

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **3**

## **CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

**FRANCISCO JOSÉ ALCARAZ QUILES**

## **INTRODUCCIÓN**

Esta unidad la dedicamos al análisis del Impuesto sobre el Valor Añadido, comenzando por su concepto para a continuación ocuparnos de su tratamiento contable.

Así, comenzaremos analizando las operaciones de compra de bienes y servicios. En este caso distinguiremos aquellas en las que el IVA no es deducible de las que si es deducible y, en cuyo caso, tiene un tratamiento contable específico considerándose como una operación no presupuestaria.

Las operaciones sujetas a Iva por entrega de bienes y prestación de servicios tendrán un tratamiento no presupuestario.

Por último, finalizaremos el módulo con el análisis conceptual y tratamiento contable de la regla de prorata.

## **CONTENIDO**

### **¿Qué es el impuesto sobre el valor añadido (IVA)?**

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de naturaleza indirecta. Esto es así porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, sobre el consumo de bienes y servicios. El IVA opera a lo largo de las diversas fases de la producción de los mismos, gravando el incremento de valor que se produce en cada entrega de bienes y prestación de servicios.

Atendiendo a las condiciones establecidas en la ley, el IVA grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, además de las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes.

El pagador último del impuesto es el consumidor final de los bienes o servicios, pago que se realiza a la empresa suministradora. Son los empresarios o profesionales que prestan los servicios o entregan los bienes, los obligados a ingresarlo en el Tesoro.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es principal figura de la imposición indirecta en nuestro Ordenamiento Fiscal. Sin embargo, no es de aplicación en todo el territorio nacional. Concretamente, Canarias, a pesar de formar parte del territorio aduanero de la Unión Europea, está excluido de la obligación de armonizar su imposición indirecta. Pero con el fin de evitar distorsiones en las operaciones comerciales que se realicen con el resto de territorios integrantes de la Unión Europea, incluido el territorio peninsular español y las Islas Baleares, el Estado ha regulado para este territorio un impuesto que guarda gran similitud con el IVA. Este es el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) (Ley 20/1991, de 7 de junio; RD 2538/1994, de 29 de diciembre), cuya regulación y mecánica de aplicación ofrece una gran similitud con el IVA, si bien, contiene especificidades y peculiaridades que respetan el mantenimiento de la franquicia al consumo explícitamente regulada en el Estatuto de Autonomía de Canarias.

Por otra parte, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la Unión Europea, por lo que son consideradas como territorios exteriores a efectos aduaneros. Esto implica que las entradas y salidas de bienes o la prestación de servicios desde Ceuta y Melilla hacia el resto de España, o viceversa, se consideran importaciones o exportaciones, aunque en realidad se trate de comercio nacional. Las operaciones realizadas en estos territorios están exentas de IVA. Sin embargo, están gravadas con un impuesto indirecto, que es el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI). El IPSI es un Impuesto indirecto de carácter municipal que grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados tanto en la Ciudad de Melilla como en la de Ceuta. Así, al llegar a Ceuta o Melilla las exportaciones, estas deben pasar por aduanas internas, donde se les cobran los impuestos aduaneros y el IPSI correspondientes. Por tanto, las facturas de productos o servicios emitidos desde el resto de España hacia esos territorios están exentas de IVA, pero también de IPSI, puesto que al pasar por aduanas se regulariza allí el pago del impuesto. De la misma manera, las importaciones de productos de estas ciudades hacia el resto del territorio español tampoco está gravado con el IPSI.

Debido a la similitud ya expuesta en el tratamiento contable del IGIC con el IVA, señalaremos que para su contabilización basta con sustituir las cuentas de IVA por sus homónimas de IGIC.

En el PGCPAL, la norma de reconocimiento y valoración nº 14, regula la contabilización de las operaciones sujetas al IVA, distinguiendo las siguientes situaciones:

- *IVA no deducible:* Su importe se considera mayor valor de adquisición y presupuestariamente figurará en las mismas aplicaciones que el bien o servicio que se adquiera, implicando por tanto un incremento en el importe de la partida con cargo a la cual se está realizando la operación. Por otro lado, en las operaciones de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad) que sean objeto de gravamen, el IVA no deducible se incrementará el coste de los respectivos activos.

Sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible no supondrán alteración en las valoraciones iniciales. En particular, los ajustes consecuencia de la regularización derivada de la prorratea definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Estas rectificaciones, se reconocerán como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

- *IVA deducible:* Su importe no forma parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto, recibiendo un tratamiento contable y presupuestario diferenciado. Así, no se recoge en la misma cuenta del bien o servicio, sino que será tratado como operación no presupuestaria.
- Por su parte, el IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes. En cualquier caso, será tratado como operación no presupuestaria.

El PGCPAL contempla las siguientes cuentas para captar la problemática asociada al IVA:

Nº	CUENTA	DEFINICIÓN
<b>410</b>	Acreedores por IVA soportado.	Cuenta acreedora que recoge las deudas con terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, que tenga la condición de deducible, que se origina por la adquisición de bienes o servicios.
<b>440</b>	Deudores por IVA repercutido.	Cuenta deudora que recoge las deudas de terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido como consecuencia de entrega de bienes o prestación de servicios
<b>4700</b>	Hacienda Pública, deudor por IVA	Cuenta que presenta la posición deudora de la Hacienda Pública frente a la entidad, como consecuencia de la liquidación de IVA, recoge, el exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado y deducible sobre el IVA repercutido.
<b>4720</b>	Hacienda Pública, IVA soportado	IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales, que tenga carácter deducible.
<b>4750</b>	Hacienda Pública, acreedor por IVA	Deudas a favor de la Hacienda Pública, por IVA pendientes de pago, presenta el exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.
<b>4770</b>	Hacienda Pública, IVA repercutido	IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales.
<b>634</b>	Ajustes negativos en la imposición indirecta	Aumento de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad. Recoge el importe de las diferencias negativas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorata.
<b>639</b>	Ajustes positivos en la imposición indirecta	Disminución de los gastos por impuestos indirectos que se produce como

		consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad. Recoge el importe de las diferencias positivas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorrata.
--	--	--

### IVA soportado deducible: ¿En qué supuestos y cómo se contabilizará?

La adquisición de bienes y servicios sujeta a IVA que de acuerdo con la normativa vigente sea deducible, se registrará del siguiente modo:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	XXX 4720	Cuenta de cargo Hacienda Pública, IVA soportado a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente Acreedores por IVA soportado	400X  410	

La cuenta de cargo será la que corresponda en función de la naturaleza económica del bien o servicio recibido. La cuenta 410 se abonará por el importe del IVA soportado y deducible. Esta se saldará mediante su pago junto con la cuenta 400X, puesto que la entidad hará efectivo al acreedor el importe total de la deuda.

La anotación en el momento del pago será la siguiente:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	400X  410	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente Acreedores por IVA soportado a Efectivo y activos líquidos equivalentes	  57X	

En el caso de que se produzca la anulación de una operación de adquisición sujeta a IVA deducible, al margen del registro contable de la anulación de obligaciones ya analizada en capítulos anteriores, se procederá la anulación del IVA deducible. Aquí debemos diferenciar dos casos:

1) Que el pago no se hubiera realizado aún:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
SIGNO (-)	4720	Hacienda Pública, IVA soportado a Acreedores por IVA soportado	410	SIGNO (-)

2) Que en el momento de la anulación ya hubiera tenido lugar el pago. Dando lugar al reintegro de las cantidades abonadas, en cuyo caso se efectuará, además de la anotación anterior derivada de la anulación, el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Acreedores por IVA soportado	410	

Se utilizará la cuenta de tesorería que corresponda.

Por último, en el caso de que se produjera la prescripción de la obligación de pago al acreedor por el IVA soportado, realizaríamos la anotación:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	410	Acreedores por IVA soportado a Ingresos excepcionales	778	

Al margen de lo anterior, si la prescripción afectase a obligaciones presupuestarias, tal y como se analizó en el capítulo relativo a la contabilización del presupuesto de gasto, procederíamos a realizar las anotaciones correspondientes al expediente de prescripción.

### **IVA repercutido: ¿En qué supuestos y cómo se contabilizará?**

Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, de acuerdo con la legislación vigente, estén sujetas a IVA, siempre tendrán tratamiento contable como una operación no presupuestaria. Por tanto, el IVA repercutido en ningún caso formará parte del Presupuesto de ingresos de la entidad.

En el momento del reconocimiento del derecho se efectuará el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		
	440	Deudores por IVA repercutido		
		a		
		Cuenta de abono	XXX	
		Hacienda Pública, IVA repercutido	4770	

La cuenta 440 se cargará por el importe del IVA repercutido, recogiendo las deudas de terceros como consecuencia de la entrega de bienes o prestación de servicios.

Cuando se lleve a cabo el cobro del derecho, junto con el IVA correspondiente, se efectuará la siguiente anotación:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	
		Deudores por IVA repercutido	440	

En el supuesto de operaciones sin contraído previo, tendremos que realizar los dos asientos anteriores de forma simultánea.

En el caso de que se produzca la anulación de la operación que dio lugar al reconocimiento del IVA, debemos diferenciar dos casos:

- 1) Que en el momento de la anulación no se hubiese efectuado el cobro. En cuyo caso constituye una anulación de derechos de contraído previo, de tal forma que, al margen de la anotación contable de carácter presupuestario por la anulación del derecho por el importe neto de la operación, se procederá a realizar el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
SIGNO (-)	440	Deudores por IVA repercutido		
		a		
		Hacienda Pública, IVA repercutido	4770	SIGNO (-)

- 2) Que en el momento de la anulación ya hubiera tenido lugar el cobro, en tal caso además de la anotación anterior derivada de la anulación se procederá al reintegro en las operaciones anuladas que han sido cobradas. Al margen del reconocimiento de la obligación de la devolución, y la devolución de la



misma, desde la vertiente presupuestaria de la operación, tal y como se ha estudiado en capítulos anteriores, en el momento de la devolución, con respecto al IVA se realiza la siguiente anotación:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	440	Deudores por IVA repercutido a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

Por último, si se produce la insolvencia del deudor o la prescripción del derecho de cobro se efectuará el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	667X	Pérdidas de créditos incobrables a Deudores por IVA repercutido	440	

Asimismo, tal y como se analizó en capítulos anteriores si la insolvencia o prescripción afectase a derechos presupuestarios adicionales al no presupuestario de IVA, deberán realizarse las anotaciones correspondientes al expediente de insolvencia o prescripción.

### ¿Cómo se liquida el IVA?

Cuando finalice el periodo impositivo la entidad pública procederá a la liquidación del IVA, pudiéndose presentar dos situaciones:

- El IVA repercutido en el periodo es superior al IVA soportado deducible: la diferencia entre ambos importes es la cuantía a ingresar en Hacienda. La entidad tendrá una obligación de pago con la Hacienda Pública recogida en la cuenta 4750 "Hacienda Pública, acreedor por IVA", así en primer lugar, se compensará en la liquidación del periodo el IVA soportado deducible, dando lugar al siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4770	Hacienda Pública, IVA repercutido a Hacienda Pública, IVA soportado	4720	

Por el exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4770	Hacienda Pública, IVA repercutido a Hacienda Pública, acreedor por IVA	4750	

Cuando se lleve a cabo el pago:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA a Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	57X	

- El IVA repercutido durante el periodo es menor que el IVA soportado deducible: la diferencia entre ambos importes es la cuantía que podrá solicitar a la Hacienda su devolución, o bien podrá compensarse en liquidaciones sucesivas. Surge un derecho de cobro a favor de la entidad recogiénose en la cuenta 4700 "Hacienda Pública, deudor por IVA". Así en el primer caso, por el importe del IVA deducible que se compensa en la liquidación, se realizará el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4770	Hacienda Pública, IVA repercutido a Hacienda Pública, IVA soportado	4720	

Por el exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado y deducible sobre el IVA repercutido:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4700	Hacienda Pública, deudor por IVA a Hacienda Pública, IVA soportado	4720	

En tal caso, la Hacienda Pública cancelará su deuda o bien mediante su devolución o a través de su compensación en una declaración posterior.

Si se produce el cobro de la devolución, el asiento a realizar será el siguiente:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y otros activos líquidos equivalentes a Hacienda Pública, deudor por IVA	4700	

Si en cambio se compensa cuando se efectúe una nueva liquidación la anotación contable será:

	4770	Hacienda Pública, IVA repercutido a Hacienda Pública, deudor por IVA	4700	
		Hacienda Pública, IVA soportado	4720	

### ¿Qué se entiende por autoconsumo en la Administración Local?

Los supuestos de autoconsumo que suelen presentarse son los derivados de la producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado y los de cambio de afectación, siempre y cuando, evidentemente, se trate de un hecho sujeto a IVA deducible.

Ambos casos presentan un tratamiento contable bastante similar. Para ello es necesario dividir en dos operaciones simultáneas; una de compra con su correspondiente IVA soportado y otra de venta, que llevará consigo el IVA repercutido, todo ello a través de los siguientes asientos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	2XX	Activo no corriente		
	4720	Hacienda Pública, IVA soportado a Trabajos realizados para la entidad	78X	
		Hacienda pública, IVA repercutido	4770	

El importe de las cuentas 4720 "Hacienda pública, IVA soportado" y 4770 "Hacienda pública, IVA repercutido" será el mismo, y coincidirá con el IVA deducible.

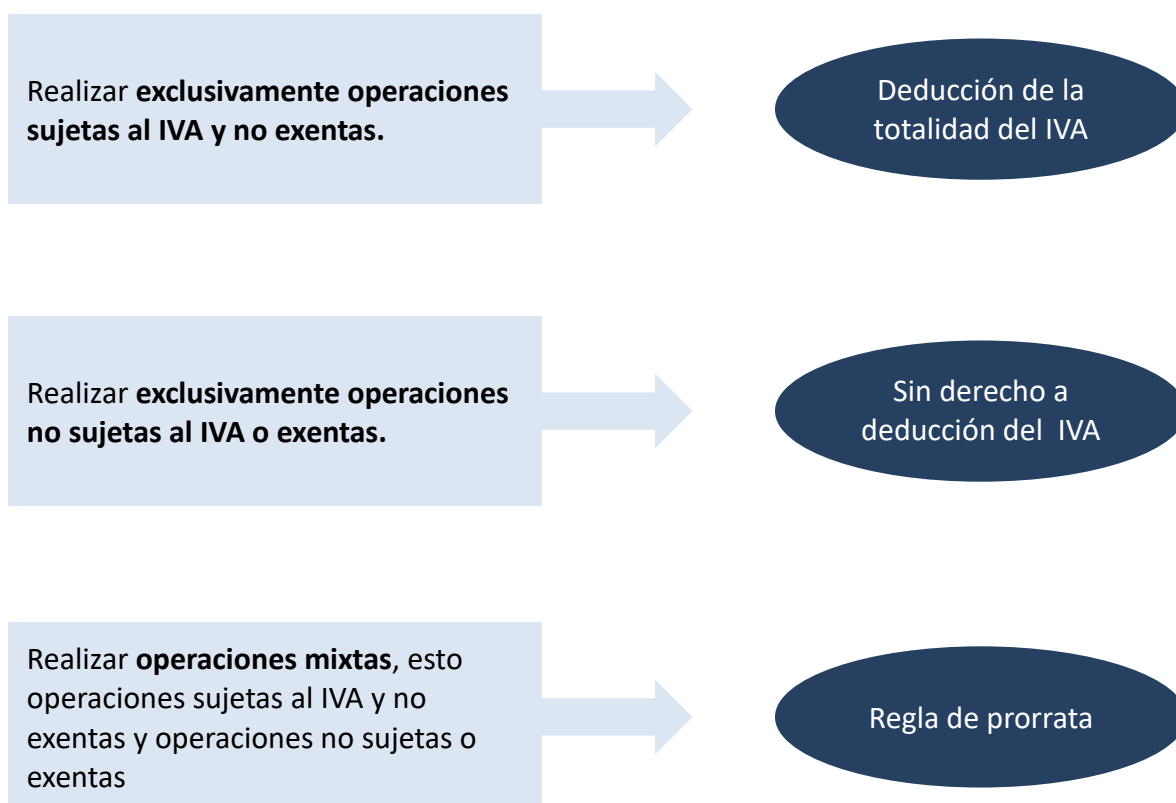
### ¿Qué es y cuando surge la regla de prorata?

Si un sujeto pasivo del impuesto realiza ventas o prestaciones de servicios totalmente exentas, no podrá deducir el IVA que ha soportado. Si, por el contrario, todas las operaciones que realiza están sujetas y no exentas, podrá deducir todo el IVA soportado legalmente autorizado.

Dada la regulación del IVA y el hecho de que las entidades públicas realizan actividades de diversa índole, la mayor parte de ellas están no sujetas o exentas y sólo una parte se encuentran sujetas y no exentas. La consecuencia inmediata de este hecho es que sólo una fracción del IVA soportado en las compras de bienes y servicios será deducible en la proporción que corresponda. La fracción restante no deducible se considerará como un mayor precio de adquisición de los bienes y servicios sobre los que recaiga.

La regla de prorrata se aplica cuando la corporación local efectúe operaciones de adquisición de bienes y recepción de servicios, por los cuales haya soportado el IVA, el cual solo podrá emplearse en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción. En este caso, sólo una parte del IVA soportado tendrá la consideración de deducible.

De forma esquemática, se podrían presentar tres situaciones en cuanto a la deducción del IVA soportado:



Así, si la entidad local quiere deducir la parte correspondiente del IVA soportado en la adquisición de bienes o recepciones de servicios que afecten a las actividades comunes necesarias, es preciso calcular el porcentaje de operaciones con derecho a deducción

en relación con el total de operaciones que realiza la entidad, a fin de obtener el porcentaje de impuesto soportado que puede considerarse deducible en cada periodo de liquidación.

Contablemente, el P.G.C.P. en la Norma de reconocimiento y valoración 14ª "Impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuesto general indirecto canario (IGIC)" obliga a considerar como mayor importe de los bienes o servicios adquiridos el IVA soportado no deducible.

En relación con la regla de prorrata, la mencionada Norma de Valoración 14ª impide alterar las valoraciones iniciales como consecuencia de las regularizaciones derivadas de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se consideran como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

En cada liquidación, excepto la última del año, se aplicará el porcentaje de prorrata del año anterior de forma provisional. Se regulariza al final del ejercicio, mediante la comparación del IVA soportado deducible estimado con el real, recalculado con los datos reales a la finalización del ejercicio. Las posibles diferencias que resulten por efecto de tales regularizaciones constituyen, por tanto, un aumento o una disminución de los derechos por IVA soportado frente a la Hacienda Pública. Como contrapartida a estas diferencias, reconoceremos gastos en la cuenta 634 "Ajustes negativos en la imposición indirecta", o ingresos en la cuenta 639 "Ajustes positivos en la imposición indirecta".

Las regularizaciones que deben practicarse al final del ejercicio darán lugar a los siguientes asientos:

- a) Cuando el IVA soportado y deducible estimado conforme a la prorrata provisional sea superior al determinado conforme a la prorrata definitiva, por el importe de la diferencia, se realizará el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	634	Ajustes negativos en la imposición indirecta a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	

Con este asiento se aplica a presupuesto la parte del IVA que inicialmente fue considerado como deducible y ha resultado no serlo, convirtiéndose en un gasto presupuestario. Asimismo, será preciso corregir la cuenta 4720 que disminuirá como consecuencia del ajuste.

Simultáneamente se realizarán por el mismo importe dos asientos consecutivos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
SIGNO (-)	4720	Hacienda Pública, IVA soportado a Acreedores por IVA soportado	410	SIGNO (-)

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente a Acreedores por IVA soportado	410	

b) Cuando el IVA soportado deducible estimado conforme a la prorrata provisional sea menor al que corresponde de acuerdo con la prorrata definitiva:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente a Ajustes positivos en la imposición indirecta	639	

Con el asiento anterior se aplica al presupuesto de ingresos la diferencia entre el IVA calculado y el realmente soportado que tenga carácter de deducible.

Simultáneamente se corrige, por el mismo importe, el saldo de la cuenta 4720 que aumentará.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4720	Hacienda Pública, IVA soportado a Acreedores por IVA soportado	410	

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	410	Acreedores por IVA soportado a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	

## **Resumen.**

Esta Unidad comenzó definiendo el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), para a continuación ocuparnos de su tratamiento contable.

En su tratamiento contable debemos tener en consideración:

- EL IVA soportado no deducible forma parte del precio de adquisición y de la misma aplicación presupuestaria del bien o servicio que se adquiere.
- El IVA soportado no deducible no forma parte del precio de adquisición y se registra de forma independiente como una operación no presupuestaria.
- El IVA repercutido será tratado siempre como una operación no presupuestaria.

La regla de prorrata se aplica cuando la entidad contable efectúe operaciones de adquisición de bienes y servicios que hayan soportado el IVA y se empleen sólo en parte en la realización de operaciones que den derecho a la deducción. Es decir, cuando la Entidad realice operaciones mixtas, unas sujetas al IVA y no exentas, y otras operaciones no sujetas o exentas.