

Impuesto sobre el Valor Añadido: Criterio de Caja

(IVA cobrado/IVA Pagado)

Autor: Manuel Garrido González

**Miembro Fundador de la Asociación Profesional de
Expertos Contables y Tributarios de España, (A.E.C.E.)**

@Reservados todos los derechos

RESUMEN

La aplicación práctica de este nuevo sistema de autoliquidación requiere una modificación de los programas informáticos implantando una rutina a los Pagos y Cobros similar a la de Compras y Ventas.

Resuelto el problema informático, el siguiente problema es el contable, para ello se utilizarán unas cuentas puente las cuales se aplicarán a la determinación del Saldo Devengado Pendiente de Cobro/Pago, siendo su finalidad:

- 1º Determinación de la Deuda de la Autoliquidación (Criterio de Caja)
- 2º Actualización del Saldo de las Cuentas Devengadas de los impuestos.

EXPOSICION DE MOTIVOS

El 1º de Enero de 2014 entrará en vigor la aplicación del IVA Cobrado, IVA Pagado según la Ley 14/2013, de 27 de Septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Modificación de la ley 37/1992 del IVA:

- **Artículo 120** de la ley del IVA, creando un Régimen Especial del Criterio de Caja.

Se incorporan los siguientes artículos en la Ley 37/1992 del IVA:

- **Artículo 163 decies.-** Requisitos subjetivos de aplicación
- **Artículo 163 undecies.-** Condiciones para la aplicación del régimen especial del criterio de Caja
- **Artículo 163 duodecies.-** Requisitos objetivos de aplicación
- **Artículo 163 terdecies.-** Contenido del régimen especial del criterio de Caja
- **Artículo 163 quaterdecies.-** Efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de Caja
- **Artículo 163 quinquiesdecies.-** Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de Caja.
- **Artículo 163 sexiesdecies.-** Efectos del auto de declaración del concurso.

Se ha incorporado el **Reglamento de la Ley del IVA**, por el cual se ha de gestionar este régimen especial del Criterio de Caja.

No obstante, se deduce de la misma que se precisará un registro de IVA Devengado (Emitidas y Recibidas), además de los Registros de IVA Cobrado y de IVA Pagado.

En el Resumen Anual, se deberá cumplimentar el importe de las Facturas Devengadas a 31 de diciembre pendientes de cobro y pago, así como los importes anuales cobrados y pagados de IVA.

Por lo visto la Administración da libertad completa a los contribuyentes a efecto de la contabilización, por tanto, esta normativa afectará principalmente a los programas de tipo estándar existentes en el mercado. Este trabajo trata de plantear los posibles problemas que se pueden presentar y con el objeto de disponer de un margen suficiente de tiempo para su modificación, si fuera necesario y la fecha de la disposición a la que habitualmente nos tiene acostumbrados la Administración "el 28 de diciembre", para su aplicación el 1 de enero de 2014.

La empresa que se acoja al régimen especial del criterio de Caja, tendrá que hacer constar en sus facturas emitidas: **Factura acogida al Criterio de Caja**.

El receptor de estas facturas emitidas acogidas al criterio de Caja no podrá deducir como IVA Soportado mientras no pague dicha factura, por lo que requerirá modificar su programa informático con el fin de controlar estas facturas pendientes de pago y cuotas de IVA soportadas.

Existirá un diferencial en las Bases Imponibles entre los criterios aplicados en el IVA Régimen especial del criterio de Caja y las Bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades. En el primero utilizará los cobros y pagos y en el segundo el Criterio del Devengo, por lo que los Resúmenes Anuales no serán coincidentes.

Se ha de tener en cuenta la diferencia entre **Criterio de DEVENGO y Criterio de CAJA**. El Devengo es un derecho a percibir algo, el de Caja es la cancelación de este derecho.

Quedan excluidas del Régimen especial del Criterio de Caja, las operaciones Intracomunitarias y las Importaciones y operaciones asimiladas.

INTRODUCCION

En esta nueva fase del IVA, las liquidaciones se realizarán en función de dos criterios diferenciados:

- Registro de las Facturas Emitidas, según el criterio del Devengo
- Registro de las Facturas Emitidas Cobradas, según el Criterio de Caja
- Registro de las Facturas Recibidas, según el criterio del devengo.
- Registro de las Facturas Recibidas Pagadas, según el criterio de Caja

Este sistema, aparentemente sencillo, tiene varios inconvenientes, entre los cuales y principal, es que a pesar que la Administración, puede llevar un control exhaustivo del Criterio del Devengo, la liquidación se debería hacer en función de los cobros y pagos realizados, por tanto, el límite del IVA Repercutido y Soportado corresponde al Criterio del Devengo, por tanto, la recaudación, aunque sea la misma (si se cobra el 100%), se dilata en el tiempo. Este límite, de acuerdo con el Artículo 163 terdecies, Uno), indica que el límite para devengar el IVA Repercutido, que no se cobre, es el 31 de diciembre del año posterior a la emisión de la factura, es decir, las facturas emitidas a clientes pendientes de cobro a 31 de diciembre del año siguiente a su emisión se han de incluir en la autoliquidación del IVA.

Lo mismo ocurre con las facturas recibidas. El derecho a deducir las cuotas soportadas tiene el límite de deducción el 31 de Diciembre del año posterior a su emisión, aunque la factura quede pendiente de pago.

En primer lugar se ha de determinar el concepto de cobro y pago, este concepto lo tiene que determinar la Administración en el Reglamento de la Ley del IVA.

- a) ¿Cuándo se considera que una factura está cobrada, a su vencimiento?
- b) ¿Cuándo entra a formar parte del Flujo de Tesorería de la empresa?

Cada concepto de cobro: a) y b) presentan unas ventajas e inconvenientes

a) ¿Cuándo se considera que una factura está cobrada, a su vencimiento?

Tenemos las siguientes situaciones:

- 1.- Factura emitida con vencimiento a fecha fija.
- 2.- Factura emitida con varios vencimientos
- 3.- Factura emitida a recibir por transferencia (sin fecha determinada)
- 4.- Factura impagada
- 5.- La fecha límite es el 31 de diciembre del año posterior a la emisión de la factura

En la situación 1 se ha de tener en cuenta el Artículo 34 de la ley de Servicios, que son las 8 semanas de margen después del pago efectivo del cliente, según vencimiento, ya que el cliente a pesar de tener cargada en la cuenta corriente de su banco el recibo, letra o pagaré, puede proceder a su devolución.

En la situación 2, se ha de tener en cuenta las incidencias de la situación 1, con el agravante de que alguno de los vencimientos puede ser devuelto y otros no, por lo que se ha de tener en cuenta la parte de IVA cobrado.

En la situación 3, se ignora la fecha exacta de vencimiento, debiendo constar en la factura una fecha límite.

La situación 4, factura impagada, no debería constar en el Registro de Facturas Emitidas Cobradas.

La situación 5. Si la factura se mantiene impagada, la fecha límite para su devengo, tanto par a las facturas emitidas como para las recibidas, es el 31 de Diciembre del año posterior a su emisión.

En previsión de esta situación 5, se requiere un control de las facturas devengadas, tanto las emitidas como las recibidas y determinar las pendientes de cobro y pago.

Desde el punto de vista del control de las facturas emitidas por parte de la Administración, como dato fehaciente es el Registro de las Facturas Emitidas según el criterio del Devengo, el control del Registro de las Facturas Emitidas cobradas será de difícil comprobación y justificación.

b) ¿Cuándo entra a formar parte del Flujo de Tesorería de la empresa?

Posiblemente este criterio sea más sencillo que el anterior, pues su control se puede hacer directamente a través de los justificantes bancarios, Notas de Abono y Cargos en cuenta, lo cual implicaría que en el Registro de Facturas Emitidas cobradas, se admitan cantidades en negativo, representativas de los importes devueltos, cuyos justificantes obran en poder de la empresa.

El IVA Repercutido entra a formar parte del patrimonio de la Empresa cuando realmente pertenece a la Administración, por tanto, cuando el IVA Repercutido entra en el Flujo de la Tesorería de la Empresa, lo debería liquidar a la Administración por no pertenecer a su propio patrimonio, nivelando por tanto el incremento patrimonio ocasionado por el cobro del IVA.

La liquidación del IVA en comparación con el criterio anterior no le influye si tiene vencimiento fijo o no, pues únicamente liquidará el IVA en función a su cobro y/o devolución.

En segundo lugar, se ha de determinar el concepto de pago.

- a) ¿Cuándo se considera que una factura está pagada, a su vencimiento?
- b) ¿Cuándo sale del Flujo de Tesorería de la empresa?

Se debería adoptar el mismo criterio que para los cobros, con el fin de tener un sistema homogéneo, por tanto, todo lo indicado en los cobros será válido también para los pagos.

LAS ENTIDADES FINANCIERAS Y EL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA

De la detenida lectura de la Ley del IVA Artículo 163 terdecies, Uno y Dos:

“Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o **si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.**”

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.”

La Ley es muy clara en este sentido, cuando se efectúa el cobro total o parcial, este concepto es aplicable cuando existe un documento que justifique dicho cobro, como puede ser el ingreso de un cheque, o en efectivo (debiendo tener en cuenta las limitaciones de la Ley en este sentido), pero ¿qué ocurre cuando el ingreso corresponde a un cheque, que se ingresa salvo buen fin? Y también cuando se negocia una remesa de efectos.

En ambos casos se ceden unos efectos a una Entidad Bancaria para su negociación, que no quiere decir, que se haya cobrado y cancelado la operación, ya que en realidad está pendiente de pago por parte del deudor.

De igual modo que la Entidad Bancaria notifica a la empresa el impago del cheque ingresado salvo buen fin, y también cuando se produce el impago de la cesión de un efecto, en coherencia la Entidad Bancaria debería notificar a la empresa el cobro efectivo de dicha cesión.

Esta notificación por parte de la entidad bancaria sería el justificante adecuado para repercutir el IVA cobrado que indica el Artículo 163 terdecies, dos ,a):

“A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.”

Puesto que se trata de una Ley de obligado cumplimiento, el sujeto pasivo acogido a este Nuevo Régimen Especial de IVA Criterio de Caja, no podrá cumplir con la Ley del IVA. con la diligencia debida según la Ley General Tributaria, pues se desconoce la fecha de cobro, estimando por tanto como tal, la fecha de vencimiento, más los días de tramitación y notificación a tener en cuenta, en caso de impago.

De otra forma, implicaría la aceptación por parte de la Hacienda Pública, las anotaciones en el Registro de Facturas Emitidas Cobradas, cantidades negativas correspondientes a dichos impagados.

Problemas inherentes a ambos criterios

Cuando una factura tiene varios vencimientos y no se negocian a través del Banco:

Las Facturas emitidas que tengan varios vencimientos, y de acuerdo con las conclusiones de la anterior Mesa de Trabajo, determinarán la Cuota de IVA Repercutido por Euro:

Tipo 21% IVA Repercutido: $21 / 121 = 0,17355$ para las Bases imponible afectas al 21%;
Tipo 10% IVA Repercutido: $10 / 110 = 0,090909$, para las bases imponible al 10% y
Tipo 4% IVA Repercutido: $4 / 104 = 0,03846$ para las bases imponible al 4%.

Estos coeficientes se han de aplicar para todo cobro que esté relacionado con el IVA Repercutido que previamente se habrá Devengado a través de la Factura Emitida, se ha de tener presente el Recargo de Equivalencia.

Este sistema integral del IVA Repercutido cobrado, IVA Soportado pagado, tendrá los siguientes Registros:

- (1) IVA Repercutido Devengado
- (2) IVA Repercutido cobrado
- (3) IVA Soportado Devengado
- (4) IVA Soportado Pagado

La Propuesta actual mantiene el Criterio del Devengo, para todas las facturas emitidas y recibidas, tendremos el siguiente planteamiento, puesto que el límite es el 31 de Diciembre del año siguiente a la emisión de la factura:

Sistema propuesto:

(2) + IVA Repercutido Cobrado en el periodo
(4) – IVA Soportado Cobrado en el periodo

(=) IVA a Liquidar

(1) IVA Repercutido Devengado (Informativo)
(3) IVA Soportado Devengado (Informativo)

Los Puntos (1) y (3) no tienen problema alguno, pues corresponde exactamente a la actualidad, el problema reside en el control y contabilización de los Puntos (2) y (4).

Es indudable que las facturas emitidas se han de contabilizar (Punto 1) y que se puede obtener un Listado de las mismas de fecha a fecha a fin de determinar la liquidación mensual o trimestral, según corresponda, de las facturas emitidas devengadas.

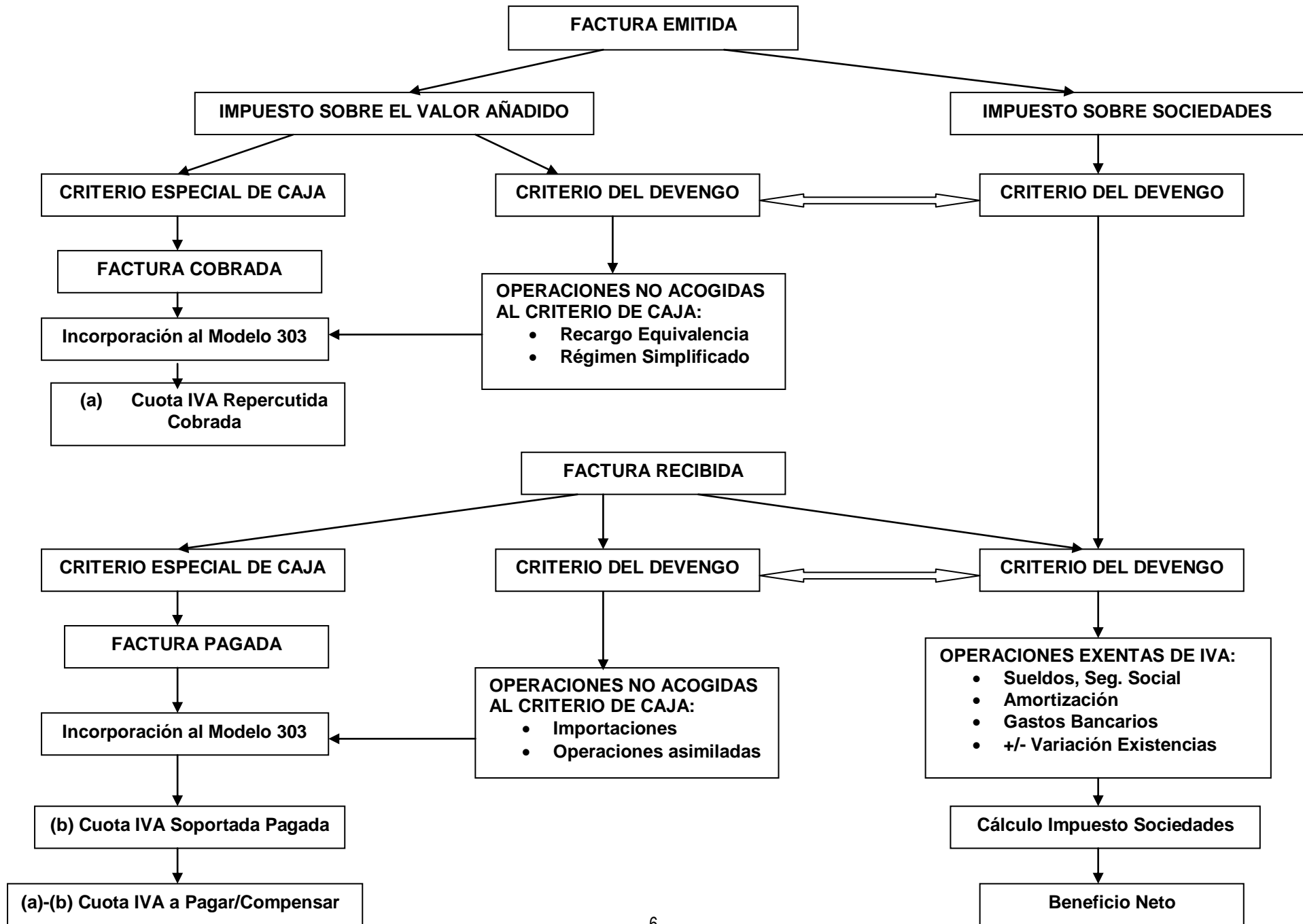
El programa contable ha de contemplar y ligar cada factura devengada con los cobros que se puedan realizar, ya que dependiendo de la situación de cada cliente, las condiciones no serán las que rijan en la factura sino de la situación económica del cliente, pudiendo coincidir o no con el vencimiento, y/o con el importe.

A efectos de controlar las Facturas Recibidas pagadas y pendientes de pago, se podrá utilizar la misma rutina que para los cobros

Tipo 21% IVA Soportado: $21 / 121 = 0,17355$ para las Bases imponible afectas al 21%;
Tipo 10% IVA Soportado: $10 / 110 = 0,090909$, para las bases imponible al 10% y
Tipo 4% IVA Soportado: $4 / 104 = 0,03846$ para las bases imponible al 4%.

Estos coeficientes se han de aplicar para todo pago que esté relacionado con el IVA Soportado que previamente se habrá Devengado a través de la Factura Soportada.

<><><><><><>



A continuación desarrollaremos un ejemplo compuesto por dos ejercicios consecutivos y para su contabilización, partiremos de una Empresa de nueva constitución, contabilizando simultáneamente el Criterio del Devengo y el de Caja. El ejercicio se centrará única y exclusivamente al análisis del IVA, simplificando al máximo los demás conceptos, como es la constitución de la empresa.

:

Ambos criterios se han de Fusionar con el fin de que los saldos Devengados sean los correctos, lo cual produce una redistribución de los conceptos, teniendo en cuenta que el límite del Criterio de Caja es precisamente el Criterio del Devengo.

Utilizaremos unas cuentas no previstas en el Plan General Contable:

Cuentas Utilizadas

4720 IVA Soportado Devengado
4722 IVA Soportado a Liquidar
4723 IVA Soportado pagado
4750 IVA a Pagar
4770 IVA Repercutido Devengado
4772 IVA Repercutido a Liquidar
4773 IVA Repercutido a Cobrar

Ver asientos en páginas 15 y 16.

Cuenta 4720 IVA Soportado Devengado

Cargo: Por la cuota reflejada en la factura

Abono: Por cancelación periódica (mensual o trimestral) con cargo a la Cuenta 4722 IVA Soportado a Liquidar.

Cuenta 4722 IVA Soportado a Liquidar

Cargo: Actualización saldo con Abono a la cuenta 4720 IVA Soportado Devengado

Abono: Al realizar el pago de la Factura al proveedor, con cargo a la Cuenta 4723 IVA Soportado Pagado

Cuenta 4723 IVA Soportado pagado

Cargo: Al realizar el pago de la Factura del proveedor, con abono a la cuenta 4722 IVA Soportado a Liquidar

Abono: A la Liquidación del IVA a la Hacienda Pública, con cargo a la cuenta 4750 IVA A Pagar

Cuenta 4750 IVA a Pagar

Abono: Por las liquidaciones de IVA, con cargo a la Cuenta 4773 IVA Repercutido Cobrado.

Cargo: Por las liquidaciones de IVA, con abono a la Cuenta 4723 IVA Soportado Pagado, y abono cuenta 572 por el pago realizado.

Cuenta 4770 IVA Repercutido Devengado

Abono: Por la cuota reflejada en la factura emitida.

Cargo: Por la cancelación periódica (mensual o trimestral) con abono a la cuenta 4772 IVA Repercutido a Liquidar.

Cuenta 4772 IVA Repercutido a Liquidar

Abono: Actualización del saldo con cargo a la cuenta 4770 IVA Repercutido Devengado.

Cargo: Al realizar el Cobro de la Factura del cliente con Abono a la cuenta 4773 IVA Repercutido Cobrado...

Cuenta 4773 IVA Repercutido Cobrado

Abono: Al realizar el cobro de la Factura del cliente, con cargo a la cuenta 4773 IVA Repercutido a Liquidar.

Cargo: A la Liquidación del IVA a la Hacienda Pública, con abono a la cuenta 4750 IVA a Pagar..

(1) Ejercicio, periodo "n"

Saldo Inicial:

Activo:	Pasivo
(572) Bancos.....10.000.....	(100) Capital.....10.000

(2)

Facturación:

(2.1) Movimientos:

Cientes (430),,,,,,,,,,726	
.....a.....Ventas.....(7000).....600	
.....a.....IVA Repercutido..(4770).....126	
Vencimiento1: 242,00;	Cuota: $242 * 0,17355 = 42,00$
Vencimiento2: 242,00;	Cuota: $242 * 0,17355 = 42,00$
Vencimiento3: <u>242,00;</u>	Cuota: $242 * 0,17355 = 42,00$
726,00	126,00

Informáticamente la factura emitida debe controlar los 3 vencimientos y el importe total, puesto que en la realidad se ignora si verdaderamente se cobrará en 3 vencimientos, únicamente será cierto si son efectos negociados o pagarés.

(2.2) Factura emitida a un Centro Oficial:

Cientes (430).....363	
.....a.....Ventas.....(7000).....300	
.....a.....IVA Repercutido (4770).....63	
Vencimiento ¿?: 363, Cuota: $363 * 0,17355 = 63$	

(2.3) Contabilización de las facturas Recibidas:

Compras (600)100	
IVA Soportado (4720)..21	
.....a.....Proveedores.....(400).....121	

(2.4) Cobro Vencimiento1 por importe de 242

242 (572) Bancos	
.....a.....Clientes.....(430),,,,,,,,,,242	

(2.5) Simultáneamente se tiene que hacer el asiento del IVA cobrado

42 (4772) IVA Repercutido a Liquidar	
.....a.....IVA Repercutido Cobrado...(4773)...42	

(3) Resumen de la Situación:

(3.1) Listado de las Facturas Emitidas (Criterio del Devengo):

Cliente.....	Importe.....	Base imponible....	Cuota
430xxx.....	726.....	600.....	126
430xxx.....	363.....	<u>300</u>	<u>63</u>
.....	Totales.....	900.....	189

(3.2) Listado de las Facturas emitidas Cobradas:

Núm. Fra.	Cliente.....	Importe.....	Base imponible....	Cuota
01	430x1.....	242.....	200.....	42

(3.3) Listado de las Facturas Recibidas (Criterio del Devengo)

Proveedor..	Importe.....	Base imponible....	Cuota
400aaa.....	121.....	100.....	21

(4) Balance de Saldos antes de la Autoliquidación del IVA

(4.1).....Saldo Deudor...Saldo Acreedor

100 Capital.....	10.000
400 Proveedores.....	121
4300 Clientes.....	847
4720 IVA Soportado.....	21
4770 IVA Repercutido Dev.....	189
4772 IVA Repercutido a Liquidar.....	42
4773 IVA Repercutido a Cobrado.....	42
572 Bancos.....	10.242
600 Compras.....	100
700 Ventas.....	900
Totales.....	11.252.....11.252

(4.2) Balance antes de la Liquidación del IVA (estructura de Balance)

Activo.....	Pasivo
4300 Clientes.....847	100 Capital.....10.000
4720 IVA Soportado.....21	400 Proveedores.....,121
4772 IVA Reperc. A Liquidar.....42	4770 IVA Repercutido.....189
572 Bancos.....10.242	4773 IVA Rep.Cobrado.....42
600 Compras.....100	700 Ventas.....900
.....Totales.....11.252.....11.252

(5) Modelo a definir por la Administración:

(5.1) Auto-liquidación del periodo

IVA REPERCUTIDO:	
.....	Base imponible.....Cuota
Cobros periodo.....	200.....42
.....IVA Repercutido Liquidable.....	42
A deducir: IVA SOPORTADO PAGADO	
IVA Soportado.....	0
.....IVA a Pagar.....	42

Facturas Emitidas Devengadas.....	900.....189
Facturas Recibidas Devengadas.....	100.....21

(5.2) Asientos Contables, autoliquidación:

(4773) IVA Repercutido Cobrado.....42
.....a.....IVA A Pagar.....(4750).....42

(5.3) Actualización Saldo IVA Repercutido Devengado:

IVA Repercutido Devengado...(4770)...42
.....a.....IVA Repercutido a Liquidar...(4772)...42

(5.4)

Listado Facturas Emitidas Devengadas del periodo “n”:

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	726	600	126
002	430x2 Efgh	363	<u>300</u>	<u>63</u>
			900	189

NOTA.- Las Facturas Emitidas Devengadas han de estar ligadas informáticamente a una tabla auxiliar que controle los cobros que se vayan realizando, ya que existen situaciones que no corresponden a unos importes y fechas determinadas, así como agrupación de facturas o pagos a cuenta según disponibilidades del cliente.

(5.5)

Listado de Facturas Emitidas Cobradas del periodo “n”

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	242	200	42

(5.6)

Listado de Facturas Emitidas Pendientes de Cobro del periodo “n”

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001.....	430x1 Abcd.....	484.....	400.....	84
002.....	430x2 Efgh.....	363.....	<u>300</u>	<u>63</u>
.....	700	147

(5.7) Listado de las Facturas Recibidas (Criterio del Devengo)

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Proveedor.....</u>	<u>Importe.....</u>	<u>Base imponible....</u>	<u>Cuota</u>
001.....	400aaa.....	121.....	100.....	21

(6) Situación

Si hacemos un Balance de Saldos de estas operaciones, tenemos:

(6.1)	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
100 Capital		10.000
400 Proveedores		121
4300 Clientes	847	
4720 IVA Soportado Devengado	21	
4750 IVA a Pagar		42
4770 IVA Repercutido Devengado		147
572 Bancos	10.242	
600 Compras	100	
700 Ventas		900
Totales	11.210	11.210

(6.2) Balance – Periodo “n” después de la Liquidación IVA

Activo		Pasivo	
4300 Clientes	847	100 Capital	10.000
4720 IVA Soportado Deveng	21	400 Proveedores	121
572 Bancos	10.242	4750 IVA a Pagar	42
600 Compras	100	4770 IVA Rep.Devengado	147
		700 Ventas	900
Totales	11.210	Totales	11.210

A efectos del cierre del periodo (ejercicio), se determina que las Existencias fin del periodo es de 40 unidades.

(6.3) Regularización Existencias

Existencias (300)	40
a. Variación Existencias	(610) 40

(6.4) Determinación de los Resultados del periodo:

Pérdidas y Ganancias (129)	100
a. Compras	(600) 100

Ventas (700)	900
Variación Existencias (610)	40
a. Pérdidas y Ganancias (129)	940

(6.5) Balance de Situación- Periodo “n”:

Activo		Pasivo	
300 Existencias	40	100 Capital	10.000
4300 Clientes	847	129 Pérd.y Gananc	840
4720 IVA Soportado Deveng	21	400 Proveedores	121
572 Bancos	10.242	4750 IVA a Pagar	42
		4770 IVA Rep.Devengado	147
Totales	11.150	Totales	11.150

(6.6) Cuenta de Pérdidas y Ganancias – Periodo “n”:

Ventas (700).....	900
A deducir:	
Compras.....	100
(-) Existencias	-40.....-.....-60
..... Beneficio Neto	840

Se ha omitido el cálculo del impuesto sobre Sociedades por no corresponder a este tema de IVA.

(7)

Punto de partida del siguiente periodo:

(7.1) Balance de Situación- Periodo (n+1): Balance Inicial

Activo.....	Pasivo	
300 Existencias.....	40..... 100 Capital.....	10.000
4300 Clientes.....	847..... 129 Pérd.y Gananc.....	840
4720 IVA Soportado Deveng.....	21..... 400 Proveedores.....	121
572 Bancos.....	10.242..... 4750 IVA a Pagar.....	42
.....	4770 IVA Rep.Devengado.....	147
..... Totales	11.150	11.150

Para simplificar, supongamos que se producen los siguientes movimientos en el siguiente periodo:

(7.2) Pago IVA Ejercicio anterior:

IVA a Pagar.....(4750).....	42
.....a.....Bancos.....	42

(7.3) Distribución de los Resultados del ejercicio anterior:

Pérdidas y Ganancias (129).....	840
.....a.....Reservas (112).....	840

(7.4) Movimientos del periodo:

Clientes (430).....	968
.....a.....Ventas.....(7000).....	800
.....a.....IVA Repercutido..(4770).....	168

(7.5) Contabilización de las facturas Recibidas:

Compras (600)	400
IVA Soportado (4720)..	84
.....a.....Proveedores.....(400).....	484

(7.6) Listado de las Facturas Emitidas (Criterio del Devengo) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	726	600	126
002	430x2 EfgH	363	300	63
003	430x3 Klmn	968	<u>800</u>	<u>168</u>
			1.700	357

(7.7)

Listado de Facturas Emitidas Cobradas del periodo [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	242	200	42

(7.8)

Listado de Facturas Emitidas Pendientes de Cobro [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	484	400	84
002	430x2 Efgh	363	300	63
003	430x3 Klmn	968	800	168
			1.500	315

(7.9) Listado de las Facturas Recibidas (Criterio del Devengo) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Proveedor.....</u>	<u>Total Fra ..</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001.....	400aaa.....	121.....	100.....	21
002.....	400bbb.....	484.....	400.....	84
			500.....	105

(7.10) Se realiza el cobro del resto de la Factura 001:

(570) Bancos.....484
.....a.....Clientes (430xx1).....484

Seguidamente actualizaremos el IVA Repercutido del cobro de la Fra.001:

4772 IVA Repercutido a Liquidar...84
.....a.....IVA Repercutido Cobrado (4773).....84

(7.11) Se realiza el cobro de la Factura 002:

(570) Bancos.....363
.....a.....Clientes (430xx1).....363

Seguidamente actualizaremos el IVA Repercutido del cobro de la Fra.002:

(4772) IVA Repercutido a Liquidar..63
.....a.....IVA Repercutido Cobrado (4773).....63

(8)

Pago a Proveedores

(400) Proveedores121
.....a.....Bancos (572).....121

Simultáneamente se ha de hacer el asiento de actualización del IVA Soportado Devengado:

(4723) IVA Soportado Pagado.....21
.....a.....IVA Soportado a Liquidar.....(4722)...21

A efectos comparativos con el ejercicio anterior, determinamos un Balance de Saldos antes de la Autoliquidación del IVA:

(9) Situación:

Balance de saldos del periodo (n+1)

(9.1)	Saldo Deudor	Saldo Acreedor
100 Capital.....		10.000
112 Reservas.....		840
300 Existencias.....	40	
400 Proveedores.....		484
430 Clientes.....	968	
4720 IVA Soportado Devengado....	105	
4722 IVA Soportado Pagado.....	21	
4723 IVA Soportado a Liquidar.....		21
4770 IVA Repercutido Devengado.....		315
4772 IVA Reperc. a Liquidar.....	147	
4773 IVA Reperc. Cobrado.....		147
570 Bancos	10.926	
600 Compras	400	
700 Ventas.....		800
Totales.....	12.607.....	12.607

Mismos datos pero con estructura de Balance:

(9.2) Balance- Periodo (n+1) Antes de Autoliquidación del IVA:

Activo.....	Pasivo
430 Clientes.....968.....	100 Capital.....10.000
300 Existencias.....40.....	112 Reservas.....840
4720 IVA soportado.....105.....	400 Proveedores.....484
4722 IVA soportado Dev.....21.....	4723 IVA Soportado a Liquidar.....21
4772 IVA Reperc.a Liquidar.147.....	4770 IVA Reperc.Devengado.....315
572 Bancos.....10.926.....	4773 IVA Reperc. cobrado.....147
600 Compras.....400.....	700 Ventas.....800
..... Totales.....12.607..... 12.607

(10) Impreso a definir por la Administración

(10.1) Auto-liquidación del periodo (n+1)

IVA REPERCUTIDO:	
.....Base imponible.....	Cuota
Cobros periodo.....700.....	147
.....IVA Repercutido Liquidable.....	147
A deducir: IVA SOPORTADO	
IVA Soportado.....	21
..... IVA a Pagar.....	126

Facturas Emitidas Devengadas...800.....	168
Facturas Recibidas Devengadas..400.....	84

(10.2) Asientos Contables, autoliquidación:

(4773) IVA Repercutido Cobrado.....147
.....a.....IVA Soportado Pagado.....(4723).....21
.....a.....IVA A Pagar.....(4750)...126

(10.3) Actualización de las cuentas de IVA devengadas:

(4770) IVA Repercutido Devengado.....147
.....a.....IVA Reperc. a Liquidar.....(4772).....147

(4722) IVA Soportado a Liquidar.....21
.....a.....IVA Soportado Devengado..(4720).....21

Si hacemos un Balance de Saldos de estas operaciones, tenemos:

(11) Balance de sumas ejercicio (n+1)

(11.1).....Saldo Deudor.....Saldo Acreedor

100 Capital.....	10.000
112 Reservas.....	840
300 Existencias.....	40
400 Proveedores.....	484
430 Clientes.....	968
4720 IVA Soportado Devengado.....	84
4750 IVA a Pagar.....	126
4770 IVA Reperc. Devengado.....	168
570 Bancos.....	10.926
600 Compras.....	400
700 Ventas.....	800
Totales.....	12.418.....12.418

(11.2) Balance – Periodo (n+1) Después de la Autoliquidación del IVA:

Activo.....Pasivo

300 Existencias.....40.....	100 Capital.....10.000
430 Clientes.....968.....	112 Reservas.....840
4720 IVA soport.Deveng.....84.....	400 Proveedores.....484
572 Bancos.....10.926.....	4750 IVA a Pagar.....126
600 Compras.....400.....	4770 IVA Rep. Deveng.....168
.....	700 Ventas.....800
Totales.....12.418.....	12.418

(11.3) Regularización Existencias

Existencias (300).....50
.....a.....Variación Existencias....(610)....50

(11.4) Determinación de los Resultados del periodo:

Pérdidas y Ganancias (129).....	400
.....a.....Compras.....(600).....	400
Ventas (700).....	800
Variación Existencias (610).....	50
.....a.....Pérdidas y Ganancias (129)...	850

(12) Balance de Situación periodo (n+1):

(12.1)

Activo.....	Pasivo
300 Existencias.....90.....	100 Capital.....10.000
430 Clientes.....968.....	112 Reservas.....840
4720 IVA soport.Deveng.....84.....	129 Pérd.y Gananc.....450
572 Bancos.....10.926.....	400 Proveedores.....484
.....	4750 IVA a Pagar.....126
.....	4770 IVA Rep.Deveng.....168
..... Totales.....12.068..... 12.068

(12.2) Cuenta de Pérdidas y Ganancias periodo (n+1):

700 Ventas.....	800
A deducir:	
Compras.....	400
(-) Existencias.....	-50.....-350
..... Beneficio Neto.....	450

(13) Registros de Facturas

(13.1) Listado de las Facturas Emitidas (Criterio del Devengo) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	968	600	126
002	430x2 Efgh	363	300	63
003	430x3 Klmn	968	<u>800</u>	<u>168</u>
			1.700	357

(13.2) Listado de Facturas Emitidas Cobradas del periodo [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Clientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	430x1 Abcd	242	200	42
001	430x1 Abcd	726	400	84
002	430x2 Efgh	363	<u>300</u>	<u>63</u>
			900	189

NOTA.- El sistema informático ha de permitir la identificación de los cobros parciales de cada Factura, como por ejemplo la factura Núm. 001, que en principio estaba prevista en tres plazos y únicamente se ha realizado el primer plazo y se ha adelantado el tercer plazo, que no se podía prever.

(13.3) Listado de Facturas Emitidas Pendientes de Cobro [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Cientes</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
003	430x3 Klmn	968	<u>800</u>	<u>168</u>

(13.4) Listado de las Facturas Recibidas (Criterio del Devengo) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Proveedores.</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	400aaa	121	100	21
002	400bbb	484	<u>400</u>	<u>84</u>
		500.....	105

(13.5) Listado de las Facturas Recibidas Pagadas (Criterio de Caja) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Proveedores.</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
001	400aaa	121	100	21

(13.6) Listado de las Facturas Recibidas Pendientes de Pago (Criterio de Caja) [De la primera a la última]

<u>Núm. Fra.</u>	<u>Proveedores.</u>	<u>Total Fra.</u>	<u>Base imponible</u>	<u>Cuota</u>
2	400bbb	484	<u>400</u>	<u>84</u>

(14) RESUMEN DE ASIENTOS

Facturas Emitidas:

(430) Clientes			
	A	Ventas	(700)
	A	IVA Repercutido Devengado	(4770)

Cobro de las Facturas:

:

(4772) IVA Repercutido a Liquidar			
	A	IVA Repercutido Cobrado	(4773)

Simultáneamente, actualización del IVA Repercutido Devengado:

(4770) IVA Repercutido Devengado			
	A	IVA Repercutido a Liquidar	(4772)

Preparación de la Autoliquidación:

(4773) IVA Repercutido Cobrado			
	A	IVA a Pagar	(4750)

Facturas Recibidas:

(6??) Compras ó Gastos			
(4720) IVA Soportado Devengado			
	A	Proveedores/Acreedores	(400 ó 410)

Pago de las Facturas:

(4723) IVA Soportado Pagado
A IVA Soportado a Liquidar (4722)

Simultáneamente, actualización del IVA Soportado Devengado

(4722) IVA Soportado a Liquidar
A IVA Soportado Devengado (4720)

Preparación de la Autoliquidación:

(4750) IVA a Pagar
A IVA Soportado pagado (4723)

Pago de la Autoliquidación:

(4750) IVA a Pagar
A Bancos (572)

(16) REGISTROS A UTILIZAR

- Registro de Facturas Emitidas (Criterio del Devengo)
- Registro de Facturas Recibidas (Criterio del Devengo)
- Registro de Facturas Emitidas Cobradas
- Registro de Facturas Recibidas Pagadas

Pudiendo obtener, además los siguientes Listados:

- Listados de Facturas Emitidas Devengadas Pendientes de Cobrar
- Listados de Facturas Recibidas Devengadas Pendientes de Pago

Todos Registros podrían obtenerse de fecha a fecha, o bien, por periodos.

31/10/2013 – Segur de Calafell (Tarragona)

ANEXO: Cuentas de Mayor

1000 Capital Social

		1	10.000
--	--	---	--------

1120 Reservas

		7.8	840
--	--	-----	-----

1290 Pérdidas y Ganancias

6.4	100	6.4	940
			840
7.3	840		840
	840		840
11.4	400	11.4	850
			450

3000 Existencias

6.3	40		
11.3	50		
	90		

4000 Proveedores

8		2.3	121
			121
	121	7.5	484
	121		605
			484

4300 Clientes

2.1	726	2.4	242
2.2	363		
	1.089		242
7.4	847	7.10	484
	968		363
	1.815	7.11	847
	968		

4720 IVA Soportado Devengado

2.3	21		
	21		
7.5	84	10.3	21
	105		21
	84		

4722 IVA Soportado a Liquidar

10.3	21	8	21
------	----	---	----

4723 IVA Soportado Pagado

8	21	10.2	21
---	----	------	----

4750 IVA a Pagar

7.2	42	5.2	42
			10.2
	42		168
			126

4770 IVA Repercutido Devengado

5.3	42	2.1	126
		2.2	63
	42		189
10.3	147	7.4	147
			168
	147		315
			168

4772 IVA Repercutido a Liquidar

2.5	42	5.3	42
7.10	84	10.3	147
	63		147
7.11	147		

4773 IVA Repercutido Cobrado

5.2	42	2.5	42
		7.10	84
10.2	147	7.11	63
	147		147

5720 Bancos

1	10.000		
2.4	242		
	10.242		
7.10	484	7.2	42
7.11	363	8	121
	11.089		163
	10.926		

6000 Compras

2.3	100	6.4	100
7.5	400	11.4	400

6100 Variación Existencias

6.4	40	6.3	40
11.4	50	11.3	50

7000 Ventas

6.4	900	2.1	600
		2.2	300
	900		900
11.4	800	7.4	800

LEY 14/2013, de 27 de Septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

(Artículos que afectan a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido)

TÍTULO II

Apoyos fiscales y en materia de Seguridad Social a los emprendedores

Artículo 23. Régimen especial del criterio de caja.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, queda modificada en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el apartado Uno del artículo 120, que queda redactado de la siguiente forma:

«Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

- 1.º Régimen simplificado.
- 2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- 3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- 4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- 5.º Régimen especial de las agencias de viajes.
- 6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.
- 7.º Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.
- 8.º Régimen especial del grupo de entidades.
- 9.º Régimen especial del criterio de caja.»

Dos. Se introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX, con la siguiente redacción:

«CAPÍTULO X

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 163 decies. Requisitos subjetivos de aplicación.

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Dos. Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

Tres. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

Cuatro. **A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.**

Cinco. Quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente.

Artículo 163 undecies. Condiciones para la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente. La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

Artículo 163 duodecies. Requisitos objetivos de aplicación.

Uno. El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 163 decies a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

El régimen especial del criterio de caja se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo.

Dos. Quedan excluidas del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.

b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.

c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de esta Ley.

e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

f) Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1.º y 12 de esta Ley.

Artículo 163 terdecies. Contenido del régimen especial del criterio de caja.

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o **si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.**

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

Artículo 163 quaterdecies. Efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de caja.

La renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior.

Artículo 163 quinquiesdecies. Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Uno. El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Dos. La modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.

Artículo 163 sexiesdecies. Efectos del auto de declaración del concurso.

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:

a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha;

b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha;

c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya

sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.»

Artículo 24. Régimen especial de devengo del Impuesto General Indirecto Canario por criterio de caja.

Con efectos desde el día 1 de enero de 2014, se introduce un nuevo Capítulo IX en el Título III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con la siguiente redacción:

«CAPÍTULO IX

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 58 nonies. Requisitos subjetivos de aplicación.

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Dos. Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

Tres. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

Cuatro. A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto General Indirecto Canario, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

Cinco. Quedarán excluidos del régimen del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente por el Gobierno de Canarias.

Artículo 58 decies. Condiciones para la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente por el Gobierno de Canarias. La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan por el Gobierno de Canarias. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

Artículo 58 undecies. Requisitos objetivos de aplicación.

Uno. El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 58 nonies a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

El régimen especial del criterio de caja se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo.

Dos. Quedan excluidas del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

- a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura y ganadería, del oro de inversión y del grupo de entidades.

- b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 11, 12 y 13 de esta Ley.
- c) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con el apartado 2.º del número 1 del artículo 19 de esta Ley.
- d) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

Artículo 58 duodecies. Contenido del régimen especial del criterio de caja.

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título II de esta Ley, con las siguientes particularidades:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

- b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

- c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente por el Gobierno de Canarias se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

Artículo 58 terdecies. Efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de caja.

La renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior.

Artículo 58 quaterdecies. Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Uno. El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Reglamentariamente por el Gobierno de Canarias se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Dos. La modificación de la base imponible a que se refiere el número 7 del artículo 22 de esta Ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.

Artículo 58 quinquiesdecies. Efectos del auto de declaración del concurso.

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:

- a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha;
- b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 58 duodecies.Tres, letra a), en dicha fecha;
- c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 58 duodecies.Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente por el Gobierno de Canarias, correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.»

=0=0=0=0=0=

MODIFICACION REGLAMENTO LEY DEL IVA

Se añade un capítulo VIII en el título VIII, con la siguiente redacción:

«CAPÍTULO VIII

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 61 septies. Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja.

1. La opción a que se refiere el artículo 163 undecies de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen.

2. La opción deberá referirse a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas del régimen especial conforme a lo establecido en el apartado dos del artículo 163 duodécimos de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 octies. *Renuncia a la aplicación del régimen especial del criterio de caja.*

La renuncia al régimen especial se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Artículo 61 nonies. *Exclusión del régimen especial del criterio de caja.*

Los sujetos pasivos que hayan optado por la aplicación de este régimen especial quedarán excluidos del mismo cuando su volumen de operaciones durante el año natural haya superado los 2.000.000 euros.

Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural, dicho importe se elevará al año.

Quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

La exclusión producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma. Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen especial en los términos señalados en el artículo 61 septies de este Reglamento.

Artículo 61 decies. *Obligaciones registrales específicas.*

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas a que se refiere el artículo 63 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

2.º Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

2. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

2.º Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Artículo 61 undecies. *Obligaciones específicas de facturación.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de "régimen especial del criterio de caja".

2. A efectos de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, la expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja deberá producirse en el momento de su realización, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.»

Veintidós. Se modifican los apartados 3, 4 y 6 del artículo 63, que quedan redactados como sigue:

«3. En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas expedidas y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria y si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento.

4. La anotación individualizada de las facturas a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o periodo en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, los números inicial y final de las mismas y si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural.

c) Que a las operaciones documentadas en ellas les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.»

.../...

«6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, consignando el número, fecha de expedición, identificación del proveedor, base imponible, tipo impositivo y cuota.»

Veintitrés. Se modifican los apartados 4 y 5 del artículo 64, que quedan redactados como sigue:

«4. En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente. Se consignarán su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria y si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento.

En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

Igualmente, en el caso de las facturas o, en su caso, de los justificantes contables a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

5. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible, la cuota impositiva global y si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.»

Veinticuatro. Se incluye un nuevo apartado 5 en el artículo 69, que queda redactado como sigue:

«5. Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.»

Veinticinco. Se modifican los apartados 4 y siguientes del artículo 71, que quedan redactados como sigue:

«4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática.

5. En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponible anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

En este caso, cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

6. La declaración-liquidación, con la salvedad prevista en el apartado anterior, será única para cada empresario o profesional, sin perjuicio de lo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en atención a las características de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto, y de lo previsto en la disposición adicional quinta de este Reglamento.

No obstante, el órgano competente de la Administración tributaria podrá autorizar la presentación conjunta, en un sólo documento, de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan.

Las autorizaciones otorgadas podrán revocarse en cualquier momento.

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto no estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado.

8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

1.º Las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las entregas de medios de transporte nuevos que efectúen con destino a otro Estado miembro.

2.º Quienes efectúen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos sujetos al Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13, número 2.º de la Ley del Impuesto.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes distintos de los medios de transporte nuevos que estén sujetas al Impuesto, así como cuando se reputen empresarios o profesionales de acuerdo con lo dispuesto por el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

5.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando realicen entregas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria, sujetas y no exentas del Impuesto, por las cuales están obligados a efectuar la liquidación y el pago del mismo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129, apartado uno, segundo párrafo de la Ley del Impuesto.

6.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando soliciten de la Hacienda Pública el reintegro de las cuotas que hubiesen reembolsado a viajeros, correspondientes a entregas de bienes exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21, número 2.º de su Ley reguladora, así como cuando realicen operaciones en relación con las cuales hayan efectuado la renuncia a la aplicación de la exención contemplada en el artículo 20, apartado dos de la Ley del Impuesto y en el artículo 8, apartado 1 de este Reglamento.

7.º Cualesquiera otras personas o entidades para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

9. La Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones-liquidaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos a que se refiere el párrafo anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

1.º Campañas de información y difusión.

2.º Asistencia en la realización de declaraciones-liquidaciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

3.º Remisión de declaraciones-liquidaciones a la Administración tributaria.

4.º Subsanación de defectos, previa autorización de los sujetos pasivos.

5.º Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los sujetos pasivos.

La Administración Tributaria proporcionará la asistencia necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los sujetos pasivos.

Mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones-liquidaciones, declaración-resumen anual o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.»

Veintiséis. Se modifica el apartado 3 del artículo 75, que queda redactado como sigue:

«3. Las liquidaciones provisionales de oficio determinarán la deuda tributaria estimada que debería haber autoliquidado el sujeto pasivo, abriéndose, en su caso, el correspondiente expediente sancionador de acuerdo con lo previsto en el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.»

Veintisiete. Se suprimen las referencias a «documento sustitutivo» o «documentos sustitutivos» recogidas en los siguientes preceptos del Reglamento del Impuesto: el párrafo 4.º de la letra a) del artículo 51, el párrafo 4.º de la letra b) del artículo 51, primer párrafo del apartado 1 del artículo 63, apartado 2 del artículo 69 y letra b) del apartado 1 de la disposición adicional sexta

Bibliografía:

LEY 14/2013, de 27 de Septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización

(Artículos que afectan a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido)

<><><><><><><><>