) Que desarrollen con habitualidad alguna de las actividades económicas contenidas en el artículo 37 del RIVA. Esto es, las incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, excepto aquellas a las que fuese de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales del IVA.
- c) Que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF ni al propio régimen simplificado del IVA.

## 2.2. *Ámbito objetivo.*

La remisión que el artículo 37 del RIVA hace a las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, nos obliga a dirigir nuestra atención inicialmente al artículo 30 del RIRPF, que es el que se ocupa del tema.

Este último artículo, al igual que hacía la normativa anterior, remite, a su vez, a la Orden Ministerial que dicte el Ministerio de Hacienda para delimitar las actividades a las que resultará aplicable la estimación objetiva.

La Orden Ministerial que tiene por objeto dar cumplimiento para el año 2000 al mandato contenido en este precepto reglamentario se ha aprobado el 7 de febrero (BOE de 10 de febrero), y de ella cabe destacar, por lo que respecta al tema objeto de estudio, las siguientes novedades:

- La inclusión de las actividades forestales.
- La concreción de lo que se entiende por actividades accesorias.
- La modificación de las cuantías aplicables a las actividades que tributan en el régimen especial simplificado que han visto reducido su tipo impositivo en este impuesto (servicios de peluquería y obras de albañilería en vivienda).

Para que sea aplicable el régimen especial simplificado ha de tratarse de una de las actividades empresariales que se encuentran incluidas en la enumeración contenida en la Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, siempre que no se superen las magnitudes de volumen de ingresos, personas empleadas o vehículos que se establecen como criterios de exclusión.

Dicha Orden Ministerial atiende al epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) a la hora de identificar las actividades a las que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva. En su primer apartado realiza una enumeración de las actividades susceptibles de la aplicación conjunta de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Y en su segundo apartado enumera aquellas a las que únicamente le es aplicable el sistema de módulos en el ámbito exclusivo del IRPF, a las que cuales les corresponde en el IVA, bien el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, bien el régimen especial del recargo de equivalencia.

La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del IAE, si bien comprenderán además aquellas que se incluyen expresamente en los Anexos I (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales) y II (Otras actividades) de la citada Orden Ministerial, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.



A estos efectos, la propia Orden Ministerial dispone que para las actividades recogidas en el Anexo II, se considerará actividad accesoria a la actividad principal aquella cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal. Por lo que respecta al Anexo I, únicamente se precisa que las actividades «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos o por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido», contempladas en el número primero de la Orden, sólo quedarán sometidas al régimen de estimación objetiva del IRPF y, en su caso, al régimen especial simplificado del IVA, si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales.

Por lo que respecta a las magnitudes máximas de exclusión del sistema de módulos, que se contempla en el artículo 36 del RIVA, y que desarrolla la Orden, cabe destacar lo siguiente:

- a) Se establece 75 millones de pesetas de volumen de ingresos anuales como límite para el conjunto de las actividades económicas a las que le sea de aplicación el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

En el volumen de ingresos no se computarán las subvenciones corrientes o de capital, ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

A estos efectos, sólo se computan las operaciones que deban ser objeto de facturación y registro. Esto es:

- Las que deban ser anotadas en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 del RIRPF, o en el libro registro incluido en el artículo 40.1 del RIVA.
- Aquellas por las que los sujetos pasivos estén obligados a expedir factura, conforme al artículo 2.3 del Real Decreto 2402/1985, con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121.3 de la LIVA y de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

- b) Se mantienen los 50 millones de pesetas como el máximo que se puede obtener como volumen de ingresos del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas incluidas en el régimen simplificado, no computándose a estos efectos, al igual que en caso anterior, las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- c) Para el transporte de mercancías o viajeros se sigue atendiendo al número de vehículos que se utilicen en el desarrollo de la actividad como magnitud para excluir del sistema.

- d) En el resto de sectores de actividades se establece como magnitud el número de personas empleadas, considerando como tal a todas las que trabajen efectivamente en la actividad, sean o no asalariadas, para lo que se atenderá a la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediatamente anterior.

El cómputo del límite de vehículos y empleados se realiza separadamente para cada una de las actividades independientes recogidas específicamente en la Orden Ministerial. En este sentido, la citada norma precisa que en el primer año de la actividad se ha de tener en cuenta el número de personas empleadas o vehículos al inicio de la misma. No contiene, sin embargo, ninguna precisión sobre el segundo año de la actividad cuando el primero no es completo. En consecuencia, inicialmente no será necesario elevar al año el volumen de ingresos, los automóviles o el número de empleados a la hora de examinar el cumplimiento de las magnitudes máximas fijadas en la Orden. Decimos inicialmente porque el artículo 30 del RIRPF sí contempla la elevación al año del volumen de ingresos para computar el cumplimiento del límite necesario para estar acogido a la estimación objetiva del IRPF, pudiendo provocar dicha elevación la imposibilidad de aplicación de dicho régimen y, consecuentemente, del régimen simplificado del IVA.

### 2.3. Renuncia.

Como hemos señalado, se establece la instrumentalización de la voluntariedad del régimen, mediante la exigencia de renuncia a su aplicación y no de opción por la misma. La renuncia que, según dispone el artículo 33 del RIVA, deberá ser formulada de forma expresa y afectará a todas las actividades del sujeto pasivo susceptibles de acogerse al régimen simplificado, supone los siguientes aspectos:

<b>PLAZO</b>	Al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. No obstante, también se entiende realizada cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que en que deba surtir efectos aplicando el régimen general (art. 33.2 del RIVA)
<b>PRÓRROGA</b>	Tácita, por cada año siguiente al período mínimo, salvo que se revoque expresamente
<b>REVOCACIÓN</b>	Se realizará en el mismo plazo que la renuncia y se entiende prorrogada tácitamente, por cada año, salvo que se renuncie expresamente de nuevo
<b>DECAIMIENTO</b>	Si en el año anterior a aquel en que la renuncia del régimen simplificado deba surtir efecto se supera el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada

<b>EFFECTOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La renuncia tiene un período mínimo de aplicación de tres años</li> <li>• Se extenderá a todas las actividades del sujeto pasivo susceptibles de acogerse al régimen simplificado</li> <li>• Supondrá también la renuncia al método de la estimación objetiva en el IRPF.</li> <li>• Si ha de aplicarse el método de estimación indirecta para la determinación de la base imponible en el IVA en sujetos pasivos que hayan renunciado al régimen simplificado, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices o módulos establecidos para dicho régimen (art. 123.3 de la LIVA)</li> </ul>
<b>DIFERIMIENTO EXCEPCIONAL DE LOS EFECTOS DE LA RENUNCIA</b>	Si se viniesen realizando alguna/s actividad/es en régimen simplificado y se inicia otra a la que también le es aplicable pero a cuya aplicación se renuncia, ésta surte efectos respecto a la nueva actividad desde su comienzo, pero las otras no pasarán al régimen general hasta el año siguiente

El vehículo formal que el artículo 33.3 del RIVA ha previsto para que los sujetos pasivos efectúen las opciones y renunciaciones a los regímenes especiales, así como las posibles revocaciones de estas últimas, son las declaraciones censales, reguladas por el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio. De esta forma, las declaraciones censales constituyen el instrumento que deben utilizar los empresarios y profesionales para comunicar a la Administración Tributaria el comienzo, modificación y cese en el desarrollo de sus actividades.

Las numerosas modificaciones de las que ha sido objeto posteriormente el Real Decreto 1041/1990, así como las nuevas obligaciones formales que se han establecido en nuestro sistema impositivo han hecho necesario la aprobación de un nuevo modelo censal (Orden de 11 de mayo de 1998, BOE de 14 de mayo).

En esta Orden se mantiene, junto al modelo 036, un modelo simplificado de declaración censal, el 037, que podrán utilizar, voluntariamente, determinados sujetos pasivos que reúnan simultáneamente los requisitos que se establecen en su apartado primero. En concreto, y en lo que afecta a los regímenes especiales del IVA, podrán utilizar el modelo 037 los sujetos pasivos incluidos en el simplificado, recargo de equivalencia o agricultura, aparte del régimen general, pero no los de los restantes regímenes. Además, se requiere que estos sujetos no realicen operaciones intracomunitarias sujetas al IVA, ni satisfagan rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención. En todos los demás casos, el modelo a utilizar para comunicar a la Administración Tributaria las vicisitudes relativas a los regímenes especiales será el 036 de declaración censal.

En la Orden de 11 de mayo de 1998 se establece una regulación específica para las entidades a las que resulta aplicable el régimen de atribución de rentas (comunidades de bienes, sociedades civiles...), que desarrollen actividades empresariales o profesionales. Dichas entidades deben presentar una única declaración censal de comienzo, en la que cumplimentarán la hoja anexa de relación de miembros o partícipes. En caso de renuncia al régimen simplificado del IVA, la misma se

realizará mediante la presentación por la entidad de un modelo de declaración censal consignando la relación de todos los miembros, con la renuncia y firma de todos y cada uno de ellos. En cambio, la revocación de la renuncia se comunicará en principio por la propia entidad mediante la presentación de una declaración de modificación, bastando con que la misma sea suscrita por cualquiera de sus miembros. Es más, la revocación podrá ser presentada a título individual por cualquier socio, comunero o partícipe mediante la presentación de un modelo de declaración censal. En este último supuesto se notificará a la entidad la inclusión en el régimen simplificado del IVA.

#### 2.4. Exclusión.

Además de la renuncia voluntaria del sujeto pasivo, existen circunstancias externas al mismo que pueden determinar su exclusión del régimen simplificado. De acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del RIVA, la exclusión se producirá en los siguientes casos:

- a) Cuando se superen las magnitudes de volumen de ingresos, personas empleadas o vehículos que se establecen como criterios de exclusión en la Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000. Respecto al primer criterio, la exclusión tendrá lugar al superarse para el conjunto de sus actividades económicas el límite de 75 millones de volumen de operaciones o 50 millones para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas.

La exclusión surtirá efectos a partir del año siguiente del incumplimiento de los límites, salvo en el supuesto de inicio de la actividad por parte del sujeto, en el que surte efectos en el mismo año. Esta exclusión se mantendrá mientras sigan superándose los límites. En caso contrario, el sujeto vuelve a quedar sometido al régimen simplificado, salvo renuncia.

- b) Cuando tenga lugar una alteración normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado, es decir, se modifiquen los límites para poder tributar en el mismo, o se excluyan determinadas actividades o sectores de actividad, o se alteren las condiciones que determinan su aplicación, siempre como consecuencia de una modificación de sus normas reguladoras. En este caso, la propia norma determinará cuándo se inician sus efectos.
- c) Cuando resulte excluido de la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF, lo que sucederá, conforme al artículo 30.2 del RIRPF, cuando se realice alguna actividad en régimen de estimación directa.
- d) Cuando se realicen actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura o del recargo de equivalencia, salvo que sean actividades exentas por operaciones interiores o arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del IRPF.

En estos dos últimos supuestos, la exclusión se producirá en el año siguiente, salvo que el sujeto no viniera realizando actividades empresariales o profesionales, en cuyo caso tendrá lugar desde el comienzo de la misma.

*2.5. Efectos de la renuncia y de la exclusión del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Como hemos indicado anteriormente, el régimen simplificado se aplicará a las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, excepto a aquellas a las que resulten de aplicación algunos de los restantes regímenes especiales del IVA. Se trata, en definitiva, de dos modalidades complementarias en dos impuestos diferentes.

Esta estrecha interrelación se pone de manifiesto, entre otros aspectos, en la renuncia y la exclusión tanto del régimen simplificado del IVA como del régimen de estimación objetiva del IRPF. En este sentido, incluimos en las tablas siguientes los efectos que produce, tanto en el IVA como en el IRPF, la renuncia y la exclusión a ambos regímenes.

	RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA	
	RENUNCIA	EXCLUSIÓN
<b>EFFECTOS EN IRPF</b>	Al menos en los tres años siguientes *, todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo determinan su rendimiento neto por la estimación directa ***	En el año inmediatamente posterior **, todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo determinan su rendimiento neto por la estimación directa ***
<b>EFFECTOS EN IVA</b>	Al menos en los tres años siguientes *, las actividades a las que resultase de aplicación el régimen simplificado y el régimen de agricultura, ganadería y pesca pasan al régimen general	En el año inmediatamente posterior **, las actividades a las que hubiese podido resultar de aplicación el régimen simplificado y el de agricultura, ganadería y pesca pasan al régimen general

**Notas aclaratorias:**

- \* Si se trata del ejercicio de inicio de la actividad, se ha de computar como primero el propio de la renuncia, si bien dicha renuncia no tendrá efectos para ese año respecto a las actividades que ya viniese realizando.
- \*\* Si se trata del ejercicio de inicio de la actividad, la exclusión surte efectos en el propio ejercicio.
- \*\*\* En la modalidad simplificada si el volumen de operaciones no supera los 100 millones de pesetas y no renuncia a él.

	ESTIMACIÓN OBJETIVA EN IRPF	
	RENUNCIA	EXCLUSIÓN
<b>EFFECTOS EN IRPF</b>	Al menos en los tres años siguientes *, todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo determinan su rendimiento neto por estimación directa ***	En el año inmediatamente posterior **, todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo determinan su rendimiento neto por estimación directa ***
<b>EFFECTOS EN IVA</b>	Al menos en los tres años siguientes *, las actividades a las que resultase de aplicación el régimen simplificado y el régimen de agricultura, ganadería y pesca pasan al régimen general	En el año inmediatamente posterior **, las actividades a las que resultase de aplicación el régimen simplificado pasan al régimen general. La exclusión de la estimación objetiva no implica la exclusión del Régimen de agricultura, ganadería y pesca

**Notas aclaratorias:**

- \* Si se trata del ejercicio de inicio de la actividad, se ha de computar como primero el propio de la renuncia, si bien dicha renuncia no tendrá efectos para ese año respecto a las actividades que ya viniese realizando.
- \*\* Si se trata del ejercicio de inicio de la actividad, la exclusión surte efectos en el propio ejercicio.
- \*\*\* En la modalidad simplificada si el volumen de operaciones no supera los 100 millones de pesetas y no renuncia a él.

**3. Determinación de la cuota.**

La determinación de la cuota anual en el régimen simplificado se efectuará como sigue:

PASO	SIGNO	CONTENIDO	RESULTADO
1	+	Determinación objetiva de las cuotas repercutidas por operaciones corrientes	Cuotas devengadas por operaciones corrientes
2	-	Minoración cuotas reales soportadas y satisfechas por adquisiciones corrientes	Diferencia entre cuotas devengadas y soportadas por operaciones corrientes
3	=	(Salvo que sea inferior a la cuota mínima, en cuyo caso se toma ésta)	Resultado del régimen simplificado

PASO	SIGNO	CONTENIDO	RESULTADO
4	+	a) Incremento de las cuotas repercutidas por conceptos excluidos	Cuota anual
	-	b) Minoración de las cuotas soportadas por conceptos excluidos	
5	-	Deducción de los ingresos a cuenta	Cuota a ingresar o a devolver

Sobre dicho proceso de cálculo podemos efectuar los siguientes comentarios:

#### a) Paso 1

- Son los propios sujetos pasivos quienes determinan, en relación con el sector de actividad a que resulte aplicable, las cuotas repercutidas por operaciones corrientes, imputando a su actividad económica los índices o módulos que para la misma haya fijado el Ministro de Economía y Hacienda (*v.gr.*, personal empleado, superficie del local, consumo de energía, potencia instalada, etc.).
- Para la determinación de esta cuota de módulos se multiplicará la cantidad asignada a cada unidad de módulo por el número de unidades del mismo que sean empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad en cuestión.
- En la cuantificación de las unidades de los módulos han de tenerse en cuenta las reglas establecidas en las instrucciones de la Orden Ministerial para la aplicación de los módulos en el IRPF.
- Cuando un módulo sea común a varias actividades, el valor a computar en cada una de ellas será el que resulte de su prorrateo en función de la utilización efectiva en cada uno. Si no fuese posible determinar la utilización efectiva, se imputará por partes iguales a cada una de las actividades.
- De producirse circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones, etc.), los índices o módulos podrán ser reducidos por parte de la Administración Tributaria para un sector o zona determinada, así como para contribuyentes concretos, si bien en este último caso, como señalan los apartados 3 y 4 del artículo 38 del RIVA, será a instancia del interesado.

#### b) Paso 2

- Se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad.

- Asimismo, se deducirá la cuantía de las compensaciones agrícolas satisfechas por adquisiciones del sujeto pasivo a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura.
- También se deducirá un 1 por 100 del importe de la cuota devengada de las operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.
- Las reglas que son aplicables a esta minoración son las siguientes:
  1. Sólo son deducibles las cuotas en el ejercicio en que se soporten o, en el caso de importaciones, aquellas que hayan sido satisfechas.
  2. No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración cuando el sujeto pasivo desarrolle su actividad en local determinado.
  3. La deducción no queda afectada por la percepción de subvenciones para la actividad del régimen simplificado.
  4. Cuando los bienes o servicios se utilicen en varias actividades sujetas al régimen simplificado, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva o, si esto no fuera posible, por partes iguales.

#### c) Paso 3

- La cuota derivada del régimen simplificado será la mayor de las dos cantidades siguientes:
  1. La resultante del paso 2.
  2. La cuota mínima fijada para cada actividad, resultante de aplicar el porcentaje establecido para cada una de ellas a la cuota resultante de las operaciones corrientes (paso 1). No obstante, a fin de no dar un mejor trato fiscal al sujeto que soporta IVA o tributo similar en otro Estado miembro, a dicha cuantía se habrá de adicionar el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, que le hayan sido devueltas al sujeto pasivo en el ejercicio, y que correspondan a bienes o servicios adquiridos para ser utilizados en el desarrollo de la actividad acogida al régimen simplificado (Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA, núm. 2.3).

#### d) Paso 4

- Las cuotas que han de adicionarse a la derivada del régimen simplificado son las devengadas por las operaciones excluidas de este régimen que, de acuerdo con el artículo 123.1 de la LIVA, son las siguientes:



1. Las importaciones de bienes (que se ingresarán en Aduana).
2. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
3. Las operaciones en que se produzca la inversión del sujeto pasivo.
4. Las entregas de activos fijos materiales e inmateriales.

El IVA ingresado en los tres primeros supuestos también podrá ser relevante en la deducibilidad del IVA soportado por operaciones corrientes que se contempla en el paso 2.

- Podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. A estos efectos, se considera como tal el inmovilizado, haciéndose referencia con dicho término al concepto contable <sup>4</sup>.

Así, según dispone el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) al definir el grupo 2 «Inmovilizado», éste comprende todos aquellos elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. Asimismo, formarán parte del mismo los gastos de establecimiento y los gastos a distribuir en varios ejercicios <sup>5</sup>.

Ahora bien, el inmovilizado de una empresa es muy heterogéneo <sup>6</sup>, lo que nos lleva a efectuar ciertas matizaciones sobre la regla general de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de activos fijos contenida en el apartado uno del artículo 123 de la LIVA. En este sentido, podemos plantear las siguientes cuestiones:

---

<sup>4</sup> Las Consultas de 23 de febrero de 1999 y de 21 de julio de 1999 de la Dirección General de Tributos se remiten al Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para determinar las cuotas soportadas que podrán deducirse en concepto de adquisición de activos fijos.

<sup>5</sup> No obstante, hemos de tener en cuenta que dicha definición está contenida en la tercera parte del PGC que, a tenor del artículo 2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, no tiene carácter vinculante. En cambio, sí que resulta obligatorio el modelo de balance contenido en la cuarta parte del PGC, que estructura el inmovilizado en cinco grandes categorías de elementos patrimoniales, a saber:

- a) Gastos de establecimiento.
- b) Inmovilizaciones inmateriales.
- c) Inmovilizaciones materiales.
- d) Inmovilizaciones financieras.
- e) Acciones propias.

Como puede comprobarse, quedan fuera de este epígrafe los gastos a distribuir en varios ejercicios, que sí se incluyen en la definición del grupo 2 «Inmovilizado».

<sup>6</sup> Así, encontramos:

1. El inmovilizado material, que está integrado por todos aquellos activos tangibles, muebles o inmuebles, propiedad de la empresa y que permanecerán en la misma durante varios ejercicios económicos. Este inmovilizado, a su vez, puede ser de dos tipos: en primer lugar, el terminado y, en segundo lugar, el que está en curso, es decir, se encuentra en adaptación, construcción o montaje, al cierre del ejercicio.

1. Las cuotas soportadas en concepto de gastos de constitución y de primer establecimiento de la actividad en régimen simplificado tienen la consideración de cuotas soportadas en activo fijo <sup>7</sup>, lo que determinará que la empresa opte por activar siempre <sup>8</sup> estos gastos pues, de esta forma, podrá beneficiarse de la deducción de la totalidad del IVA soportado. Por otra parte, tienen la consideración de gastos de primer establecimiento y, en consecuencia, de adquisición de activos fijos, los gastos de renovación, conservación o modernización de bienes inmuebles utilizados por la empresa que sean propiedad de terceros, siempre que esos gastos se hayan producido con motivo del inicio de la actividad empresarial o de una ampliación de su capacidad operativa y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en dicho bien inmueble <sup>9</sup>.
2. En el supuesto de que el propio sujeto pasivo realice la construcción, instalación o montaje del activo fijo, el IVA soportado en estas tareas podrá deducirse íntegramente, pues también han de considerarse cuotas soportadas en activo fijo, en cuanto que su pago se encuentra vinculado a la terminación de un bien que se integra en el inmovilizado del sujeto.

El posterior uso del bien construido, instalado o montado constituirá un autoconsumo de bienes no sujeto, dado que el sujeto pasivo habría podido deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiera soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

3. Entendemos que las renovaciones, ampliaciones y mejoras del inmovilizado material han de ser consideradas como adquisición de activo fijo, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa contable para que su coste pueda imputarse como mayor valor del inmovilizado. En este sentido, según se dispone en la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material:

- La renovación del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. El importe de la renovación se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado mate-

2. El inmovilizado inmaterial, que comprende a aquellos elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica (gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas y derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero).

3. Los gastos de proyección plurianual: gastos de establecimiento y gastos a distribuir en varios ejercicios. Aunque se trata de gastos son activados por considerarse que contribuyen al proceso productivo de varios ejercicios.

4. El inmovilizado financiero, que son inversiones de carácter permanente en otras empresas pudiendo adoptar la forma de participaciones en el capital, valores de renta fija, créditos e, incluso, fianzas y depósitos.

<sup>7</sup> Vid. Consulta de 23 de febrero de 1999 de la DGT.

<sup>8</sup> Si tenemos en cuenta lo dispuesto en la Norma de Valoración 7.<sup>a</sup> 1 del PGC, los gastos de formalización de deudas deberán afectarse al ejercicio a que correspondan, sólo excepcionalmente podrán distribuirse en varios ejercicios.

<sup>9</sup> Vid. Consulta de 21 de julio de 1999 de la DGT, donde se remite a una consulta del ICAC al respecto (Consulta 4, BOICAC núm. 13, de mayo de 1993).

rial. Ahora bien, en caso de que la renovación afecte a una parte del inmovilizado en el que la amortización no se efectúe separadamente, o no se puedan identificar claramente las correcciones de valor realizadas a cada elemento, la renovación no se considerará contablemente como mayor valor del inmovilizado, sino como gasto del ejercicio en el que la misma se ha realizado.

- La ampliación consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva. Por su parte, la mejora es el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva. Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, deberán producir: un aumento de su capacidad de producción, una mejora sustancial en su productividad, o un alargamiento de la vida útil estimada del activo.
4. En relación con las actividades de investigación y desarrollo, el criterio general es que sean gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, se podrán activar dichos gastos si se cumplen todas y cada una de las condiciones establecidas en la Norma de Valoración 5.ª a) del PGC y desarrolladas en la Resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial<sup>10</sup>. Parece evidente que la empresa forzará el cumplimiento de esos requisitos para beneficiarse de la deducibilidad total de la cuota soportada en este tipo de actividades.
5. ¿La referencia incluida en el artículo 38 del RIVA de activos fijos *destinados al desarrollo de la actividad* implica que sólo resultan deducibles las cuotas soportadas en inmovilizado material o inmaterial? El contestar afirmativamente a esta cuestión significa que la adquisición del inmovilizado financiero<sup>11</sup>, pese a estar incluido en el con-

<sup>10</sup> La activación de los gastos de investigación y desarrollo será posible si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
- b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.
- c) En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la relación del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.
- d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- e) La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.
- f) Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los mismos, se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

<sup>11</sup> El inmovilizado financiero comprende las inversiones financieras permanentes en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, las inversiones financieras permanentes en otras empresas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, y las fianzas y depósitos que se hayan constituido a largo plazo. Teniendo en cuenta el tipo de empresas al que resulta aplicable el régimen simplificado del IVA no tiene sentido el análisis de las posibles cuotas soportadas en la adquisición de inversiones financieras, de carácter permanente, en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

cepto contable de inmovilizado, al no guardar una estrecha relación con la actividad desarrollada, no tendría la consideración de activo fijo, con lo cual las cuotas soportadas, en su caso, por estas adquisiciones podrían adoptar la forma de IVA soportado en operaciones corrientes <sup>12</sup>.

Consideramos que ésta debe ser la respuesta, pues el régimen simplificado del IVA es de aplicación, como ya sabemos, a personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas que se rigen por la normativa del IRPF y la actual ley ha venido a disponer que en ningún caso se consideran necesarios para el desarrollo de la actividad «los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros» [art. 27.1.c)].

6. Asimismo, tendrá la consideración de activo fijo el arrendamiento del inmovilizado mediante contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, Anexo III, núm. 4). El requisito de que el contrato de arrendamiento financiero contenga una opción de compra no exige que el sujeto pasivo haya tenido que comprometerse a ejercer la misma. Es más, aun cuando no acabe ejecutándose la opción de compra, resultará deducible de forma definitiva como cuota soportada por adquisición de activo fijo la cuota pagada durante cada ejercicio, pues no se contempla regularización alguna para tal supuesto en la normativa del IVA.

Desde el punto de vista contable, hemos de tener en cuenta que se contabilizarán como inmovilizados inmateriales, según dispone la Norma de Valoración 5.<sup>a</sup> f), los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero cuando por las condiciones económicas del mismo no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra <sup>13</sup>. Por tanto, es posible que, contablemente, no pueda ser registrado el contrato de arrendamiento financiero como inmovilizado inmaterial y desde el punto de vista fiscal dicho contrato tenga la consideración de adquisición de activo fijo.

Finalmente, hemos de tener en cuenta que en el caso de que el sujeto pasivo hubiese obtenido subvención de capital para adquirir el activo, la deducción de su cuota deberá reducirse en la misma proporción que dicha subvención haya contribuido a su financiación. Al

<sup>12</sup> Por ejemplo, supongamos que don ASP, que desarrolla una actividad empresarial acogida al régimen simplificado de IVA, encarga a un profesional que entregue en su nombre 500.000 pesetas como garantía del cumplimiento en el plazo de 18 meses de una obligación derivada de la actividad. Por el servicio prestado se factura a don ASP 3.000 pesetas más IVA del 16 por 100. En este caso estamos ante una fianza constituida a largo plazo, la cual se valorará por el efectivo entregado (500.000 pesetas). El servicio prestado por el profesional tendrá la consideración de gasto del ejercicio y, en consecuencia, la cuota de IVA soportada se deducirá como IVA en operaciones corrientes.

<sup>13</sup> De acuerdo con lo establecido en la norma 8.<sup>a</sup> 4 de la Resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se entenderá que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los casos siguientes:

- a) Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.
- b) Cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

respecto, reviste gran importancia la fecha en que debe computarse la reducción de la cuota soportada: ¿en el momento de la solicitud, en el momento de la comunicación del derecho a percibir la subvención o en el momento de percibirla efectivamente? Consideramos que todo lo que no sea atender al momento del cobro efectivo supone un claro perjuicio económico para el contribuyente, pues, dado el distanciamiento temporal que suele existir entre la concesión y el pago de las subvenciones, podría conllevar la minoración en un ejercicio de la deducibilidad del IVA soportado efectivamente en la adquisición del activo, por la obtención de una subvención que se cobrará en un ejercicio futuro.

En este sentido se ha pronunciado la DGT, al afirmar que en el caso de que, en el momento en que se soporten o satisfagan las cuotas, no se haya percibido efectivamente la subvención, el sujeto pasivo podrá deducir las cuotas soportadas o satisfechas sin tener en cuenta el efecto de la subvención, pero dicha deducción deberá ser obligatoriamente rectificada a la baja en la misma medida en que la subvención haya contribuido a la financiación del bien o servicio de que se trate, cuando dicha subvención se cobre <sup>14</sup>.

No obstante, se trata de una cuestión discutible, como lo muestra el hecho de que la propia DGT parece pronunciarse con posterioridad de forma contraria, al indicar que una vez se conozca el importe definitivo de la subvención (no se refiere al momento del cobro), deberá tomarse en consideración para determinar las cuotas no deducibles <sup>15</sup>. Conforme a esta consulta, cuando en la fecha de adquisición de un activo fijo se haya solicitado una subvención para financiarlo, si no existen dudas razonables de que se va a obtener la misma, deberá efectuarse con criterios fundados una estimación provisional de la cantidad que se percibirá, minorándose el importe a deducir de las cuotas soportadas en la adquisición de dicho bien en la cuantía que corresponda a la estimación realizada. Una vez conocido el importe definitivo de la subvención percibida, esta deducción se deberá rectificar si el importe percibido difiere del que se tuvo en cuenta al practicar la deducción.

Distinto es el caso de la empresa que haya obtenido una subvención reintegrable, es decir, aquella que se recibe con la obligación de cumplir en el futuro ciertas condiciones. Desde el punto de vista contable, estamos ante una deuda transformable en una subvención <sup>16</sup>, pero ¿qué tratamiento hemos de dar en el ámbito tributario a efectos del IVA? Si contable y fiscalmente no existen diferencias, la minoración de la cuota soportada por la adquisición del activo fijo en cuestión tendría lugar en el trimestre en que se cumplan las condiciones establecidas para su concesión o cuando no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. En caso de reducción total o parcial de la misma, con arreglo a los términos de su concesión, procedería rectificar la deducción realizada.

<sup>14</sup> Consulta de 23 de abril de 1998.

<sup>15</sup> Consulta de 9 de diciembre de 1999.

<sup>16</sup> El PGC diferencia entre subvenciones no reintegrables y reintegrables. Concretamente, en la Norma de Valoración 20.<sup>a</sup> se señala que «serán no reintegrables aquellas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento».

Sin embargo, en el supuesto en que fiscalmente se considere desde su concesión como una subvención, desde el momento en que su importe pueda ser estimado de forma razonable o desde que se perciba la subvención -según la tesis que se defienda- deberá minorarse la cuota soportada por la adquisición del inmovilizado financiado con dicha subvención reintegrable. Pero, a diferencia del caso anterior, pueden producirse hasta dos rectificaciones del IVA deducido con ocasión de la compra del activo fijo: la primera, cuando se conozca el importe definitivo de la subvención efectivamente concedida o cuando se perciba -conforme a la tesis adoptada- y, la segunda, cuando se produzca cualquier circunstancia que determine la reducción parcial o total de la subvención concedida por incumplimiento de los requisitos establecidos en su concesión.

- La disposición transitoria 3.<sup>a</sup> del Real Decreto 37/1998 permite la regularización de la deducción de las cuotas de bienes de inversión adquiridos antes de 1998 si aún no hubiese transcurrido el período de regularización.

e) **Paso 5**

- De la cuota anual se detraerán las cantidades ingresadas en las declaraciones-liquidaciones que el sujeto pasivo está obligado a presentar en los tres primeros trimestres del ejercicio.
- Para la determinación de las cuotas trimestrales se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 39 del RIVA, a saber:
  1. La cuota inicial correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres se obtiene aplicando el porcentaje previsto para cada actividad en la Orden Ministerial al importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes conforme a los índices y módulos que se correspondan con los datos bases existentes a 1 de enero del ejercicio en cuestión.
  2. A esta cuota trimestral se han de adicionar las cuotas devengadas en el trimestre por adquisiciones intracomunitarias de bienes, supuestos de inversión del sujeto pasivo y entrega de activos fijos. No obstante, el sujeto puede optar por incluirlas en la autoliquidación del cuarto trimestre.
  3. La cuota trimestral podrá ser minorada con las cuotas soportadas o satisfechas en el propio trimestre por las adquisiciones o importaciones de activos fijos. El sujeto podrá optar por deducir tales cuotas en las autoliquidaciones de los trimestres siguientes. No obstante, esta deducción no podrá efectuarse antes del cuarto trimestre, si el sujeto decide liquidar en dicho período el IVA devengado por operaciones excluidas.

## 4. Obligaciones formales.

### 4.1. Obligaciones registrales.

La relevancia otorgada al IVA soportado por operaciones corrientes ha obligado a extender a todos los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado la obligación de llevar un Libro registro de facturas recibidas, en el que se anotarán todas las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la actividad, como se establece en el artículo 40.1 del RIVA.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado (actividades agrícolas) deberán llevar, además, un Libro registro de las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

### 4.2. Obligaciones de facturación.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado están dispensados, con carácter general, de la obligación de emitir facturas, pues únicamente están obligados a emitir y conservar factura de sus entregas y prestaciones de servicios en los siguientes casos:

- a) Cuando el destinatario de la operación así lo exija para deducir en la base o en la cuota de los tributos en los que sea sujeto pasivo, en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, y en las exportaciones (art. 2.3 del RD 2402/1985, de 18 de diciembre. Decreto de facturas). En tal caso, la factura deberá reunir todos los requisitos que establece el artículo 3 del mencionado Real Decreto.
- b) En las transmisiones de activos fijos.

Por otra parte, según establece el artículo 40.2 del RIVA, deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados, de acuerdo con lo previsto en la Orden Ministerial que los apruebe, por ejemplo, los recibos de la potencia eléctrica consumida, los contratos del personal empleado, etc.

Por último, deberán conservar las facturas recibidas. En este sentido, han de conservarse todas las facturas recibidas de los proveedores y, además, los documentos que contengan la liquidación del impuesto en los casos de adquisiciones intracomunitarias de bienes y supuestos de inversión del sujeto pasivo. Dichas facturas y documentos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 40.3 del RIVA, deberán ser numerados por orden de fechas y agrupados por trimestres.

#### 4.3. Obligaciones de gestión.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA tienen obligación de presentar declaración de comienzo, modificación o cese, solicitar a la Administración el NIF y presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas, según establecen los artículos 129.1 y 164.1 de la LIVA.

Además, como hemos analizado, determinarán ellos mismos la cuota a ingresar conforme al procedimiento incluido en el artículo 38 del RIVA, debiendo presentar las siguientes declaraciones-liquidaciones:

a) Los sujetos que apliquen exclusivamente este régimen presentarán:

- El modelo 310, para la declaración ordinaria, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre.
- El modelo 311, para la declaración final, entre el 1 y el 30 de enero del año posterior.
- El modelo 390, para la declaración resumen anual, entre el 1 y el 30 de enero del año posterior.

b) Los sujetos acogidos al régimen simplificado que, además, realicen otra actividad en régimen general (arrendamiento de bienes inmuebles) presentarán:

- El modelo 370, para la declaración ordinaria, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre.
- El modelo 371, para la declaración final, entre el 1 y el 30 de enero del año posterior.
- El modelo 390, para la declaración resumen anual, entre el 1 y el 30 de enero del año posterior.

### III. TRATAMIENTO CONTABLE DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### 1. Criterios aplicables en la valoración y el registro contable.

Como hemos puesto de manifiesto en la introducción a este trabajo, el tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA está contenido en la Resolución de 20 de enero de 1997 del ICAC. En este desarrollo normativo del PGC se analizan los siguientes regímenes especiales:



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen simplificado</li> <li>• Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca</li> <li>• Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección</li> <li>• Régimen especial de las agencias de viaje</li> <li>• Régímenes especiales del comercio minorista, a saber: régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles y régimen especial de recargo de equivalencia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen simplificado</li> <li>• Régimen especial de los bienes usados</li> <li>• Régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección</li> <li>• Régimen especial de las agencias de viaje</li> <li>• Régimen especial de la agricultura y ganadería</li> <li>• Régimen especial de comerciantes minoristas</li> </ul>

En relación con el régimen simplificado del IVA, que es el núcleo de nuestro trabajo, dicha Resolución señala lo siguiente:

1. El impuesto soportado en las operaciones comprendidas en la normativa reguladora del tributo para el régimen simplificado formará parte del precio de adquisición o coste de producción de las mismas.
2. El impuesto repercutido con motivo de la realización de operaciones comprendidas en la normativa reguladora del tributo para el régimen simplificado, se registrará conjuntamente con el importe del ingreso derivado de la operación.
3. Al final de cada período de liquidación, el importe a ingresar en la Hacienda Pública se contabilizará como un gasto. Cuando la fecha de cierre del ejercicio no coincida con el final de un período de liquidación, se deberá reflejar el gasto correspondiente hasta la fecha de cierre.
4. Si el importe a ingresar tiene el carácter de cuota mínima, deberá procederse, en su caso, a dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

Sin embargo, las profundas modificaciones legislativas experimentadas por el régimen simplificado del IVA han provocado un vacío en el tratamiento contable del mismo, pues de esas cuatro normas, como veremos en el epígrafe siguiente, sólo podremos aplicar la segunda de ellas. Por esta razón, atendiendo a las normas tributarias que regulan este régimen especial, respetando los principios contables obligatorios y las normas de valoración que los desarrollan y, fundamentalmente, con el propósito de que las cuentas anuales que han de confeccionar los sujetos pasivos acogidos a este régimen, propondremos cuáles han de ser los criterios aplicables en la valoración y el registro contable de este régimen del IVA.

A fin de establecer dichos criterios clasificaremos las operaciones que puede realizar el sujeto pasivo sometido a este régimen como sigue, las cuales serán objeto de análisis a continuación:

- Entrega de bienes o prestación de servicios y otras operaciones comprendidas en la LIVA que originan cuotas repercutidas de IVA.
- Adquisición de bienes y servicios y otras operaciones comprendidas en la LIVA que determinan cuotas soportadas de IVA.

### *1.1. Criterios aplicables en operaciones en las que se repercute IVA.*

En el régimen simplificado los sujetos pasivos han de repercutir el impuesto de igual forma que si estuviesen acogidos al régimen general, siempre que desarrollen actividades sujetas y no exentas. Ahora bien, como se ha podido comprobar, la aplicación de los signos, módulos o índices tan sólo afecta a las operaciones acogidas al régimen simplificado determinándose las cuotas repercutidas por operaciones corrientes. No es extensible, por tanto, a los conceptos excluidos de este régimen (art. 123.1 de la LIVA). Esta situación obliga a separar las operaciones de ventas o prestación de servicios que constituyan la actividad incluida en el régimen simplificado de aquellas otras donde la cuota repercutida no se determina de forma objetiva por aplicación de índices o módulos.

En relación con el primer tipo de operaciones, resulta aplicable el apartado 1.1 b) de la norma primera de la Resolución del ICAC de 20 de enero de 1997 que establece que «el impuesto repercutido con motivo de la realización de operaciones comprendidas en la normativa reguladora del tributo para el régimen simplificado, se registrará conjuntamente con el importe del ingreso derivado de la operación». Es decir, realmente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas e incluidas en el régimen simplificado se produce la repercusión del impuesto, si bien no se contabilizará separadamente la cuota repercutida en las facturas emitidas por esas actividades sometidas al régimen simplificado.

No obstante, entendemos que a la hora de confeccionar las cuentas anuales debe diferenciarse de la cifra de ventas la parte que realmente no es ingreso por la actividad de la empresa, sino que se deriva de la inclusión de la entidad en el régimen simplificado, con lo que se observará el requisito de comparabilidad de la información contable<sup>17</sup>. Ello implica que al cierre del ejercicio, antes de elaborar las cuentas anuales, deberá efectuarse un asiento contable de ajuste de los ingresos por ventas o prestaciones de servicios al objeto de eliminar las cuotas repercutidas por esas operaciones.

<sup>17</sup> En este sentido, en la introducción de la Resolución del ICAC de 20 de enero de 1997 se señala que «el hecho de que la cifra de negocios de la cuenta de pérdidas y ganancias sea uno de los parámetros que la legislación mercantil contempla para delimitar la obligación de formular cuentas anuales en los modelos normales así como de obligar a someter las mismas a auditoría, ha motivado que se haya considerado necesario diferenciar de la cifra de ventas la parte que no es realmente ingreso por la actividad de la empresa, sino que corresponde a las cantidades derivadas de la aplicación del tributo, obteniendo de esta forma una magnitud comparable a las de otras empresas».

Para llevar a cabo esta corrección en la cifra de ingresos, la mencionada Resolución del ICAC había previsto la cuenta 6371. *Régimen simplificado, IVA*, la cual se abonaría al cierre del ejercicio, por las cuotas repercutidas, con cargo a cuentas del subgrupo 70. *Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.* o del 75. *Otros ingresos de gestión*.

Ahora bien, frente a esta posición que se caracteriza por la simplificación del registro contable, existe otra posibilidad de contabilización de las operaciones acogidas al régimen simplificado. Esta segunda alternativa consistiría en no efectuar el asiento de ajuste de los ingresos al cierre del ejercicio, sino registrar separadamente cada vez que tenga lugar una operación el ingreso y la cuota repercutida en la misma. Es decir, cada vez que tenga lugar una entrega de bienes o una prestación de servicios sometida al régimen simplificado se contabilizarán en cuentas diferentes el importe correspondiente al ingreso y el que pertenezca a las cuotas repercutidas por la operación. Para el registro de las cuotas repercutidas podría emplearse la cuenta antes mencionada incluida en la Resolución del ICAC, 6371. *Régimen simplificado, IVA*.

Esta segunda opción, que facilitará una información más completa que la anterior, aparece como más adecuada, por ejemplo, cuando la empresa lleve a cabo, simultáneamente, operaciones sujetas y no exentas y operaciones no sujetas o exentas, pues al cierre del ejercicio deberá depurar qué parte de los ingresos llevan incorporadas las cuotas repercutidas. Asimismo, cuando los tipos impositivos aplicables a las operaciones realizadas sean diferentes, pues con ocasión del cierre del ejercicio deberá determinar a qué ingresos corresponde uno u otro tipo impositivo para efectuar el asiento de ajuste.

En definitiva, el tratamiento contable de las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidos en el régimen simplificado será el siguiente:

TIPO DE EMPRESA	TRATAMIENTO
Con carácter general	Las cuotas repercutidas se registran conjuntamente con los ingresos. Al cierre del ejercicio se lleva a cabo un ajuste en la cifra de ingresos al objeto de disgregar de la misma las cuotas repercutidas
Empresas que realizan operaciones sujetas y no exentas y operaciones no sujetas o exentas	Las cuotas repercutidas se registran de forma separada de los ingresos cada vez que se efectúa una operación
Empresas que realizan operaciones a las que resultan aplicables diferentes tipos impositivos	

Diferente será el tratamiento de las operaciones excluidas del régimen simplificado reguladas en el artículo 123.1 de la LIVA. En este caso, la empresa ha de contabilizar la cuota devengada de IVA de forma separada del resto de la operación. Al objeto de registrar tales cuotas se empleará la cuenta 477. *Hacienda Pública, IVA repercutido* incluida en el cuadro de cuentas del PGC. No obstante, y en aras a conseguir una mayor información que sirva, además, para cumplimentar los modelos de autoliquidación, proponemos el desglose de esa cuenta de la siguiente forma:

- 4770. *Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias.*
- 4771. *Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo.*
- 4772. *Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo.*

Esas cuentas contendrán el IVA devengado como consecuencia de la realización de las operaciones a las que hacen referencia. Como analizaremos en un momento posterior, estas cuentas se abonarán en el momento en que se devengue la cuota de IVA correspondiente a la operación, cargándose cuando se realice la liquidación trimestral o, en su caso, en la liquidación correspondiente al cuarto trimestre, pues dependerá de la opción elegida por el sujeto pasivo a la hora de computar los conceptos excluidos del régimen simplificado.

### *1.2. Criterios aplicables en operaciones en las que se soporta IVA.*

Las operaciones que pueden dar lugar a cuotas soportadas de IVA tienen naturaleza muy diferente. Si tenemos en cuenta la regulación del régimen simplificado, habremos de diferenciar entre las siguientes:

- Compras de bienes y/o de servicios que tengan la consideración de gastos del ejercicio (operaciones corrientes).
- Compras de bienes que formen parte del activo fijo.
- Otras operaciones excluidas del régimen simplificado.

Desde el punto de vista contable, hemos de tener en cuenta la Norma de Valoración 15.<sup>a</sup> del PGC que establece que «el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante; así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto». Por tanto, después de conocer que la no deducibilidad del IVA soportado tan sólo afecta al que se devenga por operaciones corrientes, pues está sujeto a la cuota mínima establecida para cada tipo de actividad, podemos establecer los siguientes criterios:

- a) El IVA devengado con motivo de la adquisición o importación de elementos del activo fijo es deducible en su totalidad.
- b) El IVA devengado como consecuencia de operaciones corrientes que no tenga carácter deducible, en cumplimiento de la Norma de Valoración 15.<sup>a</sup> del PGC, formará parte del precio de adquisición o coste de producción de las mismas.
- c) Ahora bien, cabe señalar una excepción al criterio anterior. Nos referimos al caso en el que el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad soporte IVA por la adquisición de servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido. El IVA no resulta deducible, pero en la medida en que se puede obtener la devolución de las cuotas soportadas de la Administración Tributaria del Estado en cuestión, surge en el momento en que se solicite la devolución un derecho de cobro frente a ese organismo y, en consecuencia, no se computarán las cuotas soportadas como mayor importe de los servicios adquiridos.

Para el registro contable de las cuotas soportadas con carácter deducible emplearemos la cuenta 472. *Hacienda Pública, IVA soportado* incluida en la segunda parte del PGC. No obstante, a efectos de que contablemente se conozca exactamente qué cuotas soportadas son deducibles<sup>18</sup>, conviene desglosar dicha cuenta de la siguiente forma:

- 4720. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes.*
- 4721. *Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición o importación de activo fijo.*

A su vez, cada una de esas cuentas puede subdividirse atendiendo al motivo por el cual se han devengado las cuotas soportadas. Así, la cuenta 4720. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes* podríamos dividirla en las siguientes:

- 47200. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores.*
- 47201. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por importaciones.*
- 47202. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias.*
- 47203. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo.*
- 47204. *Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación.*

<sup>18</sup> Sobre todo, a efectos de registrar contablemente las diferentes declaraciones trimestrales pues, como hemos tenido ocasión de analizar, el sujeto puede optar por computar o no los conceptos excluidos del régimen simplificado en el trimestre en que se devengue la operación en cuestión, pero no puede elegir el trimestre en el que computar el IVA soportado por operaciones corrientes, que sólo puede ser tenido en cuenta en el último trimestre del año.

De igual forma, la cuenta 4721. *Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición o importación de activo fijo* puede ser desglosada como sigue:

- 47210. *Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo.*
- 47211. *Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo.*
- 47212. *Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo.*

Todas las cuentas mencionadas se cargarán por las cuotas soportadas de IVA. Reviste especial relevancia la cuantía por la que cada una de esas cuentas puede ser cargada.

Recordemos que el IVA devengado con ocasión de la adquisición o importación de elementos pertenecientes al activo fijo es deducible en su totalidad, luego no existe límite al importe por el que se cargarán las cuentas correspondientes (47210, 47211 y 47212).

No ocurre lo mismo con las cuotas soportadas por operaciones corrientes, que sí cuentan con un importe máximo deducible. Por tanto, tendremos que tener en cuenta en el funcionamiento de las cuentas representativas del IVA devengado en este tipo de operaciones (47200, 47201, 47202 y 47203) el límite impuesto en la Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000. Es decir, dichas cuentas sólo podrán ser cargadas, como máximo, en el importe deducible por este concepto, de forma que si el IVA soportado como consecuencia de operaciones corrientes supera dicho importe, el exceso sobre la cuantía que resulte deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes y/o servicios comprados. Es decir, la valoración de las cuentas de IVA soportado en operaciones corrientes guarda una relación directa con la cuota mínima aplicable en el cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado, o sea, teniendo en cuenta que:

$$\text{Cuota devengada} - \text{IVA soportado en operaciones corrientes} = \text{Cuota mínima}$$

La cuantía máxima por la que se podrán cargar las cuentas 47200 a 47203 vendrá dada por:

$$\text{IVA soportado en operaciones corrientes} = \text{Cuota devengada} - \text{Cuota mínima}$$

Y así, el tratamiento contable será el siguiente:

CASO	TRATAMIENTO CONTABLE
IVA soportado en operaciones corrientes Cuota devengada – Cuota mínima	Se registrará en las cuentas 47200 a 47203, en función del tipo de operación efectuada
IVA soportado en operaciones corrientes Cuota devengada – Cuota mínima	Se registrará en las cuentas 47200 a 47203, en función del tipo de operación efectuada, el importe deducible máximo que vendrá dado por la diferencia entre la cuota devengada y la cuota mínima. El exceso sobre esa diferencia se registrará como mayor importe del bien y/o servicio adquirido

En cuanto al procedimiento de contabilización, entendemos que no resulta admisible el cargar las cuentas representativas de IVA soportado en operaciones corrientes por la totalidad de las cuotas soportadas, olvidando el límite máximo, y antes del cierre del ejercicio corregir dichas cuentas de forma que su saldo coincida con la cuantía deducible, y ello fundamentalmente por dos razones. En primer lugar, porque, a diferencia del procedimiento establecido en el PGC para la prorrata <sup>19</sup>, desde el inicio del ejercicio se conoce de forma cierta cuál es el límite máximo que puede ser objeto de deducción. Y, en segundo lugar, porque conllevaría el ajuste de las cuentas relativas a los bienes y/o servicios adquiridos, desconociéndose qué cuentas han de ser corregidas.

## 2. Registro contable.

Para la contabilización del régimen simplificado seguiremos los siguientes pasos:

- a) Registro contable de las operaciones en las que se repercute IVA.
- b) Registro contable de las operaciones en las que se soporta IVA.
- c) Registro contable de los ingresos a cuenta.
- d) Registro contable de la cuota anual de IVA por la actividad.

<sup>19</sup> El PGC en la Norma de Valoración 15.<sup>a</sup>, referida al IVA, señala que «no alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el impuesto del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión». Tengamos en cuenta que dichas valoraciones iniciales se llevan a cabo en función de la prorrata provisional (estimación de la prorrata definitiva) pues se desconoce la prorrata definitiva.

## 2.1. Registro contable de las operaciones en las que se repercute IVA.

### 2.1.1. Operaciones incluidas en el régimen simplificado.

Como hemos expuesto anteriormente, si la empresa realiza exclusivamente operaciones sujetas y no exentas y no aplica diferentes tipos de IVA, con ocasión de la entrega de bienes o de la prestación de servicios incluidos en este régimen contabilizará lo siguiente <sup>20</sup>:

*Cientes (43)*

*Tesorería (57)*

- a Ventas de mercaderías (700)*
- a Ventas de productos terminados (701)*
- a Ventas de productos semiterminados (702)*
- a Ventas de subproductos y residuos (703)*
- a Ventas de envases y embalajes (704)*
- a Prestaciones de servicios (705)*
- a Ingresos por arrendamientos (752)*
- a Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)*
- a Ingresos por comisiones (754)*
- a Ingresos por servicios al personal (755)*
- a Ingresos por servicios diversos (759)*

x

Las cuentas de los subgrupos 70 y 75 se abonarán por el importe total de la operación, comprensivo del ingreso y de la cuota de IVA repercutida al cliente.

<sup>20</sup> En todos los asientos contables aparecen las partidas de *Cientes* y *Tesorería* a fin de recoger la forma en que se haya efectuado la operación (a crédito o al contado).



Si la empresa acogida al régimen simplificado, con posterioridad a la emisión de la factura, practica descuentos al cliente o éste devuelve mercancías adquiridas, se registrará lo siguiente:

- Por los descuentos concedidos a los clientes que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos:

*Rappels sobre ventas (709)*

a Clientes (43)  
a Tesorería (57)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y similares concedidos a los clientes originados por incumplimiento de las condiciones del pedido:

*Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)*

a Clientes (43)  
a Tesorería (57)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y asimilados que conceda a los clientes, por pronto pago:

*Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)*

a Clientes (43)  
a Tesorería (57)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por las remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido:

*Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)*

a Clientes (43)  
a Tesorería (57)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En todas esas operaciones las cuentas se cargarán por el importe total de la misma, es decir, el importe correspondiente al descuento o a la devolución incrementado por la corrección de la cuota repercutida inicialmente al cliente.

Al cierre del ejercicio, antes de confeccionar las cuentas anuales, será necesario ajustar las cuentas de ingresos a fin de aislar el importe incluido en dichas cuentas que se derive de la inclusión de la empresa en el régimen simplificado. Tal ajuste se realizará como sigue:

<i>Ventas de mercaderías (700)</i>	
<i>Ventas de productos terminados (701)</i>	
<i>Ventas de productos semiterminados (702)</i>	
<i>Ventas de subproductos y residuos (703)</i>	
<i>Ventas de envases y embalajes (704)</i>	
<i>Prestaciones de servicios (705)</i>	
<i>Ingresos por arrendamientos (752)</i>	
<i>Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)</i>	
<i>Ingresos por comisiones (754)</i>	
<i>Ingresos por servicios al personal (755)</i>	
<i>Ingresos por servicios diversos (759)</i>	
	<i>a Régimen simplificado, IVA (6371)</i>
_____	x _____

De igual forma, habrá que efectuar dicha corrección sobre los descuentos concedidos a los clientes y las remesas devueltas por éstos. El asiento de ajuste tendrá la siguiente forma:

<i>Régimen simplificado, IVA (6371)</i>	
	<i>a Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)</i>
	<i>a Rappels sobre ventas (709)</i>
	<i>a Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)</i>
_____	x _____

Las cuentas de ingresos por ventas o prestaciones de servicios y las representativas de descuentos concedidos a los clientes con posterioridad a la emisión de la factura y de las remesas devueltas por estos últimos serán cargadas y abonadas, respectivamente, por el importe correspondiente al IVA que se ha producido como consecuencia de la aplicación del régimen simplificado.

El registro contable es diferente cuando el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado realiza, por un lado, operaciones sujetas y no exentas y, por otro, actividades no sujetas o exentas, o cuando a las operaciones que efectúa resultan aplicables diferentes tipos impositivos. Así, con ocasión de una entrega de bienes o prestación de servicios incluida en este régimen contabilizará lo siguiente:

*Cientes (43)*

*Tesorería (57)*

- a Ventas de mercaderías (700)*
- a Ventas de productos terminados (701)*
- a Ventas de productos semiterminados (702)*
- a Ventas de subproductos y residuos (703)*
- a Ventas de envases y embalajes (704)*
- a Prestaciones de servicios (705)*
- a Ingresos por arrendamientos (752)*
- a Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)*
- a Ingresos por comisiones (754)*
- a Ingresos por servicios al personal (755)*
- a Ingresos por servicios diversos (759)*
- a Régimen simplificado, IVA (6371)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Como puede comprobarse, se ha registrado separadamente el ingreso derivado de la operación de la cuota repercutida al cliente, habiéndose contabilizado esta última en la cuenta 6371. *Régimen simplificado, IVA.*

Si con posterioridad a la emisión de la factura, la empresa concede descuentos a los clientes o éstos devuelven mercancías, se contabilizarán dichas operaciones como sigue:

- Por los descuentos concedidos a los clientes que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos:

*Rappels sobre ventas (709)*

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*a Clientes (43)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y similares concedidos a los clientes originados por incumplimiento de las condiciones del pedido:

*Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)*

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*a Clientes (43)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y asimilados que conceda a los clientes, por pronto pago:

*Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)*

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*a Clientes (43)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por las remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido:

*Devoluciones de ventas y operaciones similares (708)*

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*a Clientes (43)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En todas esas operaciones se cargarán las cuentas representativas de los descuentos o de la devolución de las mercancías por el importe correspondiente al descuento practicado o a la devolución. Además, resultará cargada la partida *6371. Régimen simplificado, IVA* por la corrección de la cuota repercutida inicialmente al cliente.

En este caso ya no será necesario llevar a cabo el ajuste de los ingresos de ventas o prestaciones de servicios así como de los descuentos y devoluciones para confeccionar las cuentas anuales al haberse contabilizado separadamente esos ingresos y la cuota repercutida a los clientes.

#### 2.1.2. Operaciones excluidas del régimen simplificado.

En las operaciones excluidas del régimen simplificado, como se ha puesto de manifiesto, la cuota devengada de IVA se contabilizará de forma separada del resto de la operación.

Teniendo en cuenta el desglose efectuado de la cuenta *477. Hacienda Pública, IVA repercutido*, según el tipo de operaciones por las cuales se produce el devengo del IVA, el reflejo contable de las mismas será como sigue:

##### 2.1.2.1. Adquisiciones intracomunitarias.

La representación contable de las adquisiciones intracomunitarias puede adoptar las formas siguientes <sup>21</sup>:

<sup>21</sup> En la representación contable de estas operaciones aparecerán las partidas *Proveedores* y *Tesorería* al objeto de reflejar la forma en que se han efectuado las mismas (a crédito o al contado).

1. Por la adquisición de bienes para revenderlos, bien sea sin alterar su forma o sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción.

*Compras de mercaderías (600)*

*Compras de materias primas (601)*

*Compras de otros aprovisionamientos (602)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*

*a Proveedores (40)*

*a Tesorería (57)*

*a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

2. Por las remesas devueltas a proveedores de otros Estados miembros, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido, así como por los descuentos y similares originados por la misma causa y que se produzcan con posterioridad a la recepción de la factura:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

*a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

3. Por los descuentos y similares obtenidos, que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

*a Rappels por compras (609)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

4. Por los descuentos y asimilados que concedan a la empresa sus proveedores, derivados del pronto pago:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

*a Descuentos sobre compras por pronto pago (765)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

5. Adquisición de elementos pertenecientes al activo fijo:

*Inmovilizaciones inmateriales (21)*

*Inmovilizaciones materiales (22)*

*Inmovilizaciones materiales en curso (23)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo (47212)*

- a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)*
- a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)*
- a Tesorería (57)*
- a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

---

x

---

#### 2.1.2.2. Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Las operaciones que determinan la inversión del sujeto pasivo se contabilizarán como sigue:

*Trabajos realizados por otras empresas (607)*

*Servicios exteriores (62)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo (47203)*

- a Proveedores (40)*
- a Acreedores varios (41)*
- a Tesorería (57)*
- a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo (4771)*

---

x

---

#### 2.1.2.3. Entregas de activo fijo.

La venta de un activo fijo obligará, en primer lugar, a reflejar contablemente la depreciación experimentada por el activo en cuestión a la fecha de la venta. En segundo lugar, se asentará la operación de venta donde se comparará el precio de venta con el valor neto conta-



ble del elemento (precio de adquisición o coste de producción menos correcciones valorativas), surgiendo el resultado derivado de la operación por la diferencia entre esos dos conceptos. Es decir:

- Por la depreciación experimentada por el activo fijo en el período de tiempo comprendido entre el inicio del ejercicio y la fecha de venta:

*Amortización del inmovilizado inmaterial (681)*

*Amortización del inmovilizado material (682)*

*a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)*

*a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por la determinación del valor neto contable del elemento vendido:

*Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)*

*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*

*Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial (291)*

*Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)*

*a Inmovilizaciones inmateriales (21)*

*a Inmovilizaciones materiales (22)*

*a Inmovilizaciones materiales en curso (23)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por la venta del elemento de inmovilizado:

*Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado (253)*

*Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado (543)*

*Tesorería (57)*

*Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)*

*Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)*

*a Inmovilizaciones inmateriales (21)*

*a Inmovilizaciones materiales (22)*

*a Inmovilizaciones materiales en curso (23)*

*a Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo (4772)*

*a Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial (770)*

*a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)*

x

## 2.2. Registro contable de las operaciones en las que se soporta IVA.

### 2.2.1. Operaciones corrientes interiores.

La deducibilidad del IVA devengado en operaciones corrientes, como se ha comentado, está limitada por la cuota mínima establecida para cada tipo de operación. Así, si resulta deducible las cuotas soportadas se contabilizarán como si estuviésemos en el régimen general, con la salvedad de que la cuenta 472. *Hacienda Pública, IVA soportado* aparecerá desglosada en las cuentas divisionarias que hemos propuesto en un epígrafe anterior. Es decir, asentaremos <sup>22</sup>:

<sup>22</sup> En todos los asientos contables se han hecho aparecer las partidas *Tesorería, Proveedores* o *Acreedores varios* a fin de reflejar el que la operación se efectúe al contado o a crédito.

- Por la adquisición de bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción:

*Compras de mercaderías (600)*

*Compras de materias primas (601)*

*Compras de otros aprovisionamientos (602)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

*a Proveedores (40)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los trabajos, que formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas:

*Trabajos realizados por otras empresas (607)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

*a Proveedores (40)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los servicios adquiridos por la empresa, no incluidos en las cuentas anteriores y que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales:

*Servicios exteriores (62)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

*a Acreedores varios (41)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por las remesas devueltas a proveedores y por los descuentos y similares, originados por incumplimiento de las condiciones del pedido, que sean posteriores a la recepción de la factura:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*a Devoluciones de compras y operaciones similares (608)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*a Rappels por compras (609)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los descuentos y asimilados por pronto pago que los proveedores concedan a la empresa:

*Proveedores (40)*

*Tesorería (57)*

*a Descuentos sobre compras por pronto pago (765)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En el caso de que el IVA devengado como consecuencia de operaciones interiores no sea deducible, la cuota soportada formará parte del precio de adquisición de los bienes y/o servicios comprados en cumplimiento de la Norma de Valoración 15.ª del PGC.

Ya hemos apuntado que el saldo de la cuenta 4720. *Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes* ascenderá, como máximo, al importe correspondiente a la diferencia entre la cuota devengada por operaciones corrientes y la cuota mínima del régimen simplificado establecidas para cada tipo de actividad.

Por otra parte, hemos de tener en cuenta que el sujeto pasivo para calcular el importe del IVA soportado por operaciones corrientes podrá incrementar las cuotas soportadas por estas operaciones en el 1 por 100 de la cuota devengada de las operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación, lo que nos lleva a plantearnos cómo contabilizar esas cuotas soportadas de difícil justificación, cuando el IVA soportado en operaciones corrientes no alcanza el límite antes referido. Al respecto, proponemos la siguiente representación contable:

<i>Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación (47204)</i>	a	<i>Régimen simplificado, IVA (6371)</i>
_____	x	_____

Este asiento, que se realizará al cierre del ejercicio cuando se haya comprobado que las cuotas soportadas en operaciones interiores no alcanzan la cuantía máxima deducible, se incluirá en el Diario por el importe correspondiente al 1 por 100 de la cuota devengada de las operaciones corrientes.

#### 2.2.2. Adquisición interior o importación de activo fijo.

La representación contable de la adquisición interior de elementos integrantes del activo fijo será la siguiente:

<i>Gastos de establecimiento (20)</i>	
<i>Inmovilizaciones inmateriales (21)</i>	
<i>Inmovilizaciones materiales (22)</i>	
<i>Inmovilizaciones materiales en curso (23)</i>	

*Hacienda Pública, IVA soportado  
en adquisición interior de activo  
fijo (47210)*

- a Proveedores de inmovilizado a  
largo plazo (173)*
- a Proveedores de inmovilizado a  
corto plazo (523)*
- a Tesorería (57)*

---

x

---

En cambio, cuando el bien es importado se contabilizará:

*Inmovilizaciones inmateriales (21)*

*Inmovilizaciones materiales (22)*

*Inmovilizaciones materiales en  
curso (23)*

*Hacienda Pública, IVA soportado  
en importación de activo fijo (47211)*

- a Proveedores de inmovilizado a  
largo plazo (173)*
- a Proveedores de inmovilizado a  
corto plazo (523)*
- a Tesorería (57)*

---

x

---

Recordemos que, en este caso, la cuota soportada de IVA se paga en la Aduana, constituyendo la base imponible de la operación la contraprestación pagada o a pagar por el bien importado junto a los aranceles aduaneros. Los aranceles, de acuerdo con el principio del precio de adquisición, constituirán un mayor importe del bien adquirido.

### 2.2.3. Otras operaciones.

Además de las operaciones contempladas en los epígrafes precedentes, existen otras operaciones en las que el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado del IVA puede soportar IVA, a saber:

- a) Adquisición intracomunitaria de bienes corrientes.
- b) Adquisición intracomunitaria de activo fijo.
- c) Operaciones que den lugar a supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- d) Adquisición de bienes y servicios, calificados como operaciones corrientes, en otros Estados miembros.

El reflejo contable de las tres primeras operaciones, que ha sido expuesto cuando hemos analizado las cuotas devengadas por este impuesto, adoptaría la forma:

- Por la adquisición intracomunitaria de bienes corrientes:

*Compras de mercaderías (600)*

*Compras de materias primas (601)*

*Compras de otros aprovisionamientos (602)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*

*a Proveedores (40)*

*a Tesorería (57)*

*a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Para el análisis contable de posibles alteraciones de la base imponible de esa operación (descuentos posteriores a la recepción de la factura, devolución de bienes, etc.), nos remitimos al epígrafe III.2.1.2.1 de este trabajo.

- Por la adquisición intracomunitaria de activo fijo:

*Inmovilizaciones inmateriales (21)*

*Inmovilizaciones materiales (22)*

*Inmovilizaciones materiales en curso (23)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo (47212)*

*a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)*

*a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)*

*a Tesorería (57)*

*a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por las operaciones que den lugar a supuestos de inversión del sujeto pasivo:

*Trabajos realizados por otras empresas (607)*

*Servicios exteriores (62)*

*Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo (47203)*

*a Proveedores (40)*

*a Acreedores varios (41)*

*a Tesorería (57)*

*a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo (4771)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por la adquisición, en otros Estados miembros, de bienes y servicios que pueden ser calificados como operaciones corrientes:



*Servicios exteriores (62)*

*Hacienda Pública..., deudor por IVA  
(47001)*

*a Acreedores varios (41)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Como se ha comentado anteriormente, no es posible la deducción de las cuotas soportadas en otros Estados miembros para el cálculo de la cuota anual de IVA por la actividad, si bien se tienen en cuenta en la determinación de la cuota mínima. Puesto que el sujeto pasivo puede obtener la devolución de las mismas en el Estado miembro en el que las ha soportado. Por ello, hemos creado la cuenta 47001. *Hacienda Pública..., deudor por IVA* a fin de representar el derecho de cobro que adquiere el sujeto pasivo cuando insta la devolución de tales cuotas a la Hacienda Pública de ese Estado miembro.

Cuando tenga lugar el cobro de dichas cuotas se contabilizará lo siguiente:

*Tesorería (57)*

*a Hacienda Pública..., deudor por  
IVA (47001)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

### 2.3. Registro contable de los ingresos a cuenta.

La contabilización de los ingresos a cuenta puede adoptar dos formas diferentes de representación, pues depende de la opción elegida por el sujeto pasivo respecto a la inclusión o no de los conceptos excluidos del régimen simplificado del IVA en las autoliquidaciones trimestrales. Así, en el caso en que se haya decidido aplazar la incorporación de tales conceptos hasta que no se efectúe la determinación de la cuota anual por la actividad, los ingresos a cuenta correspondientes a los tres primeros trimestres del año se contabilizarán como sigue:

*Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA (4730)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Esa cuenta se cargará por el importe que resulte de la aplicación de los índices o módulos establecidos para cada sector de actividad según los datos del sujeto pasivo referidos al 1 de enero de cada año, salvo en el primer año de actividad que se considerarán los correspondientes a la fecha de inicio de la misma.

Si el sujeto pasivo ha optado por considerar los conceptos excluidos del régimen simplificado del IVA en las declaraciones trimestrales, el reflejo contable del ingreso a cuenta será:

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo (4771)*

*Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo (4772)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo (47211)*

*a Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo (47212)*

*a Tesorería (57)*

x

Como se puede comprobar, se computará la totalidad de las cuotas devengadas por IVA por las operaciones excluidas del régimen simplificado que se hayan realizado durante el trimestre. Sin embargo, tan sólo se deducirá el IVA soportado por la adquisición o importación de activo fijo, aplazándose la incorporación de las cuotas soportadas que tengan la consideración de operaciones corrientes que se deriven de los conceptos excluidos del régimen simplificado a la liquidación del último trimestre del año.

#### 2.4. Registro contable de la cuota anual de IVA por la actividad.

Igual que hemos procedido en el epígrafe anterior, es necesario diferenciar que el sujeto pasivo haya optado o no por considerar trimestralmente los conceptos excluidos del régimen simplificado del IVA. No obstante, la representación contable coincide en ambos casos variando tan sólo variarán las cuantías por las que se carguen o abonen las cuentas. Así, se asentará lo siguiente:

*Régimen simplificado, IVA (6371)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)*

*Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo (4771)*

*Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo (4772)*

*Hacienda Pública, deudor por IVA (47000)*

- a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)*
- a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por importaciones (47201)*
- a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por adquisiciones intracomunitarias (47202)*
- a Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo (47203)*
- a Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación (47204)*
- a Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)*

- a *Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo (47211)*
- a *Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo (47212)*
- a *Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA (4730)*
- a *Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)*

---

x

---

Hemos incluido en el asiento anterior entre otras cuentas las siguientes:

- La cuenta 47000. *Hacienda Pública, deudor por IVA*, que representará el exceso del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.
- La partida 4750. *Hacienda Pública, acreedor por IVA*, a fin de registrar el exceso del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

#### IV. SUPUESTO PRÁCTICO

##### 1. Enunciado.

Don PDA es titular desde 1 de marzo de 2000 de una empresa dedicada al «Transporte de mercancías por carretera» (epígrafe 722 del IAE). A fin de iniciar la actividad, ha satisfecho a una empresa consultora un total de 50.000 pesetas.

Para desarrollar la actividad adquirió en la fecha de inicio de la misma una cabeza tractora y un remolque cuyo peso máximo autorizado y tara ascienden a 40 y 14 Tm, respectivamente.

Por otra parte, ha firmado un contrato de alquiler de un solar donde aparcar el vehículo por una duración de dos años. Para utilizar el solar, ha tenido que hacer frente a unos gastos por importe de 500.000 pesetas en concepto de explanación y preparación del terreno.

El 1 de julio, ante las buenas perspectivas de la actividad, adquirió en Faro (Portugal) un camión usado de tres ejes cuyo peso máximo autorizado es de 26 Tm y tara de 10 Tm. Asimismo, contrató al trabajador don LMP para que se encargase de los servicios que se realizarían con este segundo vehículo.

Las operaciones sujetas a IVA que se han realizado a lo largo del año 2000, clasificadas por trimestres, son las siguientes:

PRIMER TRIMESTRE	
CONCEPTO	IMPORTE SIN IVA
Adquisición de cabeza tractora .....	14.000.000
Adquisición de remolque .....	6.000.000
Adquisición de un equipo informático .....	400.000
Arrendamiento del solar .....	20.000
Preparación del solar .....	500.000
Consumo de gasoil .....	87.200
Reparaciones .....	37.900
Servicios profesionales (inicio de la actividad) .....	50.000
Servicios profesionales (asesoramiento trimestral) .....	15.000
Prestación de servicios (operaciones interiores) .....	723.743

El vehículo (cabeza tractora y remolque) fue adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero, habiéndose comprometido don PDA a ejercitar la opción de compra de dicho elemento en la fecha de firma del contrato. Las cuotas pactadas, pagaderas anualmente y por anticipado, ofrecen el siguiente detalle:

FECHA	IMPORTE	CARGA FINANCIERA	RECUPERACIÓN DEL COSTE
1-3-00	3.568.834	2.540.137	1.028.697
1-3-01	3.568.834	2.398.145	1.170.689
1-3-02	3.568.834	2.236.552	1.332.282
1-3-03	3.568.834	2.052.652	1.516.182
1-3-04	3.568.834	1.843.370	1.725.464
1-3-05	3.568.834	1.605.200	1.963.634
1-3-06	3.568.834	1.334.156	2.234.678
1-3-07	3.568.834	1.025.697	2.543.137
1-3-08	3.568.834	674.662	2.894.172
1-3-09	3.568.834	275.172	3.293.662
1-3-10 (Opción de compra)	297.403		297.403
<b>TOTAL .....</b>	<b>35.985.743</b>	<b>15.985.743</b>	<b>20.000.000</b>

En la fecha del primer efecto, se satisfizo por banco además la totalidad del IVA devengado en la operación.

Asimismo, el 1 de marzo firmó otro contrato de arrendamiento financiero para la adquisición del equipo informático cuyo precio al contado era de 400.000 pesetas. Las cuotas pactadas, que son semestrales y pagaderas por vencido, tienen el siguiente detalle según la información facilitada por la compañía financiadora:

FECHA	IMPORTE	CARGA FINANCIERA	RECUPERACIÓN DEL COSTE	IVA SOPORTADO
31-8-00	106.180	32.000	74.180	16.989
28-2-01	106.180	23.331	82.849	16.989
31-8-01	106.180	13.385	92.795	16.989
28-2-02	106.180	6.004	100.176	16.989
31-3-02 (Opción de compra)	50.000		50.000	8.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>474.720</b>	<b>74.720</b>	<b>400.000</b>	

En la fecha de firma del contrato, don PDA no tiene ninguna intención de comprar el activo al vencimiento del contrato. Sin embargo, al cierre del ejercicio se compromete a ejercitar la opción de compra del equipo informático para lo cual acepta la letra de cambio que le presenta la compañía de *leasing*.

Por otra parte, se conoce que el 1 de marzo solicitó al Instituto de Fomento de Andalucía una subvención de capital para la adquisición del vehículo, habiéndosele concedido en mayo un total de 2.000.000 de pesetas, importe que cobró el 10 de agosto de ese mismo año.

SEGUNDO TRIMESTRE	
CONCEPTO	IMPORTE SIN IVA
Adquisición de emisora .....	30.000
Aranceles aduaneros .....	5.300
Arrendamiento del solar .....	60.000
Consumo de gasoil .....	268.924
Reparaciones .....	106.358
Servicios profesionales (asesoramiento trimestral) .....	25.000
Prestación de servicios (operaciones interiores) .....	1.908.118
Prestación de servicios (operaciones de tráfico internacional de mercancías) ...	593.263

El 20 de abril adquirió a una empresa canaria una emisora para su instalación en el vehículo, cuyo importe ascendió a 30.000 pesetas. El 1 de mayo solicita el despacho de la mercancía en la Aduana, satisfaciendo 5.300 pesetas en concepto de aranceles.

TERCER TRIMESTRE	
CONCEPTO	IMPORTE SIN IVA
Arrendamiento del solar .....	60.000
Consumo de gasoil .....	421.454
Reparaciones .....	139.090
Servicios profesionales (asesoramiento trimestral) .....	40.000
Servicios profesionales (informe situación patrimonial) .....	100.000
Adquisición de camión usado de 3 ejes .....	10.000.000
Instalación sistema extensión y recogida del toldo .....	400.000
Prestación de servicios (operaciones interiores) .....	3.099.027
Prestación de servicios (operaciones de tráfico internacional de mercancías) ...	904.181

El 1 de agosto solicitó un informe a una empresa consultora canadiense a fin de conocer la situación patrimonial de determinados clientes residentes en ese país. Dicho informe supuso un total de 100.000 pesetas que se pagó mediante transferencia bancaria.

A fin de dar cumplimiento a las normas de seguridad en el transporte vigentes en España, encargó el 5 de julio la instalación en el vehículo adquirido en Faro de un sistema automático de extensión y recogida del toldo, lo cual importa un total de 400.000 pesetas.

CUARTO TRIMESTRE	
CONCEPTO	IMPORTE SIN IVA
Arrendamiento del solar .....	60.000
Consumo de gasoil .....	369.377
Reparaciones .....	105.428
Servicios profesionales (asesoramiento trimestral) .....	30.000
Adquisición de neumáticos .....	300.000
Prestación de servicios (operaciones interiores) .....	3.590.055
Prestación de servicios (operaciones de tráfico internacional de mercancías) ...	1.162.102
Venta de neumáticos sustituidos .....	35.000

En relación con los ingresos correspondientes al cuarto trimestre, se sabe que el taller donde don PDA habitualmente lleva a cabo las revisiones y reparaciones de sus vehículos decide quedarse con los neumáticos sustituidos para ser recauchutados, por lo que don PDA se los vende el 1 de diciembre por un total de 35.000 pesetas. Los neumáticos sustituidos corresponden al segundo vehículo adquirido, habiendo estimado don PDA, de acuerdo con el estado de los mismos, que su precio de adquisición era el 1 por 100 del precio pagado por el vehículo. En cuanto a las correcciones valorativas de este elemento, se amortizará, al igual que el vehículo, de forma lineal considerándose una vida útil de ocho años y un valor residual nulo.

Por último, se conoce que, en relación con las operaciones de tráfico internacional de mercancías (transportes a Francia y Portugal), ha realizado los gastos que a continuación se detallan, habiendo soportado cuotas de IVA en esos países:

TRIMESTRE	PAÍS	CONCEPTO	IMPORTE (PTAS.)	IVA SOPORTADO (PTAS.)
2.º	Francia	Consumo de gasoil .....	148.824	25.300
		Alojamiento y comidas ....	44.750	3.580
3.º	Francia	Consumo de gasoil .....	207.059	35.200
		Alojamiento y comidas ....	124.250	9.940
	Portugal	Alojamiento y comidas ....	85.000	6.800
4.º	Francia	Consumo de gasoil .....	165.235	28.090
		Alojamiento y comidas ....	120.500	9.640
	Portugal	Alojamiento y comidas ....	80.750	6.460

Don PDA ha instado a las Haciendas de Francia y Portugal la devolución de las cuotas soportadas en esos Estados, habiéndosele devuelto al cierre del ejercicio las correspondientes al segundo y tercer trimestre.

SE PIDE:

1. Cálculo de los ingresos a cuenta por IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del año 2000.
2. Determinación de la cuota anual de IVA por la actividad.
3. Contabilización de las operaciones descritas, teniendo en cuenta que salvo que se establezca otra cosa se han efectuado al contado.



## 2. Solución.

Resolveremos el supuesto planteado considerando dos situaciones diferentes:

- a) El sujeto pasivo durante los tres primeros trimestres del año efectúa los ingresos a cuenta sin computar cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas del régimen simplificado, las cuales serán tenidas en cuenta en la liquidación del último trimestre del año.
- b) El sujeto pasivo computa, además de la cuota derivada del régimen simplificado, las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas de dicho régimen.

*2.1. Caso: El contribuyente efectúa durante los tres primeros trimestres del año ingresos a cuenta sin computar las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas del régimen simplificado del IVA.*

2.1.1. Cálculo de los ingresos a cuenta por IVA de los tres primeros trimestres.

Para calcular las cuotas correspondientes a los tres primeros trimestres del año, se han de tener en cuenta los datos de la actividad a fecha 1 de marzo de 2000, día de inicio de la actividad (Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, Anexo II, Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA, núm. 4).

MÓDULOS	UNIDADES	CUOTA DEVENGADA ANUAL POR UNIDAD	CUOTA DEVENGADA POR MÓDULOS
Personal empleado .....	1	502.000	502.000
Capacidad de carga .....	26	47.000	1.222.000
<b>TOTAL .....</b>			<b>1.724.000</b>

La capacidad de carga del vehículo viene definida por la diferencia entre su peso máximo autorizado y la tara (peso en vacío del remolque).

Las cuotas trimestrales, según el apartado noveno de la Orden Ministerial de 30 de marzo de 2000<sup>23</sup>, ascienden al 7 por 100 de la cuantía antes calculada, salvo para el primer trimestre para el que la cantidad a ingresar resulta de multiplicar el importe de la cuota trimestral por el cociente

<sup>23</sup> Orden Ministerial por la que se reduce para 1999 el rendimiento neto a las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales, así como la cuantía de los módulos aplicables a las actividades de transporte, y se reducen, para estas últimas actividades y el año 2000, los pagos fraccionados del IRPF y los porcentajes para la determinación de la cuota trimestral del régimen simplificado del IVA (BOE de 1 de abril de 2000).

resultante de dividir el número de días naturales comprendidos en el período de ejercicio de la actividad en este primer trimestre por el número total de días naturales del mismo (Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, Anexo II, Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA, núm. 5). Luego, las cuotas que corresponderán a los tres primeros trimestres de 2000 serán las siguientes:

TRIMESTRE	CUOTA
2.º T y 3.º T .....	$0,07 \times 1.724.000 = \mathbf{120.680}$
1.º T .....	$120.680 \times (31/91) = \mathbf{41.111}$

La cuota trimestral puede ser minorada con las cuotas soportadas o satisfechas en el propio trimestre por las adquisiciones o importaciones de activos fijos. No obstante, en este caso, también se han de adicionar las cuotas devengadas en el trimestre por adquisiciones intracomunitarias, supuestos de inversión del sujeto pasivo y entregas de activo fijo (Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000, Anexo III, núm. 4), como se analizará en el epígrafe IV.2.2.

#### 2.1.2. Determinación de la cuota anual de IVA por la actividad.

En primer lugar, determinaremos la **cuota devengada por operaciones corrientes** para lo que tendremos en cuenta lo siguiente:

- a) Personal empleado: para su cuantificación atenderemos al tiempo efectivo trabajado en la actividad, en función del número de días que es el dato que conocemos:

PERSONAL EMPLEADO	TIEMPO EFECTIVO TRABAJADO
PDA .....	$1 \times (306/366) = 0,84$
LMP .....	$1 \times (184/366) = 0,50$
<b>TOTAL .....</b>	<b>1,34</b>

- b) Capacidad de carga: tal como establece la Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000 (Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA, núm. 8), para cuantificar el promedio de carga del año atenderemos al número de días de utilización de los vehículos en la actividad:

VEHÍCULO	PROMEDIO DE CARGA ANUAL
Vehículo 1 .....	$26 \times (306/366) = 21,74$
Vehículo 2 .....	$16 \times (184/366) = 8,00$
<b>TOTAL .....</b>	<b>29,74</b>

De acuerdo con los cálculos efectuados, la cuota devengada por operaciones corrientes ascenderá a:

MÓDULO	CUOTA DEVENGADA
Personal empleado .....	1,34 x 502.000 = 672.680
Capacidad de carga .....	29,74 x 47.000 = 1.397.780
<b>TOTAL .....</b>	<b>2.070.460</b>

En segundo lugar, procederemos a calcular **la cuota soportada por operaciones corrientes**:

a) Arrendamiento del solar:

TRIMESTRE	IMPORTE	CUOTA SOPORTADA
1.º T .....	20.000	20.000 x 0,16 = 3.200
2.º T .....	60.000	60.000 x 0,16 = 9.600
3.º T .....	60.000	60.000 x 0,16 = 9.600
4.º T .....	60.000	60.000 x 0,16 = 9.600
<b>TOTAL ...</b>	<b>200.000</b>	<b>32.000</b>

La cuota soportada por el gasto de explanación y preparación del solar, a diferencia de su alquiler, no será deducible entre las operaciones corrientes, pues tienen la consideración de gastos de primer establecimiento, por lo que ha de computarse entre el IVA soportado por la adquisición de activo fijo <sup>24</sup>.

b) Consumo de gasoil:

TRIMESTRE	IMPORTE	CUOTA SOPORTADA
1.º T.....	87.200	87.200 x 0,16 = 13.952
2.º T .....	268.924	268.924 x 0,16 = 43.028
3.º T .....	421.454	421.454 x 0,16 = 67.433
4.º T .....	369.377	369.377 x 0,16 = 59.100
<b>TOTAL ....</b>	<b>1.146.955</b>	<b>183.513</b>

<sup>24</sup> En este sentido, *vid.* Consulta de la DGT de 21 de julio de 1999.

El IVA satisfecho por el gasoil consumido en Francia no podrá deducírsele el contribuyente, sino que procede la solicitud de su devolución al Estado francés (art. 92 de la LIVA).

Igual consideración merece el IVA soportado por alojamiento y comidas en Francia y Portugal, pues, si bien podría ser deducible por no desarrollar el sujeto pasivo la actividad en un local determinado, lo imposibilita el hecho de que se soporte fuera del territorio de aplicación del impuesto <sup>25</sup>.

c) Reparaciones:

TRIMESTRE	IMPORTE	CUOTA SOPORTADA
1.º T .....	37.900	37.900 x 0,16 = 6.064
2.º T .....	106.358	106.358 x 0,16 = 17.017
3.º T .....	139.090	139.090 x 0,16 = 22.254
4.º T .....	105.428	105.428 x 0,16 = 16.869
<b>TOTAL ...</b>	<b>388.776</b>	<b>62.204</b>

d) Servicios profesionales (asesoramiento trimestral):

TRIMESTRE	IMPORTE	CUOTA SOPORTADA
1.º T .....	15.000	15.000 x 0,16 = 2.400
2.º T .....	25.000	25.000 x 0,16 = 4.000
3.º T .....	40.000	40.000 x 0,16 = 6.400
4.º T .....	30.000	30.000 x 0,16 = 4.800
<b>TOTAL ...</b>	<b>110.000</b>	<b>17.600</b>

La cuantía satisfecha a la empresa consultora por el estudio para el inicio de la actividad se considera como gasto de primer establecimiento, el cual se considera por la DGT como activo fijo, por lo que su cuota de IVA ha de deducirse entre el soportado por la adquisición de los elementos del inmovilizado, y no entre el soportado por las operaciones corrientes <sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Vid. Consulta de la DGT de 25 de enero de 1999.

<sup>26</sup> Vid. Consulta de la DGT de 23 de julio de 1999.

e) Servicios prestados por la empresa canadiense:

TRIMESTRE	IMPORTE	CUOTA SOPORTADA
3.º T .....	100.000	$100.000 \times 0,16 = 16.000$
<b>TOTAL ....</b>	<b>100.000</b>	<b>16.000</b>

Esta operación si bien, como posteriormente detallaremos, dará lugar a que se deba ingresar el IVA por supuesto de inversión del sujeto pasivo, también posibilita al contribuyente la deducibilidad de este IVA que el propio sujeto ha de ingresar en la Administración Tributaria. Obviamente, no cabe compensar su deducibilidad y su ingreso, pues la cuota mínima puede hacer que dicho IVA soportado sea irrelevante.

f) Gastos de difícil justificación. La cuota soportada por este concepto es del 1 por 100 sobre la cuota devengada por operaciones corrientes, o sea:

$$0,01 \times 2.070.460 = \mathbf{20.705}$$

En definitiva, la cuota soportada por operaciones corrientes, según los cálculos efectuados, ascenderá a:

CONCEPTO	CUOTA SOPORTADA
Arrendamiento del solar .....	32.000
Consumo de gasoil .....	183.513
Reparaciones .....	62.204
Servicios profesionales (asesoramiento trimestral) .....	17.600
Servicio prestado por empresa canadiense .....	16.000
Gastos de difícil justificación .....	20.705
<b>TOTAL .....</b>	<b>332.022</b>

Calculadas la cuota devengada por operaciones corrientes y la cuota soportada por operaciones corrientes, podemos determinar la **cuota derivada del régimen simplificado**, que será la mayor de las dos siguientes:

- Diferencia entre el IVA devengado y soportado por operaciones corrientes:

$$2.070.460 - 332.022 = \mathbf{1.738.438}$$

- La cuota mínima, resultante de aplicar el porcentaje del 30 por 100 a la cuota devengada por las operaciones corrientes, incrementada en las cuotas del IVA (o tributo similar) soportadas por el contribuyente fuera del territorio de aplicación del impuesto y que le hayan sido devueltas en el propio ejercicio:

$$(0,3 \times 2.070.460) + (25.300 + 3.580 + 35.200 + 9.940 + 6.800) = \\ = 621.138 + 80.820 = \mathbf{701.958}$$

Puesto que es mayor la primera de las cantidades, ésta corresponderá con la cuota derivada del régimen simplificado.

El siguiente paso en la determinación de la cuota anual es incrementar la cuota resultante del paso anterior en las **cuotas devengadas por los conceptos excluidos del régimen simplificado del IVA** (art. 123.Uno de la LIVA):

CONCEPTO	CUOTA DEVENGADA
Adquisición comunitaria (compra del 2.º vehículo) .....	10.000.000 x 0,16 = 1.600.000
Inversión del sujeto pasivo (servicio prestado empresa canadiense) ..	100.000 x 0,16 = 16.000
Entrega de activo fijo (venta de neumáticos sustituidos) .....	35.000 x 0,16 = 5.600
<b>TOTAL</b> .....	<b>1.621.600</b>

La compra del vehículo en Faro (Portugal) constituye una adquisición intracomunitaria de un activo fijo, pues el comprador obtiene el poder de disposición sobre un bien corporal que transporta al territorio de aplicación del impuesto (art. 15 de la LIVA) <sup>27</sup>.

La prestación de servicios realizada por la empresa consultora canadiense constituye un supuesto de inversión del sujeto pasivo, pues se trata de un servicio de los enumerados en la letra d) del artículo 70.Uno.5.º de la LIVA, que se localiza en la sede del destinatario, y, conforme al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, se considera sujeto pasivo el empresario para quien se realice la operación cuando el servicio se efectúe por una entidad que no esté establecida en el territorio de aplicación del impuesto, como es el caso.

En cuanto a la venta de los neumáticos realizada por don PDA constituye una entrega de activo fijo, pues se trata de bienes duraderos incluidos en el inmovilizado del empresario.

<sup>27</sup> Vid., entre otras, Consulta de la DGT de 16 de marzo de 1999.

Finalmente, la cuantía derivada del régimen simplificado podrá verse minorada por las **cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos**, con arreglo a las normas generales establecidas en el artículo 99 de la LIVA:

CONCEPTO	CUOTA DEVENGADA
Servicio prestado por la empresa consultora .....	50.000 x 0,16 = 8.000
Adquisición del 1. <sup>er</sup> vehículo .....	0,9 x 20.000.000 x 0,16 = 2.880.000
Preparación del solar .....	500.000 x 0,16 = 80.000
Adquisición del equipo informático .....	106.180 x 0,16 = 16.989
Importación de la emisora .....	(30.000 + 5.300) x 0,16 = 5.648
Adquisición del 2. <sup>o</sup> vehículo .....	10.000.000 x 0,16 = 1.600.000
Instalación del sistema de recogida del toldo .....	400.000 x 0,16 = 64.000
Adquisición de neumáticos .....	300.000 x 0,16 = 48.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>4.702.637</b>

En relación con el contenido de la tabla precedente podemos efectuar los siguientes comentarios:

- Como hemos expuesto con anterioridad, la cuantía satisfecha a la empresa consultora por el estudio para el inicio de la actividad tiene la consideración de gasto de primer establecimiento, entendiendo la DGT que se trata de un activo fijo.
- Conforme al artículo 8.Dos.5.º de la LIVA, desde el momento en que en el arrendamiento financiero se incorpora un compromiso para ejercitar la opción de compra, se considera entrega de bienes, aun cuando no se haya producido la transmisión de la propiedad, por lo que se devenga el IVA por todas las cuotas de arrendamiento pendiente de vencimiento así como por el importe de la opción de compra (art. 75.Uno.1 de la LIVA)<sup>28</sup>. No obstante, esto conlleva que hayan de excluirse en la base imponible los intereses de la operación, por corresponder a un momento posterior al propio devengo (art. 78.Dos.1.º de la LIVA), que habrá de facturarse de forma separada por ser una operación exenta de IVA [art. 20.Uno.18.c) de la LIVA].

Pero, además, la cuantía deducible de IVA soportado se ha de minorar en la misma medida que la subvención de capital ha contribuido a la adquisición del vehículo (art. 104.Dos.2.º de la LIVA). La subvención recibida asciende a 2.000.000 de pesetas para adquirir un bien cuyo coste es de 20.000.000, lo que representa el 10 por 100 del precio, y éste será el porcentaje que no podrá deducirse de la cuota soportada en la adquisición del vehículo. Luego, *a sensu contrario*, el contribuyente podrá deducirse el 90 por 100 de 3.200.000 pesetas, o lo que es lo mismo, 2.880.000 pesetas.

<sup>28</sup> En este sentido, Consulta de la DGT de 28 de enero de 1999.

- La explanación y preparación del solar tienen la consideración de gastos de primer establecimiento y, en consecuencia, de activo fijo <sup>29</sup>.
- La Orden Ministerial de 7 de febrero de 2000 (Anexo III, núm. 4) considera adquisición de activos fijos el arrendamiento de los mismos mediante contrato de arrendamiento financiero con opción de compra. En consecuencia, las cuotas soportadas por dicho contrato, aun cuando constituye una prestación de servicios mientras no se ejecute la opción de compra, podrán ser deducidas por el contribuyente como cuotas soportadas por activo fijo.
- En la base imponible de la importación, según el artículo 83.Uno.a) de la LIVA, se han de incluir los derechos arancelarios. La liquidación de este IVA se producirá en la Aduana.
- Tal como hemos señalado anteriormente, la adquisición del segundo vehículo constituye una adquisición intracomunitaria lo que ha supuesto que se devengue IVA por tal compra. No obstante, la misma operación posibilita al contribuyente la deducibilidad de ese IVA, en concepto de adquisición de activo fijo, que el propio sujeto ha de ingresar en la Administración Tributaria.
- La instalación del sistema automático de extensión y recogida del toldo en el vehículo adquirido en Faro (Portugal) tiene la consideración de mejora <sup>30</sup>.

El coste de dicho proceso se puede imputar como mayor valor del inmovilizado pues, claramente, se produce un aumento de la capacidad de producción del elemento, estableciéndose el incremento del valor del activo de acuerdo con el precio de adquisición de la mejora que, en el supuesto planteado, asciende a 400.000 pesetas.

- La adquisición de neumáticos constituye una renovación de bienes del inmovilizado material. Recordemos que la renovación del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación, valorándose como mayor valor del inmovilizado material el importe de la renovación efectuada de acuerdo con el precio de adquisición.

Ahora bien, que pueda ser considerada la renovación como mayor importe del inmovilizado, simultáneamente ha de darse de baja el elemento sustituido y las correcciones de valor que le corresponda, lo que es posible a tenor de la información expuesta en el enunciado.

De acuerdo con los cálculos que hemos llevado a cabo, la cuota anual y el resultado de la declaración final ascenderán, respectivamente, a:

<sup>29</sup> Vid. Consulta de la DGT de 21 de julio de 1999, a la que antes hemos hecho referencia.

<sup>30</sup> Como hemos comentado anteriormente, a tenor de lo establecido por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, se entiende por mejora el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.



CONCEPTO		IMPORTE
Cuota derivada del régimen simplificado .....		1.738.438
+ Cuotas devengadas por conceptos excluidos del régimen simplificado .....		+ 1.621.600
– Cuotas soportadas por adquisición de activo fijo .....		– 4.702.637
<b>Cuota anual .....</b>		<b>– 1.342.599</b>
– Pagos trimestrales a cuenta	1.º T: 41.111	– 282.471
	2.º T: 120.680	
	3.º T: 120.680	
<b>Resultado de la declaración final .....</b>		<b>– 1.625.070</b>

### 2.1.3. Contabilización de las operaciones.

En la contabilización de las operaciones descritas, atenderemos a la fecha en la que hayan tenido lugar. Sin embargo, en aquellos casos en que se desconozca el momento en que se hayan devengado, realizaremos un asiento con fecha del último día del trimestre en cuestión <sup>31</sup>.

#### a) Operaciones correspondientes al primer trimestre.

- Por la adquisición el 1 de marzo de 2000 del vehículo mediante un contrato de arrendamiento financiero:

20.000.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>	
15.985.743	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	
3.200.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	6.768.834
	<i>a Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>	28.848.075
	<i>a Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>	3.568.834
	X	

<sup>31</sup> No obstante, recordemos que el artículo 28.2 del Código de Comercio sólo permite «la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate».

- Por los gastos de explanación y preparación del solar arrendado:

500.000	<i>Gastos de primer establecimiento (201)</i>		
80.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)</i>		
		a Tesorería (57)	580.000
_____		x _____	

- Por los servicios realizados por una empresa consultora para iniciar la actividad:

50.000	<i>Gastos de primer establecimiento (201)</i>		
8.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)</i>		
		a Tesorería (57)	58.000
_____		x _____	

- Por otros gastos del trimestre:

87.200	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
20.000	<i>Arrendamiento del solar (6210)</i>		
37.900	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
15.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
25.616	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)</i>		
		a Tesorería (57)	185.716
_____		x _____	

- Por los ingresos derivados de la prestación de servicios:

839.542	<i>Tesorería (57)</i>		
		a Prestaciones de servicios (705)	723.743
		a Régimen simplificado, IVA (6371)	115.799
_____		x _____	

- Por el ingreso a cuenta del trimestre:

41.111	<i>Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA (4730)</i>		
		a Tesorería (57)	41.111
	_____	x _____	

- b) Operaciones correspondientes al segundo trimestre.

- Por la adquisición de la emisora:

35.300	<i>Otro inmovilizado material (229)</i>		
5.648	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo (47211)</i>		
		a Tesorería (57)	40.948
	_____	x _____	

- Por los gastos realizados en otros Estados miembros:

148.824	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
44.750	<i>Otros servicios (629)</i>		
28.880	<i>Hacienda Pública francesa, deudor por IVA (47001)</i>		
		a Tesorería (57)	222.454
	_____	x _____	

- Por otros gastos del trimestre:

268.924	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
60.000	<i>Arrendamiento del solar (6210)</i>		
106.358	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
25.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
73.645	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)</i>		
		a Tesorería (57)	533.927
	_____	x _____	

- Por los ingresos derivados de la prestación de servicios:

2.806.680	<i>Tesorería (57)</i>		
		<i>a Prestaciones de servicios (705)</i>	2.501.381
		<i>a Régimen simplificado, IVA (6371)</i>	305.299
	_____	x _____	

- Por la obtención de la subvención de capital:

2.000.000	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	2.000.000
	_____	x _____	

- Por el ingreso a cuenta del trimestre:

120.680	<i>Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA (4730)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	120.680
	_____	x _____	

*c) Operaciones correspondientes al tercer trimestre.*

- Por la adquisición del vehículo usado:

10.000.000	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
1.600.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo (47212)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	10.000.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias (4770)</i>	1.600.000
	_____	x _____	

- Por la instalación del sistema de extensión y recogida del toldo:

400.000	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
64.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)</i>		
		a Tesorería (57)	464.000
_____		x _____	

- Por el servicio encargado a la empresa canadiense:

100.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
16.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo (47203)</i>		
		a Tesorería (57)	100.000
		a Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo (4771)	16.000
_____		x _____	

- Por el arrendamiento del equipo informático:

106.180	<i>Arrendamiento del equipo informático (6211)</i>		
16.989	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)</i>		
		a Tesorería (57)	123.169
_____		x _____	

En relación con el asiento precedente, hemos de señalar que dado que la empresa no tiene intención alguna de adquirir el equipo informático en el momento de la firma del contrato de arrendamiento financiero, la operación ha de contabilizarse como un arrendamiento al no cumplirse las condiciones establecidas en la Norma de Valoración 5.ª f) del PGC, desarrolladas por la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

- Por los gastos realizados en otros Estados miembros:

207.059	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
124.250	Otros servicios (629)		
45.140	Hacienda Pública francesa, deudor por IVA (47001)		
		a Tesorería (57)	376.449
_____		x _____	
85.000	Otros servicios (629)		
6.800	Hacienda Pública portuguesa, deudor por IVA (47002)		
		a Tesorería (57)	91.800
_____		x _____	

- Por otros gastos del trimestre:

421.454	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
60.000	Arrendamiento del solar (6210)		
139.090	Reparaciones y conservación (622)		
40.000	Servicios de profesionales independientes (623)		
105.687	Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)		
		a Tesorería (57)	766.231
_____		x _____	

- Por los ingresos derivados de la prestación de servicios:

4.499.052	Tesorería (57)		
		a Prestaciones de servicios (705)	4.003.208
		a Régimen simplificado, IVA (6371)	495.844
_____		x _____	

- Por el cobro de la subvención de capital:

2.000.000 Tesorería (57)

a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708) 2.000.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por la corrección de la cuota soportada deducida en la adquisición del vehículo al cobrarse la subvención:

320.000 Régimen simplificado, IVA (6371)

a Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210) 320.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por el ingreso a cuenta del trimestre:

120.680 Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA (4730)

a Tesorería (57) 120.680

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

d) Operaciones correspondientes al cuarto trimestre.

- Por la adquisición de los neumáticos:

300.000 Elementos de transporte (228)

48.000 Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo (47210)

a Tesorería (57) 348.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por los gastos realizados en otros Estados miembros:

165.235	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
120.500	<i>Otros servicios (629)</i>		
37.730	<i>Hacienda Pública francesa, deudor por IVA (47001)</i>		
		a Tesorería (57)	323.465
		x	
80.750	<i>Otros servicios (629)</i>		
6.460	<i>Hacienda Pública portuguesa, deudor por IVA (47002)</i>		
		a Tesorería (57)	87.210
		x	

- Por la devolución de las cuotas soportadas de IVA en otros Estados miembros:

80.820	<i>Tesorería (57)</i>		
		a Hacienda Pública francesa, deudor por IVA (47001)	74.020
		a Hacienda Pública portuguesa, deudor por IVA (47002)	6.800
		x	

- Por otros gastos del trimestre:

369.377	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
60.000	<i>Arrendamiento del solar (6210)</i>		
105.428	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
30.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
90.369	<i>Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores (47200)</i>		
		a Tesorería (57)	655.174
		x	



- Por los ingresos derivados de la prestación de servicios:

5.326.566 *Tesorería (57)*

*a Prestaciones de servicios (705) 4.752.157*

*a Régimen simplificado, IVA (6371) 574.409*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Por la venta de los neumáticos usados:

1. Por la depreciación experimentada durante el ejercicio:

5.208 *Amortización del inmovilizado material (682)*

*a Amortización acumulada del inmovilizado material (282) 5.208*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

La amortización correspondiente a este elemento ha sido determinada como sigue:

$$\text{Amortización (2000)} = 100.000 \times 1/8 \times 5/12 = 5.208$$

Téngase en cuenta que don PDA estimó que el precio de adquisición de esta partida ascendía al 1 por 100 del precio pagado por el vehículo, o sea, 100.000 pesetas (0,01 x 10.000.000), que al elemento se le fijó una vida útil de ocho años y que durante este ejercicio ha estado en la empresa desde la fecha de compra (1 de julio) hasta el momento de venta (1 de diciembre).

2. Por la determinación del valor neto contable del elemento vendido:

5.208 *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*

*a Elementos de transporte (228) 5.208*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

El valor neto contable del elemento viene dado por la diferencia entre el precio de adquisición (100.000) y las correcciones valorativas practicadas al elemento (5.208).

## 3. Por la venta:

40.600	Tesorería (57)		
59.792	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)		
		a Elementos de transporte (228)	94.972
		a Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo (4772)	5.600
_____		x	_____

La venta ha producido una pérdida por la diferencia entre el valor neto contable del elemento enajenado (94.972) y el precio de venta (35.000).

- Por la cuota soportada de IVA de difícil justificación:

20.705	Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación (47204)		
		a Régimen simplificado, IVA (6371)	20.705
_____		x	_____

- Por la cuota anual de IVA por la actividad:

Del balance de sumas y saldos se extrae la siguiente información relacionada con el IVA:

CUENTAS	SALDO DEUDOR	SALDO ACREEDOR
(47200) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores .....	295.317	
(47203) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo .....	16.000	
(47204) Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación ..	20.705	
(47210) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo .....	3.096.989	
(47211) Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo .....	5.648	
(47212) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo .....	1.600.000	
(4770) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias .....		1.600.000
(4771) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo .....		16.000
(4772) Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo .....		5.600
(4730) Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA .....	282.471	
(6371) Régimen simplificado, IVA .....		1.192.056

Teniendo en cuenta esos datos, el reflejo contable de la cuota anual por la actividad será:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6371) Régimen simplificado, IVA .....	2.070.460	
(4770) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias .....	1.600.000	
(4771) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo .....	16.000	
(4772) Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo .....	5.600	
(47000) Hacienda Pública, deudor por IVA .....	1.625.070	
(47200) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores .....		295.317
(47203) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo .....		16.000
(47204) Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación ..		20.705
(47210) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo .....		3.096.989
(47211) Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo .....		5.648
(47212) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo .....		1.600.000
(4730) Hacienda Pública, ingresos a cuenta por IVA .....		282.471
<b>TOTAL .....</b>	<b>5.317.130</b>	<b>5.317.130</b>

En el asiento anterior, el importe de la cuenta 6371. *Régimen simplificado, IVA* refleja la cuota devengada por operaciones corrientes. Si analizamos el saldo definitivo de la cuenta, podemos concluir que el efecto producido por este régimen especial del IVA para la empresa es de 878.407 pesetas, si bien se ha generado un derecho de cobro frente a la Hacienda Pública por un importe de 1.625.070 pesetas.

2.2. *Caso: El contribuyente computa en todos los trimestres, además de la cuota derivada del régimen simplificado, las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas de dicho régimen.*

### 2.2.1. Cálculo de los ingresos a cuenta por IVA de los tres primeros trimestres.

En el caso en que el contribuyente opte por computar en cada trimestre, además de la cuota derivada del régimen simplificado, las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas de dicho régimen, los ingresos a cuenta por IVA correspondientes a los tres primeros trimestres se determinarán como sigue <sup>32</sup>:

<sup>32</sup> Para un mayor entendimiento de los conceptos incluidos en cada uno de los trimestres, remitimos al lector a las reflexiones realizadas en el epígrafe IV.2.1.1.

PRIMER TRIMESTRE		
CONCEPTO		IMPORTE
Cuota devengada en régimen simplificado .....		41.111
+ Cuota devengada	Adquisición intracomunitaria de bienes Entregas de activo fijo IVA devengado por inversión del sujeto pasivo	
– IVA deducible por adquisición o importación de activos fijos .....		3.288.000
Diferencia .....		– 3.246.889
Cuotas a compensar de períodos anteriores		
<b>Resultado .....</b>		<b>– 3.246.889</b>

El IVA deducible en el primer trimestre por adquisición o importación de activos fijos, de acuerdo con los datos del enunciado, corresponde a las siguientes operaciones:

CONCEPTO	CUOTA SOPORTADA
Servicio prestado empresa consultora .....	8.000
Adquisición del primer vehículo .....	3.200.000
Explicación y preparación del solar .....	80.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>3.288.000</b>

SEGUNDO TRIMESTRE		
CONCEPTO		IMPORTE
Cuota devengada en régimen simplificado .....		120.680
+ Cuota devengada	Adquisición intracomunitaria de bienes Entregas de activo fijo IVA devengado por inversión del sujeto pasivo	
– IVA deducible por adquisición o importación de activos fijos .....		5.648
Diferencia .....		115.032
Cuotas a compensar de períodos anteriores .....		3.246.889
<b>Resultado .....</b>		<b>– 3.131.857</b>

El IVA deducible en el segundo trimestre por adquisición o importación de activos fijos, de acuerdo con los datos del enunciado, corresponde a las siguientes operaciones:

CONCEPTO	CUOTA SOPORTADA
Importación de activo fijo .....	5.648
Adquisiciones intracomunitarias .....	1.600.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.605.648</b>

TERCER TRIMESTRE		
CONCEPTO		IMPORTE
Cuota devengada en régimen simplificado .....		120.680
+ Cuota devengada	Adquisición intracomunitaria de bienes .....	1.600.000
	Entregas de activo fijo	
	IVA devengado por inversión del sujeto pasivo .....	16.000
– IVA deducible por adquisición o importación de activos fijos .....		1.360.989
Diferencia .....		375.691
Cuotas a compensar de períodos anteriores .....		3.131.857
<b>Resultado .....</b>		<b>– 2.756.166</b>

El IVA deducible en el tercer trimestre por la adquisición o importación de activos fijos, de acuerdo con los datos del enunciado, corresponde a las siguientes operaciones:

CONCEPTO	CUOTA SOPORTADA
Adquisición del segundo vehículo .....	1.600.000
Instalación del sistema automático del toldo ....	64.000
Adquisición del equipo informático .....	16.989
Subvención para la adquisición del vehículo ...	– 320.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.360.989</b>

### 2.2.2. Determinación de la cuota anual de IVA por la actividad.

El cálculo de la cuota anual de IVA por el desarrollo de la actividad se efectuará de la siguiente forma <sup>33</sup>:

<sup>33</sup> Remitimos al epígrafe IV.2.1.2 de este trabajo para una mayor comprensión de los conceptos incluidos en este apartado.

CONCEPTO		IMPORTE
Cuota anual devengada derivada del régimen simplificado .....		2.070.460
– Cuota soportada por operaciones corrientes .....		332.022
Cuota derivada del régimen simplificado .....		1.738.438
+ Cuota devengada	Adquisiciones intracomunitarias de bienes Entregas de activo fijo .....	5.600
	IVA devengado por inversión del sujeto pasivo	
– IVA deducible por adquisición o importación de activos fijos .....		48.000
Diferencia .....		1.696.038
Cuotas a compensar de períodos anteriores .....		2.756.166
<b>Resultado .....</b>		<b>– 1.060.128</b>

El IVA deducible en el cuarto trimestre por la adquisición o importación de activos fijos, según los datos del enunciado, corresponde a las siguientes operaciones:

CONCEPTO	CUOTA SOPORTADA
Adquisición de neumáticos .....	48.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>48.000</b>

### 2.2.3. Contabilización de las operaciones.

Todas las operaciones descritas tienen el mismo reflejo contable que en el caso de que el sujeto pasivo haya decidido aplazar el cómputo de los conceptos excluidos del régimen simplificado <sup>34</sup>, a excepción de la contabilización de los ingresos a cuenta y de la cuota anual por la actividad, que pasamos a exponer a continuación:

<sup>34</sup> Nos remitimos, por tanto, al epígrafe IV.2.1.3 para la contabilización de las operaciones que han ocurrido durante el ejercicio.

- Por el ingreso a cuenta del primer trimestre:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6371) Régimen simplificado, IVA .....	41.111	
(4700) Hacienda Pública, deudor por IVA .....	3.246.889	
(47210) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo .....		3.288.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>3.288.000</b>	<b>3.288.000</b>

- Por el ingreso a cuenta del segundo trimestre:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6371) Régimen simplificado, IVA .....	120.680	
(4700) Hacienda Pública, deudor por IVA .....		115.032
(47211) Hacienda Pública, IVA soportado en importación de activo fijo .....		5.648
<b>TOTAL .....</b>	<b>120.680</b>	<b>120.680</b>

- Por el ingreso a cuenta del tercer trimestre:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6371) Régimen simplificado, IVA .....	120.680	
(4770) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por adquisiciones intracomunitarias .....	1.600.000	
(4771) Hacienda Pública, IVA autorrepercutido por inversión del sujeto pasivo .....	16.000	
(4700) Hacienda Pública, deudor por IVA .....		375.691
(47210) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo .....	239.011	
(47212) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias de activo fijo .....		1.600.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>1.975.691</b>	<b>1.975.691</b>

- Por la cuota anual por la actividad:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6371) Régimen simplificado, IVA .....	2.070.460	
(4772) Hacienda Pública, IVA repercutido por entrega de activo fijo .....	5.600	
(47000) Hacienda Pública, deudor por IVA .....		1.696.038
(47200) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes interiores .....		295.317
(47203) Hacienda Pública, IVA soportado en operaciones corrientes por supuestos de inversión del sujeto pasivo .....		16.000
(47204) Hacienda Pública, IVA soportado de difícil justificación ..		20.705
(47210) Hacienda Pública, IVA soportado en adquisición interior de activo fijo .....		48.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>2.076.060</b>	<b>2.076.060</b>

En este caso, la cuenta 6371. *Régimen simplificado, IVA*, cuyo saldo deudor asciende a 1.160.875 pesetas, coincide con el derecho de cobro frente a la Hacienda Pública al no haberse efectuado durante el ejercicio ningún ingreso a cuenta.



**CASO: El contribuyente efectúa durante los tres primeros trimestres del año ingresos a cuenta sin computar las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas del régimen simplificado del IVA**













**CASO: El contribuyente computa en todos los trimestres, además de la cuota derivada del régimen simplificado, las cuotas devengadas y soportadas por operaciones excluidas de dicho régimen**













