

2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

2.1. Concepto

Una de las obligaciones fiscales más importantes y con la que menos familiarizados se encuentran los profesionales cuando inician su actividad, es la de confeccionar y presentar las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El IVA es un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios. Quienes soportan esta carga fiscal son los consumidores finales, siendo el empresario o profesional un mero intermediario en el cobro del impuesto. Éste cobra el IVA a sus clientes y de esas cuotas de IVA repercutido se deduce las que soporta al adquirir bienes o servicios necesarios para la realización de su actividad, ingresando en el Tesoro Público la diferencia.

Con este sistema el IVA que paga el consumidor final se va ingresando en Hacienda paulatinamente, en cada fase del proceso de producción. Por ejemplo:

A vende madera a B por 100 más 16 de IVA (el 16%) que ingresa en Hacienda.

B transforma la madera en tablones que vende a C por 150 más 24 de IVA. Ingresa en Hacienda la diferencia entre el IVA repercutido a C menos el pagado a A, es decir 8, que es el IVA correspondiente al valor que ha añadido en el proceso (16% 50).

C fabrica una mesa con los tablones y se la vende a D, consumidor final, por 200 más 32 de IVA. C ingresa en Hacienda la diferencia entre el IVA que ha repercutido y el soportado, es decir, 8, que es el IVA correspondiente al valor que ha añadido en el proceso (16% 50).

El valor añadido a la madera durante todo el proceso de producción ha sido de 200. Gravado al 16% resulta una cuota a pagar de 32, que ha pagado efectivamente el consumidor final. El ingreso de esos 32 en el Tesoro Público se ha llevado a cabo de forma paulatina, ingresando cada interviniente en el proceso el IVA correspondiente al valor que él ha añadido. Quien ha pagado el impuesto ha sido el consumidor final, habiéndolo ingresado en Hacienda los empresarios y profesionales que han intervenido en la elaboración del bien, responsables del incremento del valor.

Para poder deducir el IVA soportado se exige que el empresario o profesional esté en posesión de la correspondiente factura, y que ésta reúna los requisitos que la normativa establece

2.2. Las liquidaciones de IVA

Los empresarios y profesionales ingresan el IVA en Hacienda mediante la confección de la declaración-liquidación trimestral Modelo 303. Las grandes empresas tienen la obligación de liquidar el IVA mensualmente.

En el Modelo 303 se hace constar el IVA devengado y el IVA deducible en el trimestre al que corresponde la declaración.

2.2.1. El IVA Devengado

Es el IVA repercutido a los clientes o destinatarios de las entregas de bienes o servicios prestados. Hay que desglosar las bases imponibles, el porcentaje o tipo de IVA aplicado a las mismas y las cuotas devengadas resultantes.

La base imponible es el importe de la contraprestación acordada por la entrega de bienes o prestación del servicio. Se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos accesorios a la prestación realizada que se cobren al cliente, pero que correspondan al profesional. Por ejemplo, si un cliente encarga la realización de un proyecto por el que se acuerda el cobro de 3.000 euros más los gastos de visado del mismo, que resultan ser de 100 euros, la base imponible en este caso será de 3.100 euros.

Los suplidos o gastos realizados en nombre y por cuenta del cliente, no se incluyen en la base imponible del impuesto. Por ejemplo, si el profesional paga una serie de gastos que corresponden al cliente (tasas, impuestos, facturas a nombre del cliente) y que luego éste le abona, estaremos ante gastos que se pagan en nombre y por cuenta del cliente y que se cobran en concepto de suplidos y que, por lo tanto, no forman parte de la base imponible del IVA.

El tipo de IVA aplicable es, con carácter general, el 16%. Se establecen tipos reducidos del 7% y del 4% para determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Desde el 1 de julio de 2010 el tipo de IVA aplicable será, con carácter general, el **18%**, sustituyéndose el tipo reducido del 7% por el 8% y manteniendo el del 4% para determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Conviene destacar la aplicación del tipo reducido del 7% (desde el 1 de julio de 2010 el 8%) a los servicios accesorios que se presten a titulares de explotaciones agrarias, agrícolas o forestales, como el de asistencia técnica.

2.2.2. El IVA Deducible

El empresario o profesional puede deducir del IVA devengado el que haya soportado en la compra de bienes o servicios necesarios para la realización de su actividad.

El IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión (los destinados a ser utilizados como instrumentos de trabajo o medios de explotación por un período de tiempo superior a un año) es deducible en la medida en que esos bienes se encuentren afectos a la actividad económica y siempre que figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad (en el libro registro de bienes de inversión que deben llevar los profesionales que no lleven contabilidad).

Si el bien se utiliza en parte para la realización de la actividad económica y en parte para fines privados, el IVA soportado en su adquisición o arrendamiento serán deducibles en la proporción en que previsiblemente vaya a utilizarse en la actividad empresarial o profesional.

Sin embargo, hay una regla especial en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición o arrendamiento de vehículos automóviles. En este caso la normativa del IVA presume que se encuentran afectos a la actividad en un 50%. Se permite en principio la deducibilidad del 50% del IVA, siempre que haya afectación efectiva del vehículo a la actividad, ya que si no es así, si no se utiliza en la actividad, el IVA no sería deducible en ninguna proporción. Esa presunción puede destruirse mediante prueba en contrario que acredite una proporción de utilización superior o inferior.

Requisito para la deducibilidad

Para poder deducir el IVA soportado se exige que el empresario o profesional esté en posesión de la correspondiente factura, y que ésta reúna los requisitos que la normativa establece.

2.2.3. Resultado de la liquidación

El resultado de la liquidación será la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado deducible, pudiendo resultar una cantidad positiva, a ingresar, o negativa, a compensar o devolver, en caso de que se hayan soportado cuotas de IVA superiores a las devengadas en el trimestre.

Cuando el resultado es negativo su importe debe compensarse en las posteriores liquidaciones del ejercicio. Si la declaración del último trimestre resulta negativa, puede optarse por la compensación en el ejercicio siguiente o por la devolución del IVA por parte de la Administración Tributaria. La solicitud de devolución se realizará manifestándolo en el apartado correspondiente del impreso, haciendo constar el número de cuenta corriente en la que se desea recibir el importe.

Si un trimestre no se ha devengado ni soportado IVA se sigue manteniendo la obligación de presentar declaración, en la que se señalará la casilla «sin actividad».

2.2.4. Lugar y plazos de presentación

La declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año se puede presentar hasta el 20 de abril, la del segundo hasta el 20 de julio, la del tercero hasta el 20 de octubre y la del cuarto hasta el 30 de enero del siguiente año, junto con un Resumen Anual obligatorio de todas las operaciones realizadas, el Modelo 390.

Las entidades que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, tienen que presentar el modelo de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet, así como cualquier contribuyente que tenga que presentar liquidaciones mensuales de IVA (los que hayan optado por la devolución mensual del IVA, entre otros). En los demás supuestos, la presentación del modelo 303 podrá realizarse en impreso o, potestativamente por vía telemática a través de Internet.

Si la autoliquidación del modelo 303 en impreso resulta una cantidad a ingresar, la presentación e ingreso podrá realizarse en cualquier entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (Bancos, Cajas de Ahorros o Cooperativas de Crédito), siempre que la declaración lleve adheridas las correspondientes etiquetas identificativas suministradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si el modelo 303 en impreso es a devolver, deberá presentarse en la entidad de depósito donde el obligado tributario desee recibir el importe de la devolución, siempre que la declaración lleve adheridas las correspondientes etiquetas identificativas elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Asimismo, podrá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente.

Tratándose de declaraciones a compensar, o correspondientes a períodos sin actividad, ajustadas al modelo 303, deben presentarse, directamente o mediante envío

por correo certificado, en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del declarante, adjuntando a la declaración fotocopia acreditativa del número de identificación fiscal si la misma no lleva adheridas las etiquetas identificativas suministradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, no es preciso adjuntar fotocopia del documento acreditativo del número de identificación fiscal (NIF) cuando se trate de autoliquidaciones correspondientes a personas físicas que se presenten personalmente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y acrediten su identidad.

La presentación telemática está sujeta a las siguientes condiciones:

a) El declarante deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF) y estar identificado en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores con carácter previo a la presentación del modelo de autoliquidación (esto sucede al darse de alta mediante el modelo 036).

b) El declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado electrónico X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria

c) Para efectuar la presentación telemática el declarante, o en su caso, el presentador, deberá cumplimentar y transmitir los datos del formulario, ajustado al modelo 303, que estará disponible en la página web de la Agencia Tributaria. http://www.agenciatributaria.es/aeat/aeat.jsp?pg=modFormul/declaraciones/303/es_ES

En el Anexo al capítulo: Ejemplo de Modelos 303 y 390 cumplimentados.