



BOICAC Nº 96/2013 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del "Régimen especial del criterio de caja" en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respuesta

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su artículo 23 introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrollando con ello un nuevo régimen especial del criterio de caja que entrará en vigor el 1 de enero de 2014. En particular, a los efectos de analizar el adecuado tratamiento contable de la modificación, las principales características de este régimen son las siguientes:

"(...) 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".

En base a lo anterior, y teniendo en cuenta que al amparo de este nuevo régimen especial, de aplicación voluntaria para determinados sujetos pasivos, se difiere el devengo del impuesto, haciéndolo coincidir con la fecha de cobro de la factura o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, lo que antes suceda, la consulta versa sobre las implicaciones contables de esta nueva modalidad de tributación.

De la lectura conjunta de las normas de registro y valoración 12ª "Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos" y 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicio" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como de las definiciones y relaciones contables recogidas en su quinta parte, se pueden extraer las siguientes conclusiones sobre la contabilización del IVA:

- a) Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.
- b) Para contabilizar el IVA devengado se propone la cuenta 477 "IVA repercutido". A estos efectos, el IVA se entenderá devengado de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.
- c) El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.
- d) No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.



- e) Para contabilizar el IVA devengado deducible se propone la cuenta 472 "IVA soportado". A estos efectos, el IVA devengado se calificará como no deducible de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.

Pues bien, de conformidad con estos antecedentes, la corriente real de los bienes o servicios, esto es, el devengo contable de la operación, sigue configurándose como presupuesto del devengo jurídico del IVA en la medida que el devengo del impuesto y, por lo tanto, la fecha a partir de la cual se desencadenan las obligaciones fiscales reguladas en la ley, se produce en la fecha de cobro o cuando transcurra un determinado plazo desde la operación (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior), lo que antes suceda.

Del mismo modo, la repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, a cuyo efecto, también resultará relevante la corriente real de los bienes y servicios, sin perjuicio de que dicha repercusión, a los efectos regulados en la ley, se entienda producida en el momento del devengo del impuesto.

Adicionalmente, no cabe duda que la empresa que recibe el bien o el servicio incurre en la fecha de devengo contable de la operación en una obligación de pago, y que la entidad que lo entrega o presta, de forma recíproca, recibe el oportuno derecho de cobro. Por lo tanto, en ambos casos, deudor y acreedor seguirán contabilizando los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo, sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable.

No obstante, en aras de que la contabilidad pueda reflejar la realidad jurídica del nuevo régimen fiscal, hasta que no se produzca el devengo del IVA, las empresas podrán emplear el adecuado desglose en las cuentas propuestas en el PGC para contabilizar los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública por tal concepto, diferenciando el IVA "facturado" del IVA "facturado y devengado".

En todo caso, se recuerda que según el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, *"no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración."*