

TEMA 10: PROBLEMÁTICA CONTABLE QUE PLANTEAN LOS IMPUESTOS.

1. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA.	1
1.1. IVA deducible.	1
1.2. Cuotas no deducibles (IVA no deducible).	2
1.3. Devengo del impuesto.	2
1.4. Modificación de la base imponible.	3
1.5. El derecho a deducir.	4

1. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA.

El IVA. es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava las siguientes operaciones (art. 1 LIVA):

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones.

El IVA se exige en todas y cada una de las fases del proceso de distribución de bienes y servicios (generalidad), con absoluta neutralidad en el mecanismo de formación del coste empresarial.

El empresario ejercita su actividad económica adquiriendo bienes y servicios y vendiendo los productos por él fabricados. Cuando recibe los bienes y servicios su importe llevará el IVA (así se documentará en las correspondientes facturas) que él, como comprador, deberá soportar (**IVA SOPORTADO**). Al transmitir los bienes por él producidos, repercutirá el IVA correspondiente en el precio del producto, que deberá pagar su cliente o adquirente (**IVA REPERCUTIDO**).

1.1. IVA deducible.

Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las **operaciones gravadas** que realicen en el **interior del país** las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones (ART. 92 LIVA):

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios** efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.
- Importaciones** de bienes.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.**

El registro contable será:

6	Compras y gastos	Proveedores	40
2	Inmovilizado	Acreedores	41
472	Hacienda Pública, IVA soportado	Proveedores de inmovilizado LP/CP	173/523
		Efectos a pagar LP/CP	174/524
		Tesorería	57

1.2. Cuotas no deducibles (IVA no deducible).

No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos (art. 96 LIVA):

- a) Las **joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino**. A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el agua-marina, el ópalo y la turquesa.
- b) Los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección definidos en el artículo 136 de esta ley.
- c) Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- d) Los **espectáculos y servicios de carácter recreativo**.
- e) Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
- f) Los servicios de **desplazamiento o viajes, hostelería y restauración**, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

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 (norma de valoración 15ª del PGC).

6	Compras y gastos (precio adquisición + IVA no deducible)	Proveedores	40
		Acreedores	41
2	Inmovilizado	Proveedores de inmovilizado LP/CP	173/523
472	Hacienda Pública, IVA soportado (IVA deducible)	Efectos a pagar LP/CP	174/524
		Tesorería	57

1.3. Devengo del impuesto.

Como regla general, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 75 liva), cuando se realicen las prestaciones que constituyen el contenido de las operaciones sujetas a gravamen:

- a) Entregas de bienes → cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente.
- b) Prestaciones de servicios → cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- c) **Supuestos de autoconsumo** → cuando se **efectúen las operaciones** gravadas.

En el caso de una compra:

6	Compras y gastos	Proveedores	40
2	Inmovilizado	Acreedores	41
472	Hacienda Pública, IVA soportado	Tesorería	57

En el caso de una venta:

43	Clientes	Ventas e ingresos	7
44	Deudores	Cuentas de activo	...
		Hacienda Pública, IVA repercutido	477

Existen unas reglas especiales, así:

- a) Venta con pacto de reserva de dominio, arrendamiento-venta y arrendamiento con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante → cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente.
- b) **Comisión de venta** → cuando el comisionista actúe en nombre propio → en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.
- c) **Comisión de compra** → cuando el comisionista actúa en nombre propio → en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.
- d) **Operaciones de tracto sucesivo** → en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.
- e) **Pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible** → en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

407	Anticipo a proveedores	Tesorería	57
239	Anticipos para inmovilizaciones		
472	Hacienda pública, IVA soportado		
57	Tesorería	Anticipos de clientes	437
		Hacienda pública, IVA repercutido	477

1.4. Modificación de la base imponible.

La base imponible del IVA se podrá modificar en los siguientes supuestos (art. 80 LIVA), siendo necesario la expedición y envío de nueva factura o documento análogo en la que se rectifique, o en su caso se anule, la base y por tanto la cuota repercutida.

- a) **Devolución de envases y embalajes** → importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

40	Proveedores	Envases y embalajes a devolver a proveedores	406
		Hacienda pública, IVA soportado	472
436	Envases y embalajes a devolver por clientes	Clientes	43
477	Hacienda pública, IVA repercutido		

- b) **Descuentos y bonificaciones posteriores a la realización de la operación** → siempre que sean debidamente justificados.

1) Descuentos y bonificaciones que representan gastos para la empresa:

665	Descuentos sobre ventas por pronto pago	Clientes	43
669	Otros gastos financieros	Deudores	44
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	Créditos LP/CP por enajenación inmovilizado	253/543
709	Rappels sobre ventas		
477	Hacienda pública, IVA repercutido		

2) Descuentos y bonificaciones que representan ingresos para la empresa:

40	Proveedores	Devoluciones compras y operaciones similares	708
41	Acreedores	Rappels por compras	709
173/523	Proveedores de inmovilizado LP/CP	Descuentos sobre compras por pronto pago	765
174/524	Efectos a pagar LP/CP	Otros ingresos financieros	769
		Hacienda pública, IVA soportado	472

c) **Resolución de operaciones** → cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio:

- 1) Queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o
- 2) Se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

En caso de compras:

40	Proveedores	Compras y gastos	6
41	Acreedores	Inmovilizado	2
173/523	Proveedores de inmovilizado LP/CP	Hacienda pública, IVA soportado	472
174/524	Efectos a pagar LP/CP		

En caso de ventas:

7	Ventas e ingresos	Clientes	43
2	Inmovilizado	Deudores	44
477	Hacienda pública, IVA repercutido	Créditos LP/CP por enajenación inmovilizado	253/543

d) **Insolvencia del destinatario:**

477	Hacienda pública, IVA repercutido	Clientes	43
		Deudores	44

e) **Importe de la operación desconocido en el momento del devengo** → se procederá de la siguiente forma:

- 1) Se fijará provisionalmente el importe aplicando criterios fundados.
- 2) Se rectificará la base cuando dicho importe sea conocido.

1.5. El derecho a deducir.

El derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98 LIVA), si bien, sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho (art. Art. 97 LIVA).

Para ejercitar el derecho a la deducción, es preciso determinar la deuda tributaria periódicamente (mensual, trimestralmente) por diferencia entre el IVA devengado e IVA soportado en dicho espacio de tiempo:

a) Con resultado de cuota a pagar y posterior ingreso de la misma en el Tesoro:

477	Hacienda Pública, IVA repercutido	Hacienda Pública, IVA soportado Hacienda Pública, acreedor por IVA	472 4750
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	Tesorería	57

b) Con resultado de cuota a devolver:

477	Hacienda Pública, IVA repercutido	Hacienda Pública, IVA soportado	472
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA		

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido 5 años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso (ART. 99 LIVA).

477	Hacienda Pública, IVA repercutido	Hacienda Pública, IVA soportado Hacienda Pública, deudor por IVA	472 4700
-----	-----------------------------------	---	-------------

El sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor., Sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

57	Tesorería	Hacienda Pública, deudor por IVA	4700
----	-----------	----------------------------------	------