

UNIDAD 9: IMPUESTOS

1. NORMATIVA APLICABLE.

El Plan General de Contabilidad ("PGC") regula la contabilidad de los impuestos en:

-Norma de registro y valoración 13, Impuesto sobre beneficios ("NRV 13")

-Norma de registro y valoración 12, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros impuestos indirectos ("NRV 12").

Las normas del Plan de PYMES tienen idéntico contenido (normas 15 y 14).

Existen criterios específicos para micropymes relativos al "impuesto sobre beneficios" (artículo 4.3.2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre). Estos criterios, que se exponen en el apartado 2.8 del tema, son de carácter voluntario.

En el ámbito de las normas internacionales de contabilidad, esta cuestión está regulada en la Norma Internacional de Contabilidad no 12, Impuesto sobre las ganancias ("NIC 12"). En marzo de 2009 se ha publicado un borrador de la nueva norma. No existe norma internacional que regule expresamente otros impuestos (IVA, o cualquier otro impuesto indirecto).

2. CONTABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

2.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA NRV 13.

La NRV 13 se aplica a aquellos impuestos directos, nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir del resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que le sean de aplicación.

2.2. CONCEPTO DE GASTO POR IMPUESTO CORRIENTE Y GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO.

Al contabilizar el gasto por impuesto se ha de distinguir dos componentes:

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

=

IMPUESTO CORRIENTE (El que corresponde a la liquidación del ejercicio)

+

IMPUESTO DIFERIDO (El asociado a activos o pasivos por impuesto diferido)

EJEMPLO

Por la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 1 la sociedad ha de pagar 1.200. La sociedad ha contabilizado en el ejercicio unas ventas que serán computables en la base imponible del ejercicio 2 y producirán una cuota de 300.

¿Cuál es el gasto por impuesto?

SOLUCIÓN

El gasto por impuesto de beneficios a reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias es de 1.500, que es la suma del impuesto corriente (1.200) y el impuesto diferido (300).

En la memoria se ha de desglosar los componentes corriente y diferido del gasto por impuesto (en el modelo abreviado no es necesario).

2.3. CONTABILIDAD DEL IMPUESTO CORRIENTE.

Cuentas

Las cuentas que intervienen en la contabilidad del impuesto corriente son:

- (6300) Impuesto corriente
- (475) Hacienda pública, acreedora por concepto fiscales
- (470) Hacienda pública, deudora por diversos conceptos
- (473) Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta

La cuenta (473) "Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta" se anula al contabilizar el impuesto sobre beneficios, reflejando que el importe de las retenciones y pagos a cuenta se aplican en la liquidación del impuesto al calcular el importe a pagar o a devolver .

Los activos y pasivos por impuesto corriente (es decir, "Hacienda Pública, acreedora", "Hacienda Pública, deudora") se presentan en las agrupaciones de activos y pasivo corriente.

EJEMPLO

En el ejercicio 1, una sociedad presenta el siguiente cálculo de la cuota a pagar:

Resultado contable antes de impuestos 1.000

-Ajustes por ingresos que tributan en ejercicio posterior (400)

Base imponible 600

Cuota Íntegra 180

-Deducciones (30)

Cuota líquida 150

-Retenciones 20

Cuota a pagar 130

¿Cuál es la anotación contable del impuesto corriente? (sólo el asiento de la parte corriente).

SOLUCIÓN

Durante el ejercicio, la empresa habrá registrado un activo por las retenciones y pagos fraccionados por 20. El coste total de la liquidación del ejercicio es de 150, importe que se corresponde con la cuota líquida, y que comprende lo pagado vía retenciones y pagos fraccionados, y la cuota a pagar o devolver.

Durante el ejercicio...

Anotaciones contables (solo parte corriente):

20 (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta a
(xxx) cuentas que correspondan... Xx

31-12-1

150 (6300) Impuesto corriente

a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta 20

a (475) Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales 130

2.4. CONCEPTO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO.

2.4.1. CONCEPTO Y TIPOS DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos constituyen mayores o menores pagos por impuestos al recuperar (liquidar) el valor contable de los activos y pasivos de la sociedad.

Tienen tres orígenes:

- Por bases imponibles pendientes de compensar (activo),
- Por créditos por deducciones pendientes de aplicar (activo),
- Por diferencias temporarias, que se definen como "diferencias entre el valor contable y fiscal de los activos y pasivos con incidencia en la carga fiscal futura". Pueden ser activos o pasivos.

Impuestos diferidos

Activos

- Créditos por pérdidas a compensar
- Derechos deducciones pendientes de aplicar
- Diferencias temporarias deducibles

Pasivos

- Diferencias temporarias imponibles

El valor fiscal de un activo o pasivo, o base fiscal, es el importe atribuido a un elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. En la NIC 12 se da un mayor desarrollo al término (véase anexo para profundizar en el concepto de base fiscal).

2.4.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

Las diferencias temporarias son de dos tipos:

- Diferencias temporarias deducibles: son activos que representan menores pagos por impuestos en liquidaciones futuras derivados de las diferencias entre valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

- Diferencias temporarias impositivas: Son pasivos que representan mayores cantidades a pagar en liquidaciones futuras derivadas de las diferencias entre valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

DEDUCIBLES

Las diferencias temporarias deducibles surgen:

a) Cuando el valor contable de los activos es menor que el fiscal.

Ejemplo: Un activo con una amortización contable superior a la fiscal.

b) Cuando el valor contable de los pasivos es mayor que el fiscal.

Ejemplo: La empresa ha contabilizado una provisión para riesgos no deducible (cuenta de pasivo).

Ejemplo diferencias temporarias deducibles con activos:

Se adquiere un inmovilizado por 100, que se amortiza contablemente en 20. La amortización fiscal es 5%.

Valor contable: 80; Valor fiscal: 95 ---- Diferencia temporaria: +15

La sociedad va a tener reducciones de las bases impositivas futuras del impuesto por importe de 15.

Ejemplo diferencias temporarias deducibles con pasivos:

Una sociedad ha dotado una provisión de responsabilidades de 100 que no es deducible hasta que el pago de la misma se materialice.

Valor contable: 100; Valor fiscal: 0 --- Diferencia temporaria: +100

Cuando se cancele el pasivo, surge una reducción de la base impositiva de 100.

IMPOSITIVAS

Las diferencias temporarias impositivas surgen:

a) Cuando el valor contable de un activo es mayor que el fiscal.

Ejemplo: Un activo amortizado íntegramente a efectos fiscales (libertad de amortización), pero que en contabilidad sólo se ha amortizado una parte.

b) Cuando el valor contable de un pasivo es menor que el fiscal.

Ejemplo: La empresa ha emitido una obligación convertible, que contabiliza como título compuesto (asignando parte del valor del título a una partida de pasivo deuda y otra parte a una partida de patrimonio). Fiscalmente, toda la obligación se considera pasivo.

Ejemplo diferencias temporarias imponibles con activos:

Se adquiere un inmovilizado por 100, que se amortiza contablemente en 20. En la liquidación fiscal se amortiza el importe íntegro mediante libertad de amortización.

Valor contable: 80; Valor fiscal: 0 ---- Diferencia temporaria: - 80

A medida que recupere el valor del activo, se producirán bases imponibles de 80.

Ejemplo diferencias temporarias imponibles con pasivos:

Una sociedad ha emitido una obligación convertible por la que recibe 100, siendo su valor de reembolso de 100, o un número fijo de acciones de la sociedad. La sociedad contabiliza la emisión como un título compuesto, reconociendo un pasivo por 90 y un título de patrimonio por 10. Fiscalmente, el importe de la deuda se valora a 100. Durante la vida de la obligación, se incrementa el valor contable de la deuda hasta que en la fecha de reembolso alcance un valor de 100.

Valor contable inicial: 90; Valor fiscal: 100 --- Diferencia temporaria deducible:- 10

A medida que se incrementa el valor contable del pasivo, se producirán bases imponibles de 10.

IDENTIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Una forma de identificar las diferencias temporarias es a través de los ajustes que se realizan para el cálculo de la base imponible.

Los ajustes al cálculo de la base imponible que revierten en ejercicios futuros (es decir, lo que se denominaba en la normativa anterior "diferencias temporales") surgen por diferencias en la imputación contable y fiscal de los gastos que van a revertir, lo que, necesariamente también produce una diferencia entre los activos y pasivos fiscales.

Ejemplo: Una sociedad adquiere un inmovilizado por 500, que amortiza en 120. Fiscalmente solo es deducible un importe de 100. La sociedad obtiene en el ejercicio un resultado antes de impuestos de 80.

El cálculo de la base imponible es:

Resultado antes de impuestos:80
Ajuste temporal amortización:+20
Base imponible 100

Existe una diferencia temporal de 20, y por tanto, también una diferencia temporaria: el inmovilizado tiene un valor contable de 380 y una base fiscal de 400

Por ello, la identificación de diferencias temporarias puede partir de un análisis de los ajustes que se hacen para el cálculo de la base imponible.

No obstante, el concepto de diferencia temporaria es más amplio que el de diferencias temporales, y puede haber determinadas situaciones en las que surgen diferencias temporarias con un origen distinto.

Por ello, un proceso de identificación de diferencias temporarias debe incluir una fase en la que se revise si existen activos o pasivos fiscales distintos de los que tienen su origen en las diferencias temporales.

2.5. CONTABILIDAD DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO.

Cuentas

Las cuentas que se utilizan para contabilizar el impuesto diferido son:

- Activos por impuestos diferidos:

4740 Activos por diferencias temporarias deducibles

4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

4745 Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio

- Pasivos por impuestos diferidos:

479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles

- Gasto por impuesto

(6301) Impuesto diferido

Valoración

Los activos y pasivos por impuestos diferido se valoran según los tipos de gravamen esperados en el momento de la reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar el activo o pasivo. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

Presentación en el balance

En balance las cuentas de activos por impuestos diferidos se recogen en una partida específica (activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos), dentro de la agrupación Activo no corriente, con independencia de su vencimiento.

EJEMPLO

La empresa UNA ha tenido un beneficio antes de impuestos de 2.000.

La única diferencia entre el resultado contable y la base imponible se deriva de un activo adquirido al inicio del ejercicio con un coste de 1.000 que se ha amortizado en 600 y fiscalmente sólo son deducibles 200.

El tipo impositivo: 30% (en el ejercicio y ejercicios futuros) Las deducciones del ejercicio son 50. Retenciones: 10

La sociedad reconoce todos los activos y pasivos fiscales Se pide:

- a) Cálculo de la cuota a pagar (o a devolver)
- b) Contabilizar el impuesto sobre beneficios
- c) Indicar el importe del impuesto sobre beneficios y la descomposición entre los importes corrientes y diferidos de la memoria.

SOLUCIÓN

- a) Cálculo de la cuota a pagar

Resultado antes de impuestos	2.000
Ajuste + amortización	+400
Base Imponible	2.400
Cuota íntegra (al 30%)	720
Deducciones	-50
Cuota líquida	670
Retenciones	-10

A pagar 660

- b) Contabilización del impuesto sobre beneficios

Al contabilizar el impuesto corriente se deberá reconocer un gasto corriente de 670, que es el importe total de pagos corrientes por la liquidación del ejercicio.

Al contabilizar el impuesto diferido se deberá reconocer una diferencia temporaria deducible por importe de 400 (valor contable del inmovilizado 400, valor fiscal 800). El valor de la diferencia, al tipo que se espera que revierta (30%), es de 120 (0,3 x 400).

Anotaciones contables

31-12-1

670 (6300) Impuesto corriente

a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta 10

a (475) Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales 660

31-12-1

120 (4740) Activo por diferencias temporarias deducibles a

(6301) Impuesto diferido 120

c) El saldo de la partida de impuesto de beneficios es de 550, siendo sus componentes:

- Impuesto corriente: 670

- Impuesto diferido: -120

2.6. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO.**ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO**

La compensación de los activos por impuestos diferidos está condicionada a que la empresa obtenga bases imponibles que permitan aplicar los mismos.

Regla general

Conforme a la NRV 13 un activo por impuesto diferido (ya sea una base imponible negativa, unas deducciones pendientes de aplicar, o diferencias temporarias deducibles) sólo se reconoce en la medida en que sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos

EJEMPLO

Una sociedad ha tenido un resultado negativo de 1.000. No existen ajustes entre el resultado contable y la base imponible. El tipo impositivo es del 30% y no existen deducciones ni retenciones y pagos a cuenta.

¿Cuál es el reflejo contable de la operación?

SOLUCIÓN

Si la empresa considera probable la compensación, realizará la anotación siguiente:

300 (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio a

(6301) Impuesto diferido 300

Si no se considerara probable, no se recogería anotación por el impuesto. La pérdida después de impuestos sería de 1.000.

La norma no desarrolla qué se entiende por probable. Acudiendo a los criterios que recogen las Resoluciones del ICAC en el marco del Plan General de Contabilidad anterior (que se han de considerar vigentes en lo que no se oponga a los criterios del Plan u otra normativa) y a la NIC 12, se considera que se cumple el requisito de probabilidad si:

- Existen pasivos por impuestos diferidos con el mismo vencimiento, o
- la base imponible negativa se corresponde con un hecho no habitual cuyas causas han desaparecido.

EJEMPLO

Una sociedad en el sector del acero ha tenido pérdidas fiscales en los 3 últimos ejercicios debido a la competencia de acerías asiáticas que venden a precios por debajo del coste de producción. ¿Puede reconocer el crédito por pérdidas a compensar?

SOLUCIÓN

La existencia de pérdidas continuadas derivadas de las operaciones de explotación, y cuyas causas no han desaparecido, parece indicar que no se puede considerar probable la existencia de ganancias futuras.

Excepciones a los criterios generales de reconocimiento

La norma recoge dos excepciones a la regla general de reconocimiento de activos por diferencias temporarias deducibles:

1) Diferencias temporarias deducibles en el reconocimiento inicial de un elemento en una transacción que no es una combinación de negocios y que no ha afectado a la base imponible ni al resultado contable. No se reconoce la diferencia temporaria.

2) Diferencias temporarias deducibles que hayan surgido por inversiones en dependientes, asociadas o negocios conjuntos. Solo se reconoce si se espera que dicha diferencia revierta en el futuro y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Regla general

Con carácter general se ha de recoger un pasivo por todas las diferencias temporarias imponibles.

Excepciones

Existen tres situaciones en la que no se registran las diferencias temporarias:

- 1) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. No se reconoce la diferencia temporaria imponible.
- 2) Diferencia temporaria imponible en el reconocimiento inicial de un elemento en una transacción que no es una combinación de negocios y que no han afectado a la base imponible ni al resultado contable. No se reconoce la diferencia temporaria.
- 3) Diferencias temporarias imponibles que hayan surgido por inversiones en dependientes, asociadas o negocios conjuntos. No se reconocen si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y, además, es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

EJEMPLO

Se adquiere una empresa mediante pago de tesorería de 7.000. En el momento de la compra, el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos es:

- Instalaciones técnicas: 5.000
- Deuda a largo plazo: 1.000

El valor fiscal de estos elementos coincide con el valor contable. El fondo de comercio no es deducible.

¿Cuál es la anotación contable para reflejar la adquisición, teniendo en cuenta el efecto impositivo?

SOLUCIÓN

La adquisición genera un fondo de comercio, que al no ser deducible lleva asociado una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta diferencia no se reconoce al tener su origen en el reconocimiento inicial del fondo de comercio.

Anotaciones contables

5.000 (212) Instalaciones técnicas

3.000 (204) Fondo de comercio

a

(171) Deudas a largo plazo 1.000

(57) Tesorería 7.000

2.7. IMPUESTOS DE LOS GASTOS E INGRESOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO.

El impuesto corriente y el impuesto diferido se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionan con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

A estos efectos el PGC define las cuentas:

-8300 Impuesto corriente

-8301 Impuesto diferido

Las principales transacciones que motivan el reconocimiento de estos gastos e ingresos en la memoria son:

- Subvenciones de capital,
- Ajustes en patrimonio de IIFF a VR con cambios en el PN
- Cobertura de flujos de efectivo.

Las empresas han de informar en la memoria del importe de gastos por este concepto reconocido directamente en patrimonio.

EJEMPLO

En el año 1 la sociedad adquiere unas acciones por importe de 1.000 que clasifica como AF a VR con cambios en el PN. Al final del ejercicio, el valor razonable de las acciones es de 1.500.

El tipo impositivo es del 30%. La plusvalía de estas acciones no tributa hasta que se reconoce en pérdidas y ganancias. ¿Cómo se refleja contablemente la operación?

SOLUCIÓN

En la fecha de la adquisición

1.000 (250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio a
(57) Tesorería 1.000

31-12-1, por la valoración de las acciones al valor razonable

500 (250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio a
(900) Beneficios en activos financieros a VR con cambios en el PN 500

31-12-1, por la contabilización de la diferencia temporaria imponible

150 (8301) Impuestos diferidos
a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles 150

31-12-1, por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio

500 (900) Beneficios en activos financieros a VR con cambios en el PN
a (8301) Impuestos diferidos 150
a (133) Ajustes por valoración activos financieros mantenidos para la venta 350

2.8. REGIMEN ESPECIAL DE MICROPYMES.

En el régimen especial de micropymes (artículo 4.3.2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre), de aplicación voluntaria para las empresas, el gasto por impuesto se ha de contabilizar en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al cierre del ejercicio (importe de las retenciones y pagos a cuenta más menos la cantidad a pagar o devolver).

EJEMPLO

En el ejercicio 1, una sociedad presenta el siguiente cálculo de la cuota a pagar:

Resultado contable antes de impuestos 2.400
Ajustes negativos por ingresos que tributan en ejercicio posterior (400)
Base imponible 2.000
Cuota íntegra (tipo 24%) 480
- Deducciones (80)
Cuota líquida 400
- Retenciones 100
Cuota a pagar 300

¿Cuál es la anotación contable del impuesto corriente en el caso de que se aplique el régimen de micropymes?

SOLUCIÓN

La empresa contabilizará el impuesto reconociendo como gasto el importe total que corresponda por la liquidación del ejercicio, es decir, el importe de la cuota líquida.

Anotaciones contables

100 (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta a
(xxx) cuentas que correspondan... xx

31-12-1

400 (630) Impuesto sobre beneficios
a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta 100
a (475) Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales 300

2.9. EJEMPLOS DE RECAPITULACIÓN.

EJEMPLO

La empresa DOS tiene al inicio del ejercicio 1:

- Unas deducciones pendientes de aplicar de 500.
- Una provisión de riesgos dotada en el ejercicio anterior por 200 no fue deducible, y por el que se recogió el correspondiente activo fiscal.

En el ejercicio 1 ha tenido un beneficio antes de impuestos 4.000. La única diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible es que la provisión es deducible en el ejercicio 2. El tipo es del 30% (del ejercicio y ejercicios futuros).

La sociedad aplica las deducciones generadas en el ejercicio anterior. La empresa ha tenido unas retenciones y pagos fraccionados de 300. La sociedad reconoce todos los activos y pasivos fiscales.

Se pide:

- a) Cálculo de la cuota a pagar (o a devolver)
- b) Contabilizar el impuesto sobre beneficios
- c) Indicar el impuesto sobre beneficios que figura en la memoria, y la descomposición entre los importes corrientes y diferidos de la memoria.

SOLUCIÓN

- a) Cálculo de la cuota a pagar

Resultado antes de impuestos	4.000
Ajuste negativo provisión deducible	-200
Base Imponible	3.800
Cuota íntegra (al 30%)	1.140
- Deducciones	-500
Cuota líquida	640
- Retenciones	-300

A pagar 340

- b) Contabilización del impuesto sobre beneficios

31-12-1

640 (6300) Impuesto corriente	
a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	300
a (475) Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	340

31-12-1

560 (6301) Impuesto diferido	a
(4742) Derechos deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	500
(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles	60

- c) El saldo de la partida de impuesto de beneficios es de 1.200, siendo sus componentes:
- Impuesto corriente: 640
 - Impuesto diferido: 560

EJEMPLO

La sociedad TRES tiene un resultado de 9.000.

Para calcular la base imponible la sociedad realiza un ajuste de 1.000 por un gasto contabilizado en el ejercicio anterior y que es deducible en el ejercicio.

La sociedad ha realizado ventas a plazos que suponen una renta de 2.000 que tributarán en el ejercicio siguiente.

Tipo impositivo del 30% (del ejercicio y de ejercicios futuros).

La sociedad ha tenido unas deducciones de 200, y unas retenciones y pagos a cuenta de 3.000.

La sociedad reconoce todos los activos y pasivos fiscales.

Se pide:

- a) Cálculo de la cuota a pagar (o a devolver)
- b) Contabilizar el impuesto sobre beneficios
- c) Indicar el impuesto sobre beneficios que figura en la memoria, y la descomposición entre los importes corrientes y diferidos de la memoria.

SOLUCIÓN

- a) Cálculo de la cuota a pagar

Resultado antes de impuestos	9.000
Ajuste negativo reversión (gasto deducible)	-1.000
Ajuste negativo del ejercicio (venta a plazos)	-2.000
Base Imponible	6.000
Cuota íntegra (al 30%)	1.800
- Deducciones	-200
Cuota líquida	1.600
- Retenciones	-3.000

A devolver 1.400

- b) Contabilización del impuesto sobre beneficios

31-12-1

1.600 (6300) Impuesto corriente
1.400 (470) Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos a
(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta 3.000

31-12-1

900 (6301) Impuesto diferido
a (4740) Activo por diferencias temporarias deducibles 300
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles 600

c) El saldo de la partida de impuesto de beneficios es de 2.500, siendo sus componentes:

- Impuesto corriente: 1.600
- Impuesto diferido: 900

3. CONTABILIDAD DEL IVA

Los principios aplicables en la contabilización del IVA (NRV 12 del PGC), son los que se detallan a continuación.

- El **IVA soportado** (el que surge en las compras) se reconoce o 1) en una cuenta de activo ("472 Hacienda pública, IVA soportado") 1) cuando es recuperable (cuando te lo puedes compensar con las cuotas de IVA repercutido cobrado en tus ventas, disminuyendo así el importe a ingresar en la Hacienda Pública), o 2) como mayor valor del precio de adquisición en las adquisiciones de bienes y servicios cuando no es recuperable (lo cual ocurre generalmente en el caso de que se trate de operaciones exentas del artículo 20.Uno LIVA).

- El **IVA repercutido** (el que surge en las ventas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, es decir, cuando te pagan y no cuando tú pagas), a diferencia del soportado, solo tiene una forma de registro: en la cuenta "477 Hacienda Pública, IVA repercutido". Si la operación estuviera exenta de acuerdo con el listado de actividades del artículo 20.Uno LIVA, directamente no se devenga el impuesto ni se incluye éste en el asiento.

La cuenta "472 Hacienda pública, IVA soportado" es de ACTIVO, nace por tanto por el debe, y representa el DERECHO a compensarla con la ira repercutido y por tanto a ingresar menos dinero en la HP.

En cambio, la cuenta "477 Hacienda Pública, IVA repercutido" es una cuenta de PASIVO, nace por el haber, y representa la OBLIGACIÓN de ingresar en la HP las cuotas de IVA repercutidas a los compradores de tus bienes y servicios.

Ambas cuentas van a morir al final de cada periodo de liquidación (mes o trimestre, incluso año, según nos indique el enunciado) contra las siguientes:

- **Hacienda Pública, acreedora por IVA (4750):** cuando el saldo de la cuenta (477) al final del periodo de liquidación excede del saldo de la (472), ya que en ese caso tienes que ingresar esa diferencia en la HP, motivo por el cual esta cuenta (4750) es una cuenta de PASIVO que representa la mencionada obligación.
- **Hacienda Pública, deudora por IVA (4700):** cuando el saldo de la cuenta (477) al final del periodo de liquidación es inferior al saldo de la (472), ya que en ese caso tienes el derecho a solicitar la devolución de esa diferencia a la HP, motivo por el cual esta cuenta (4750) es una cuenta de ACTIVO.

NOTA 1 DE EXAMEN

El IVA en el examen solo se registra si se nos pide expresamente

NOTA 2 DE EXAMEN

EL IVA se entiende aparte, es decir, los importes que nos facilite el enunciado son SIN IVA incluido, salvo que se desprenda lo contrario literalmente del enunciado.

EJEMPLO

Registro de la facturación por actividad sujeta y exenta de 25.000 euros. Tipo impositivo del 21%:

25.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Ingresos por actividad sujeta y exenta (70x) 25.000

Al tratarse de una actividad EXENTA, no repercutimos IVA.

EJEMPLO

Facturación por actividad sujeta y no exenta de 60.000 euros. Tipo impositivo del 21%:

72.600 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Ingresos por actividad sujeta y no exenta (70x) 60.000
HP, IVA repercutido (477) 12.600 (60.000 x 21%)

EJEMPLO

La sociedad ha comprado mercaderías por 10.000, IVA incluido, al tipo del 21%:

8.264,46 (10.000 / 1,21) Compra de mercaderías (600)
1.735,54 (10.000 - 8.264,46) Hacienda Pública, IVA soportado (472)
a
Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros (572) 10.000

Cuando es IVA incluido, lo que sale del Bancos es el precio que nos da el enunciado, en cambio, cuando el IVA no está incluido (que es lo habitual), lo que sale de Bancos es el precio del enunciado + la cuota de IVA soportado correspondiente.

EJEMPLO

A cierre del primer trimestre, la sociedad ha repercutido IVA por 100.000, y por otro lado ha registrado una cuota acumulada de IVA soportado a la cuenta 472 de 80.000. Se pide el asiento de regularización del IVA:

100.000 HP, IVA repercutido (477)
a
Hacienda Pública, IVA soportado (472) 80.000
Hacienda Pública, acreedora por IVA (4750) 20.000 (por diferencias)

3.1 HECHOS IMPONIBLES (HI)

El IVA tiene 3 HI:

1. Entrega de bienes / Prestaciones de servicios (HI 1).
2. Entrega intracomunitaria de bienes (EIB): cuando el HI 1 se produce en un país de la UE distinto de España.
3. Importación: cuando el HI 1 se produce en un país fuera de la UE.

ESPECIALIDAD EIB / EXPORTACIONES:

Son operaciones ~~EXENTAS PERO CON DERECHO A DEDUCIR~~ (al contrario que las operaciones exentas INTERIORES (Art. 20. Uno LIVA, en relación con el HI 1), que esas NO dan derecho a deducir como hemos estudiado.

EJEMPLO

Exportaciones a Chile por la actividad sujeta y no exenta: 45.000 euros. Tipo impositivo del 21%:

45.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Ingresos por actividad sujeta y exenta (70x) 45.000

No aparece el impuesto por ningún sitio porque el que me vende no me ha repercutido IVA al ser una operación exenta.

Ahora bien, si tú eres el que compra en una operación intracomunitaria de bienes, lo que se llama una Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB), siendo operación exenta y por tanto el que te vende no te cobra el IVA, sí se produce la AUTOREPERCUSIÓN DEL IVA, es decir, tú mismo te lo repercutas y soportas.

EJEMPLO

El 20 de marzo, adquiere de un proveedor situado en Francia, mercaderías por importe de 15.000 euros. Tipo impositivo del 21%:

15.000 Compra de mercaderías (600)
3.150 (15.000 x 21%) Hacienda Pública, IVA soportado (472)
a
Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros (572) 15.000
Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 3.150

3.2 ANTICIPOS

¿Los anticipos devengan IVA? ¿O el IVA no se registra hasta que se produzca la puesta a disposición del bien o servicio?

La respuesta depende del tipo de Hecho Imponible que se haya producido...

👉 ENTREGA DE BIENES / PRESTACIONES DE SERVICIOS

El anticipo SÍ devenga IVA (art. 75.Dos LIVA)

👉 ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES

El anticipo NO devenga IVA (art. 76, segundo párrafo LIVA)

👉 IMPORTACIONES

El anticipo NO devenga IVA (art. 77 LIVA)

EJEMPLO

El 1 de febrero compra diversa mercancía a proveedores nacionales por importe de 45.000 euros. Ese mismo día entrega como anticipo, un cheque bancario por importe de 10.000 euros y a la entrega de la mercancía, que será a los 10 días procederá al pago del resto. Tipo impositivo: 21%. IVA incluido.

- Por el pago del anticipo (se devenga el IVA de acuerdo con el artículo 75.Dos LIVA, por tanto, en el importe del cheque debemos desagregar la parte de ese pago correspondiente a la cuota de IVA devengado):

La cuota de IVA soportado total sería: $10.000 - (10.000 / 1,21) = 1.735,54..$

8.264,46 (10.000 / 1,21) Anticipos a proveedores (407)
1.735,54 (10.000 - 8.264,46) Hacienda Pública, IVA soportado (472)
a
Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros (572) 10.000

-Por el pago del resto a los 10 días:

45.000 Compras (60x)
7.714,46 ((45.000 x 21%) - 1.735,54 ya devengado) Hacienda Pública, IVA soportado (472)
a
(407) Anticipos a proveedores 8.264,46 (baja del saldo del asiento anterior)
(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros 44.450 (por diferencias)

EJEMPLO

El 15 de marzo, adquiere de un proveedor situado en Alemania, mercancía por importe de 25.000 euros, de los cuales, ese mismo día le entrega un anticipo del 50 % y a la entrega de las mercancías el 1 de abril el resto. Tipo impositivo: 21%.

-Por el pago del anticipo el 15 de marzo (NO se devenga el IVA de acuerdo con el artículo 76, segundo párrafo LIVA):

12.500 (25.000 x 50%) Anticipos a proveedores (407)

a

Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros (572) 12.500

-Por el pago del resto y la recepción de las mercancías el 1 de abril:

25.000 Compras (60x)

5.250 (25.000 x 21%) Hacienda Pública, IVA soportado (472)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 12.500 (por diferencias)

Anticipos a proveedores (407) 12.500

HP, IVA repercutido (477) 5.250 (25.000 x 21%)

3.3. PRORRATA

Cuando una sociedad se dedica a dos actividades, estando una de ellas sujeta a IVA y otra sujeta pero exenta, deberá aplicar la prorrata en sus operaciones de gastos o compras de inmovilizado.

La prorrata es un % que se calcula a partir de las operaciones que tienen IVA repercutido para ver cuál volumen de ellas están exentas de IVA respecto de las que no lo están, y luego ese % lo aplicaremos a las cuotas de IVA soportado de las operaciones de gastos o compras para distinguir qué importe de esas cuotas soportadas nos podemos deducir (y por tanto van a la cuenta (472), respecto de las que no nos podemos deducir y se registran por tanto como mayor valor del gasto o compra).

Cuando empezamos el año nos deducimos el IVA en función de la prorrata final del año anterior ("prorrata provisional"). Cuando llega el cuarto trimestre (o el último mes en caso de periodos de liquidación mensuales, típicos de las grandes empresas), calculamos la prorrata correspondiente a ese año en función de las ventas sujetas, y las ventas exentas.

En este sentido, una vez calculado el porcentaje definitivo, pueden producirse dos situaciones:

1- Que durante el año, por aplicación de la prorrata provisional, no nos dedujésemos todo el IVA que nos correspondería.

2- Que durante el año, nos dedujésemos más IVA del que nos corresponde.

En el primero de los casos, durante el año, hemos llevado el IVA no deducible a gasto contable, por lo que al regularizar por el IVA que si es deducible, debemos realizar un ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias, dándonos un ingreso que contrarreste el gasto que dotamos en su momento.

En el segundo de los casos por el contrario, al habernos deducido más IVA del que nos corresponde, al regularizar, tenemos que darnos un gasto por ese IVA que finalmente no es deducible, pero que si lo es en el impuesto sobre sociedades.

Las cuentas contables encargadas de reflejar estos movimientos son:

- **634. Ajustes negativos en la imposición Indirecta** (aumenta el gasto en el Impuesto sobre Sociedades)
- **639. Ajustes positivos en la imposición Indirecta** (disminuye el gasto en el Impuesto sobre sociedades)

EJEMPLO

La sociedad ha realizado unas adquisiciones de existencias por 3.000, aplicando un IVA del 21%, considerando una prorrata provisional del 30%. La prorrata definitiva es del 40%.

(600) Compra de mercaderías 3.441

(472) Hacienda Pública, IVA soportado 189 (3.000 x 21% x 30%)

a

(400) Proveedores 3.630

63 (472) Hacienda pública, IVA soportado a

(639) Ajustes positivos en IVA de activo corriente 63 ((40% - 30%) x 21% x 3.000)

· CASO ESPECIAL DE COMPRA DE BIENES DE INVERSIÓN (aquellos que contablemente tienen la consideración de inmovilizados) POR UNA SOCIEDAD SOMETIDA A PRORRATA

Cuando se compran bienes que van a estar varios años usándose en la empresa, si aplicamos la regla de la prorrata tal cual, vamos a realizar un ajuste de prorrata en base al % de prorrata definitivo del año de la compra, lo cual crea una situación injusta, ya que en los años siguientes el bien de inversión también se va a usar y no estaríamos teniendo en

cuenta las fluctuaciones del % de prorrata durante los años siguientes. Para corregir esta situación, nace la norma especial de regularización del IVA soportado en la compra de bienes de inversión por sociedades sometidas a prorrata.

En los bienes de inversión por tanto debemos de regularizar el IVA que deducimos en el periodo de adquisición durante los cuatro o nueve (si se trata de terrenos o construcciones) años naturales SIGUIENTES a aquel en los que el sujeto pasivo los adquirió.

Este período empieza a contar a partir del año natural en que entren en funcionamiento los bienes de inversión, salvo que el impuesto nos hubiera sido repercutido con posterioridad a esa fecha. En tal caso, el período empezaría a contar a partir del año en que fue repercutido el impuesto.

En el año de la compra por tanto se hace la prorrata normal, mientras que las reglas de este apartado aplican desde el ejercicio siguiente.

Procederemos a regularizar sólo si se cumplen la siguiente circunstancia:

· Si entre la prorrata definitiva de cada uno de los años del periodo de regularización y la prorrata definitiva del año en que se soportó la repercusión del impuesto (año en que se produce la inversión), hay una diferencia **superior a diez puntos porcentuales**, tanto positiva como negativa.

El modo para efectuar la regularización de las cuotas es el siguiente:

· Se determina el **porcentaje de deducción definitiva** del ejercicio. Este porcentaje se aplica sobre el IVA soportado, que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considera.

· Dicho importe se restará del de la deducción en el año en que se efectuó la repercusión.

· El importe de la regularización (diferencia positiva o negativa) **se dividirá por cinco o por diez** (por diez si se trata de terrenos o edificaciones), y el coeficiente resultante será la cuantía del ingreso o la deducción complementaria a efectuar:

$(\text{Deducción definitiva} - \text{Deducción inicial}) / 5$ (ó 10 si se trata de terrenos o edificaciones)

EJEMPLO

El 1 de octubre de 2X20 se adquieren unas instalaciones técnicas cuya vida útil se consideró que será de 8 años por importe de 120.000 euros.

- Prorrata definitiva año 2X22 = 63%
- Prorrata definitiva año 2X20 = 45%
- Tipo impositivo = 21%

Realice en su caso la regularización del IVA soportado de las instalaciones técnicas en 2X22.

- Prorrata definitiva año 2X20 = 45%
- Diferencia = 18%

Como la diferencia excede de 10 puntos, debemos regularizar el IVA de la compra del bien de inversión:

907,2 $((120.000 \times 21\%) \times (63\% - 45\%) / 5 \text{ años})$ Hacienda Pública, IVA soportado (472) a
Ajustes positivos en IVA de bienes de inversión (6392) 907,2

Por otro lado, puede ocurrir que **durante el periodo de regularización la sociedad decida vender los bienes de inversión**. La forma de actuar en este caso será la de efectuar una regularización única por el periodo de regularización pendiente atendiendo a las siguientes reglas (artículo 110 LIVA):

· Si la entrega estuviera **sujeta y no exenta** al impuesto, se considera que el bien se empleó exclusivamente en actividades que dieron lugar a la deducción, en el año de la entrega y los posteriores hasta la finalización del periodo de regularización. Es decir, se entiende que la deducción durante el año de la transmisión y los siguientes el del 100%.

· Si la entrega estuviera **no sujeta o exenta**, es decir, sin derecho a deducción, se considerará que se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción, en el año en que se realizó la entrega y en los restantes hasta la terminación del periodo de regularización. Es decir, se entiende que la deducción durante ese año y los siguientes el del 0%.

Con estos datos, podemos establecer la siguiente fórmula para determinar la regularización en el año de la venta:

$$\text{Regularización} = [(PV - PD)/5] \times n$$

PV es el % de deducción en el momento de la venta (100% o 0%).

PD es la prorrata definitiva en el año de adquisición.

n = número de años pendientes de regularizar, incluyendo el año de la venta.

Si se tratara de un terreno o construcción, el denominador sería un 10.

Esta fórmula puede tener el siguiente resultado:

- Si es **positivo** dará lugar a una deducción complementaria (mayor IVA soportado)
- Si es **negativo** dará lugar a un ingreso complementario (menos IVA soportado).

EJEMPLO

Nuestra Sociedad adquirió en el año 2020 una maquinaria por valor de 100.000 euros más IVA. La prorrata del año 2019 definitiva (y provisional en el año 2020) fue del 50%

- IVA soportado: $100.000 \times 0.21 = 21.000$
- IVA Deducible: $21.000 \times 50\%$ (prorrata) = 10.500; va a la cuenta (472)
- IVA No deducible: $21.000 - 10.500 = 10.500$; mayor valor de la maquinaria (213).

Al 31 de diciembre de 2020 se conoce que la prorrata definitiva de este año ha sido el 60%, por lo que se procede a hacer el ajuste:

- IVA deducido al 50%: 10.500
- IVA deducible al 60%: $100.000 \times 0.21 \times 0.6 = 12.600$
- Mayor IVA soportado = 2.100

2.100 HP, IVA soportado (472) a
Ajustes positivos en el IVA de inversiones (6392) 2.100

El día 1 de enero de 2022 vende el inmovilizado por 60.000 euros más IVA.

Suponemos dos casos:

A) Caso en que la venta estuviese sujeta y no exenta por el impuesto:

Calcularemos la regularización del IVA, entendiendo que la prorrata en el momento de la venta es del 100% y la del momento de la compra fue del 60%.

$$\text{Regularización} = [(PV - PD)/5] \times n$$
$$R = (((100.000 \times 0.21 \times 100\%) - (100.000 \times 0.21 \times 60\%)) / 5) \times 3 = + 5.040$$

Contabilización de la regularización:

5.040 HP, IVA soportado (472) a
Ajustes positivos en el IVA de inversiones (6392) 5.040

B) Caso en que la venta estuviese no sujeta o exenta por el impuesto

Calculamos la regularización del IVA, entendiendo que la prorrata en el momento de la venta es del 0% y la del momento de la compra fue del 60%:

Regularización = $[(PV - PD)/5] \times n$

$R = (((100.000 \times 0.21 \times 0) - (100.000 \times 0.21 \times 0.60)) / 5) \times 3 = - 7.560$ ingreso complementario

Contabilización de la regularización:

7.560 Ajustes negativos en el IVA de inversiones (6342) a
HP, IVA soportado (472) 7.560