

| | | |
|---------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| CONTABILIDAD | CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC | Núm. 80/2004 |
|---------------------|-------------------------------------|-------------------------|



JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 56, diciembre de 2003. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respuesta:

El tratamiento contable de los Regímenes Especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario se encuentra recogido en la Resolución de 20 de enero de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

No obstante, tras las modificaciones sufridas en la regulación específica de ambos tributos, el tratamiento contable contenido en dicha resolución resulta parcialmente inaplicable. En este sentido, para la contabilización de las operaciones sometidas al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario resultarán de aplicación los siguientes criterios:

1. El impuesto soportado por las operaciones corrientes relativas a bienes y servicios afectados a la actividad, comprendidas en la normativa del tributo para el régimen simplificado, formará parte del precio de adquisición o coste de producción de las mismas.

El impuesto soportado en operaciones excluidas del régimen simplificado, en cuanto resulte deducible de acuerdo con la normativa del tributo, no formará parte del precio de adquisición o coste de producción de los mismos.

2. El impuesto repercutido con motivo de la realización de las operaciones comprendidas en el régimen simplificado, se registrará conjuntamente con el importe del ingreso derivado de la operación, excepto para las operaciones excluidas de dicho régimen.
3. Se entiende por operaciones excluidas del régimen simplificado aquellas que, estando establecidas taxativamente por ley, incrementan o disminuyen la cuota derivada del régimen simplificado.
4. Al final de cada período de liquidación, la cuota derivada del régimen simplificado se contabilizará como un gasto, para lo que se podrá emplear la cuenta a que se refiere la norma octava de la Resolución de 20 de enero de 1997.
5. Cuando la fecha de cierre del ejercicio no coincida con el final de un período de liquidación, se deberá reflejar el gasto correspondiente hasta la fecha de cierre.

Con objeto de formular las cuentas anuales, el importe que debe figurar en las partidas correspondientes a los ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias, se incluirá neto del impuesto repercutido, ajustándose la cifra de ingresos por dicho importe, pudiéndose emplear como contrapartida la cuenta a que se refiere la norma octava de la Resolución de 20 de enero de 1997.

En cuanto a los movimientos de las subcuentas 6371. Régimen Simplificado, IVA y 6372. Régimen simplificado, IGIC, se cargarán por el importe de la cuota derivada del régimen simplificado con abono a las cuentas 472 y 473.

EJEMPLO:

Don Rafael Romero González desarrolla, desde hace cinco años, la actividad económica de restauración, a través de la dirección y gestión de un restaurante en Madrid capital, ocupando un local que tiene alquilado al efecto.

El importe del gasto del arrendamiento del local asciende a 1.200 euros mensuales, más el 16% de IVA.

El restaurante, según la normativa de la Dirección General de Turismo de la Comunidad de Madrid, está calificado con la categoría de dos tenedores.

Desde el inicio de su actividad, don Rafael está acogido al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues nunca ha renunciado al mismo y cumple todos los requisitos fiscales necesarios para ello, presentando el 1 de enero de 2004, a efectos del mismo, los siguientes valores de sus correspondientes módulos:

Personal empleado:

En el restaurante trabaja el titular y cuatro empleados, los cinco a tiempo completo todo el año.

.../...

.../...

Potencia eléctrica contratada:

50 Kw.

Mesas:

10 mesas para 4 comensales.

4 mesas para 2 comensales.

Máquinas:

Tipo «A» 1 máquina.

Tipo «B» 1 máquina.

Estos módulos se mantienen a lo largo del ejercicio de 2004, incrementándose durante el año solamente el personal empleado de la forma siguiente:

- Desde el 1 de marzo hasta el 31 de diciembre, trabajó otro empleado de 18 años de edad, un total de 450 horas.
- Desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre, otros dos empleados, 810 horas cada uno de ellos.

Las operaciones corrientes realizadas durante el ejercicio 2004 con trascendencia en el IVA, por estar sujetas y no exentas del mismo, agrupadas por trimestres para abreviar su contabilización, han tenido los siguientes importes, expresados en euros:

| | Primer trimestre | Segundo trimestre | Tercer trimestre | Cuarto trimestre |
|--|-------------------------|--------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Compras de alimentos | 20.000 | 22.000 | 24.000 | 35.000 |
| Arrendamiento local (retención 15%) . | 3.600 | 3.600 | 3.600 | 3.600 |
| Gastos gestoría (profesional independiente, retención 15%) | 200 | 200 | 200 | 200 |
| Energía eléctrica | 400 | 420 | 410 | 390 |
| Ingresos por comidas | 100.000 | 110.000 | 90.000 | 120.000 |

Con objeto de simplificar los cálculos, supongamos que las compras de alimentos y los ingresos por comidas se facturan con un tipo de IVA del 7% y los demás gastos con un tipo del 16%.

Además de las operaciones corrientes antes indicadas, se han realizado las siguientes no corrientes:

- El 15 de marzo de 2004, la empresa adquirió diverso mobiliario por 800 euros.
- El 1 de julio de 2004, se vendió un ordenador electrónico por 1.000 euros, habiendo sido su precio de adquisición de 1.600 euros, y su amortización acumulada hasta ese momento de 700 euros.
- El 12 de septiembre se realizó la adquisición intracomunitaria de una vajilla procedente de Alemania, cuyo proveedor alemán la facturó en 500 euros.
- El 20 de diciembre se llevó a cabo una adquisición intracomunitaria de alimentos procedentes de Francia, cuyo proveedor francés los facturó en 600 euros.

.../...

.../...

El tipo de IVA correspondiente a estas operaciones es del 16%, con excepción de los alimentos que es del 7%.

El restaurante que regenta don Ricardo Romero, a cuya actividad económica es aplicable el régimen simplificado del IVA, ha cumplido durante el año 2003 los requisitos legalmente exigibles para estar acogido en 2004 a dicho régimen, pues:

- El señor Romero, como sujeto pasivo del impuesto, es persona física.
- Solamente realiza la actividad económica de restauración.
- Su volumen de ingresos anuales en el conjunto de sus actividades no superó 450.000 euros.
- Su volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de todas sus actividades no superó los 300.000 euros.
- No tuvo más de 10 personas empleadas.
- No ha quedado excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SE PIDE:

- 1.º Contabilizar las operaciones corrientes de la empresa correspondientes a los cuatro trimestres del ejercicio.
- 2.º Cálculo y contabilización de los ingresos a cuenta trimestrales.
- 3.º Contabilización de las operaciones no corrientes.
- 4.º Cálculo de la cuota anual de régimen simplificado.
- 5.º Resultado de la declaración-liquidación final y contabilización de la misma.
- 6.º Ajustar la cuenta de ingresos, para que su saldo quede neto del IVA repercutido.
- 7.º Calcular el beneficio económico que obtiene este empresario en relación con el IVA, al estar acogido al régimen simplificado, en lugar de al régimen general.

NOTAS:

- Supongamos que todas las operaciones del período se efectúan al contado.
- Los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el ejercicio de 2004, que establece la Orden HAC/3313/2003 de 28 de noviembre, correspondientes a la:

Actividad: Restaurantes de dos tenedores.
Epígrafe IAE: 671.4

son los siguientes:

| Módulo | Definición | Unidad | Cuota devengada anual por unidad (€) |
|--------|--|---------------------|--------------------------------------|
| 1 | Personal empleado | Persona | 2.128,93 |
| 2 | Potencia eléctrica | Kw. contratado | 107,07 |
| 3 | Mesas | Mesa | 119,67 |
| 4 | Máquinas tipo «A» | Máquina tipo «A» | 170,06 |
| 5 | Máquinas tipo «B» | Máquina tipo «B» | 598,37 |
| 6 | Importe total de las comisiones por loterías | Euro | 0,16 |

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.

NOTA: La cuota resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, la derivada de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

.../...

.../...

Solución:

La Resolución de 20 de enero de 1997, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario, no resulta en la actualidad aplicable en su totalidad en relación con el régimen simplificado del IVA y el del IGIC, según se indica en la respuesta a la consulta comentada.

Su **inaplicabilidad parcial** es debida a que, como resultado de las conclusiones a las que llegó la Comisión interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció a partir de 1998 un nuevo régimen simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Régimen simplificado del IVA trata de **reducir las obligaciones fiscales formales** de ciertos empresarios, personas físicas, que ejercen determinadas actividades y que no rebasan diversas magnitudes económicas.

Actualmente, desde el punto de vista fiscal, el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido esta regulado por:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.
TÍTULO IX, Capítulo II, artículos 122 y 123.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
TÍTULO VIII, Capítulo II, artículos 34 a 42.

La Orden HAC/3313/2003, de 28 de noviembre, desarrolla para el año 2004 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo las actividades o sectores de actividad a que es aplicable, siempre que cumplan ciertas condiciones que se fijan expresamente, determinando los índices y módulos correspondientes y dando las instrucciones para su aplicación. A los sujetos pasivos que reúnan dichas circunstancias se les aplicará este régimen simplificado, salvo que renuncien al mismo en la forma y plazos establecidos reglamentariamente.

En la nueva regulación del régimen simplificado, la **deducibilidad de las cuotas soportadas** en las adquisiciones de bienes y servicios prácticamente **se equipara** a la prevista en el régimen general, aplicándose los índices y módulos exclusivamente para calcular de forma estimada la «*cuota devengada por operaciones corrientes*», equivalente al IVA repercutido por dichas operaciones.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas, en el que se anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el IVA, y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte de aplicación este régimen especial. Además, deberán conservar durante cuatro años, en general, tanto las facturas recibidas como las emitidas.

La respuesta del ICAC a la consulta que comentamos trata de **actualizar** el tratamiento contable del régimen simplificado, modificando la norma Primera de la Resolución del ICAC anteriormente indicada, relativa a su tratamiento contable.

.../...

.../...

1.º CONTABILIZAR LAS OPERACIONES CORRIENTES DE LA EMPRESA, CORRESPONDIENTES A LOS CUATRO TRIMESTRES DEL EJERCICIO**Por las compras de alimentos:**

Primer trimestre:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 21.400 | Compras de alimentos (601) (20.000 + 0,07 × 20.000) | | |
| | a Tesorería (57) | | 21.400 |

Según la respuesta a la consulta comentada: «1. El impuesto soportado por las operaciones corrientes relativas a bienes y servicios afectados a la actividad, comprendidas en la normativa del tributo para el régimen simplificado, formará parte del precio de adquisición o coste de producción de la mismas.»

_____ x _____

Segundo trimestre:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 23.540 | Compras de alimentos (601) (22.000 + 0,07 × 22.000) | | |
| | a Tesorería (57) | | 23.540 |

_____ x _____

Tercer trimestre:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 25.680 | Compras de alimentos (601) (24.000 + 0,07 × 24.000) | | |
| | a Tesorería (57) | | 25.680 |

_____ x _____

Cuarto trimestre:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 37.450 | Compras de alimentos (601) (35.000 + 0,07 × 35.000) | | |
| | a Tesorería (57) | | 37.450 |

_____ x _____

Por los gastos del arrendamiento del local:

Primer trimestre:

| | | | |
|-------|---|--|-------|
| 4.176 | Arrendamientos y cánones (621) (3.600 + 0,16 × 3.600) | | |
| | a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751) | | 540 |
| | (0,15 × 3.600) | | |
| | a Tesorería (57) | | 3.636 |

_____ x _____

.../...

.../...

Segundo trimestre:

| | | | |
|-------|---|--|-------|
| 4.176 | <i>Arrendamientos y cánones (621)</i> (3.600 + 0,16 x 3.600) | | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 540 |
| | | (0,15 x 3.600) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 3.636 |
| | _____ x _____ | | |

Tercer trimestre:

| | | | |
|-------|---|--|-------|
| 4.176 | <i>Arrendamientos y cánones (621)</i> (3.600 + 0,16 x 3.600) | | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 540 |
| | | (0,15 x 3.600) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 3.636 |
| | _____ x _____ | | |

Cuarto trimestre:

| | | | |
|-------|---|--|-------|
| 4.176 | <i>Arrendamientos y cánones (621)</i> (3.600 + 0,16 x 3.600) | | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 540 |
| | | (0,15 x 3.600) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 3.636 |
| | _____ x _____ | | |

Por los servicios de la gestoría:

Primer trimestre:

| | | | |
|-----|--|--|-----|
| 232 | <i>Servicios de profesionales independientes (623)</i> (200 + 0,16 x 200) | | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 30 |
| | | (0,15 x 200) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 202 |
| | _____ x _____ | | |

.../...

| | | | |
|---|--|--|---------|
| .../... | | | |
| Segundo trimestre: | | | |
| 232 | <i>Servicios de profesionales independientes (623)</i> (200 + 0,16 × 200) | | |
| | | <i>a Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 30 |
| | | (0,15 × 200) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 202 |
| | _____ | x _____ | |
| Tercer trimestre: | | | |
| 232 | <i>Servicios de profesionales independientes (623)</i> (200 + 0,16 × 200) | | |
| | | <i>a Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 30 |
| | | (0,15 × 200) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 202 |
| | _____ | x _____ | |
| Cuarto trimestre: | | | |
| 232 | <i>Servicios de profesionales independientes (623)</i> (200 + 0,16 × 200) | | |
| | | <i>a Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i> | 30 |
| | | (0,15 × 200) | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 202 |
| | _____ | x _____ | |
| Por el consumo de energía eléctrica: | | | |
| Primer trimestre: | | | |
| 464 | <i>Suministros (628)</i> (400 + 0,16 × 400) | | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 464 |
| | _____ | x _____ | |
| Segundo trimestre: | | | |
| 487,20 | <i>Suministros (628)</i> (420 + 0,16 × 420) | | |
| | | <i>a Tesorería (57)</i> | 487,20 |
| | _____ | x _____ | .../... |

.../...

Tercer trimestre:

| | | | |
|--------|--------------------|------------------|--------|
| 475,60 | Suministros (628) | | |
| | (410 + 0,16 × 410) | | |
| | | a Tesorería (57) | 475,60 |
| _____ | | x _____ | |

Cuarto trimestre:

| | | | |
|--------|--------------------|------------------|--------|
| 452,40 | Suministros (628) | | |
| | (390 + 0,16 × 390) | | |
| | | a Tesorería (57) | 452,40 |
| _____ | | x _____ | |

Por los ingresos del restaurante:

Primer trimestre:

| | | | |
|---------|----------------------------|-----------------------------|---------|
| 107.000 | Tesorería (57) | | |
| | (100.000 + 0,07 × 100.000) | | |
| | | a Ingresos por comidas (70) | 107.000 |

Según la respuesta a la consulta comentada: «2. El impuesto repercutido con motivo de la realización de las operaciones comprendidas en el régimen simplificado, se registrará conjuntamente con el importe del ingreso derivado de la operación, excepto por las operaciones excluidas de dicho régimen.»

_____ x _____

Segundo trimestre:

| | | | |
|---------|----------------------------|-----------------------------|---------|
| 117.700 | Tesorería (57) | | |
| | (110.000 + 0,07 × 110.000) | | |
| | | a Ingresos por comidas (70) | 117.700 |
| _____ | | x _____ | |

Tercer trimestre:

| | | | |
|--------|--------------------------|-----------------------------|--------|
| 96.300 | Tesorería (57) | | |
| | (90.000 + 0,07 × 90.000) | | |
| | | a Ingresos por comidas (70) | 96.300 |
| _____ | | x _____ | |

Cuarto trimestre:

| | | | |
|---------|----------------------------|-----------------------------|---------|
| 128.400 | Tesorería (57) | | |
| | (120.000 + 0,07 × 120.000) | | |
| | | a Ingresos por comidas (70) | 128.400 |
| _____ | | x _____ | |

.../...

.../...

2.º CÁLCULO Y CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS A CUENTA TRIMESTRALES

Para el cálculo del **ingreso a cuenta**, correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres, los módulos e índices correctores aplicables inicialmente en cada período anual serán los correspondientes a los datos-base del sector de actividad referidos al 1 de enero de cada año, en nuestro caso de 2004.

Datos-base a 1 de enero de 2004 e importes de los módulos correspondientes:

| | | | |
|-------------------------------|-----------------------|---|-----------|
| • Personal empleado (1) | 5 personas × 2.128,93 | = | 10.644,65 |
| • Potencia eléctrica | 50 Kw × 107,07 | = | 5.353,50 |
| • Mesas (2)..... | 12 mesas × 119,67 | = | 1.436,04 |
| • Máquinas tipo «A» (3)..... | 1 máquina × 170,06 | = | 170,06 |
| • Máquinas tipo «B» (3)..... | 1 máquina × 598,37 | = | 598,37 |

18.202,62 €

(1) Se computa como personal empleado tanto el empresario (personal no asalariado), como los cuatro trabajadores (personal asalariado).

(2) La unidad «mesa» se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo aplicable en la proporción correspondiente.

En nuestro caso: $(10 \times 4) + (4 \times 2) = 48$ personas, equivalente a:
 $48 : 4 = 12$ mesas (de cuatro personas).

(3) El Real Decreto 2110 /1998, de 2 de octubre, aprueba el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar. Según establece el mismo son:

- *Máquinas de tipo «A»* o recreativas son todas aquellas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego, a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.
- *Máquinas tipo «B»* son aquellas que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico.

El porcentaje del ingreso a cuenta trimestral, correspondiente a esta actividad, Restaurante de dos tenedores, es del 4% calculado sobre la cuota anterior:

$$0,04 \times 18.202,62 = 728,10 \text{ €}$$

Los ingresos a cuenta de los tres primeros trimestres deben realizarse durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, utilizando el modelo 310 y dando lugar a los correspondientes asientos.

Por los ingresos a cuenta:

Primer trimestre:

728,10 Hacienda pública, ingresos a
 cuenta régimen simplificado
 IVA (473X)

a Tesorería (57)

728,10

x

.../...

.../...

Segundo trimestre:

| | | | |
|--------|---|------------------|--------|
| 728,10 | Hacienda pública, ingresos a cuenta régimen simplificado IVA (473X) | | |
| | | a Tesorería (57) | 728,10 |
| _____ | | x _____ | |

Tercer trimestre:

| | | | |
|--------|---|------------------|--------|
| 728,10 | Hacienda pública, ingresos a cuenta régimen simplificado IVA (473X) | | |
| | | a Tesorería (57) | 728,10 |
| _____ | | x _____ | |

3.º CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES NO CORRIENTES

_____ 15-03-2004 _____

Compra de mobiliario:

| | | | |
|-----|--|------------------|-----|
| 800 | Mobiliario | | |
| 128 | Hacienda pública, IVA sopor- tado (472) | | |
| | (0,16 × 800) | | |
| | | a Tesorería (57) | 928 |

Según la respuesta a la consulta comentada: «1. (segundo párrafo) El impuesto soportado en operaciones **excluidas del régimen simplificado**, en cuanto resulte deducible de acuerdo con la normativa del tributo, no formará parte del precio de adquisición o coste de producción de los mismos».

La compra de activos fijos está excluida del régimen simplificado.

_____ 01-07-2004 _____

Venta de un ordenador:

| | | | |
|-------|---|---|---------|
| 700 | Amortización acumulada del inmovilizado material (282) | | |
| 1.160 | Tesorería (57) | | |
| | (1.000 + 0,16 × 1.000) | | |
| | | a Equipos para procesos de información (227) | 1.600 |
| | | a Hacienda pública, IVA repercutido (477) | 160 |
| | | (0,16 × 1.000) | |
| | | a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771) | 100 |
| | | [1.000 – (1.600 – 700)] | .../... |

.../...

Según la respuesta a la consulta comentada: «2. El impuesto repercutido con motivo de la realización de las operaciones comprendidas en el régimen simplificado, se registrará conjuntamente con el importe del ingreso derivado de la operación, **excepto por las operaciones excluidas de dicho régimen**». La venta de activos fijos está excluida del régimen simplificado.

————— 12-09-2004 —————

Adquisición intracomunitaria de una vajilla (activo fijo):

| | | | |
|-----|---------------------------------------|---|-----|
| 500 | Vajillas (224) | | |
| 80 | Hacienda pública, IVA soportado (472) | | |
| | | a Tesorería (57) | 500 |
| | | a Hacienda pública, IVA repercutido (477) | 80 |

Las adquisiciones intracomunitarias de activos fijos están *excluidas* del régimen simplificado, tanto en el IVA soportado como en el repercutido.

————— 20-12-2004 —————

Adquisición intracomunitaria de alimentos:

| | | | |
|-----|---|---|-----|
| 642 | Compras de alimentos (600 + 0,07 × 600) | | |
| | | a Hacienda pública, IVA repercutido (477) | 42 |
| | | a Tesorería (57) | 600 |

Las adquisiciones intracomunitarias de activos circulantes están *excluidas* del régimen simplificado en lo relativo al IVA repercutido (devengado), no en el soportado.

————— x —————

IVA soportado de difícil justificación.

En el régimen simplificado, de la *cuota devengada por operaciones corrientes* podrán deducirse las cuotas reales soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad.

Además, será deducible el 1 por 100 del importe de la cuota devengada (repercutida) por operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

Por el importe de estas cuotas de difícil justificación, no efectuaremos asiento, deduciéndolo directamente de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, para calcular la *cuota derivada del régimen simplificado* (cuenta 6371), constituyendo un menor importe de la misma.

.../...

.../...

4.º CÁLCULO DE LA CUOTA ANUAL DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

El cálculo de la cuota anual a ingresar del régimen simplificado puede resumirse, en términos generales, en el siguiente esquema:

| ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IVA (Art. 123 de la Ley del IVA) | |
|--|--|
| + | Cuotas devengadas por operaciones corrientes (estimación). (N.º de unidades de módulos × cuota anual por unidad). |
| - | Cuotas reales soportadas o satisfechas por operaciones corrientes. (no de activos fijos). |
| - | Cuotas soportadas de difícil justificación. (1% de las cuotas devengadas por operaciones corrientes). |
| = | CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (o cuota mínima de la actividad, si ésta es mayor). |
| + | Cuotas devengadas por operaciones establecidas en la Ley del IVA en el artículo 123 Uno B). (1) (adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo, entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales). |
| - | cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos (menos el porcentaje financiado con subvenciones). (2) |
| = | CUOTA ANUAL |
| - | Ingresos a cuenta realizados durante el ejercicio. (los tres primeros trimestres). |
| = | RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL A INGRESAR CUARTO TRIMESTRE |

(1) Estas cuotas deberán reflejarse en la declaración-liquidación correspondiente al trimestre en el que se haya devengado el tributo. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar tales cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del ejercicio.

(2) Estas cuotas podrán deducirse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se hayan soportado o satisfecho o en las sucesivas. No obstante, cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último período del ejercicio las cuotas de la nota (1) anterior, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquella en que se liquiden tales cuotas.

CÁLCULO DE LA CUOTA DERIVADA POR OPERACIONES CORRIENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Promedio de los módulos durante el año 2004:

| | | | |
|-------------------------------|--------------------------|---|--------------------|
| • Personal empleado (1) | 6,05 personas × 2.128,93 | = | 12.880,03 |
| • Potencia eléctrica | 50 Kw × 107,07 | = | 5.353,50 |
| • Mesas | 12 mesas × 119,67 | = | 1.436,04 |
| • Máquinas tipo «A» | 1 máquina × 170,06 | = | 170,06 |
| • Máquina tipo «B» | 1 máquina × 598,37 | = | 598,37 |
| | | | 20.438,00 € |

(1) Se toma una base anual de 1.800 horas de trabajo.
El empleado de 18 años trabajó 450 h, o sea el 25% de la jornada anual de 1.800 h.

.../...

.../...

Además, por tener menos de 19 años se computan sus horas de trabajo al 60%.

Por tanto: $0,25 \times 0,60 = 0,15$

Los empleados que trabajan 810 h, se computan al 45% de la jornada anual de 1.800 h.

Por tanto: 0,45 cada uno de ellos.

El módulo total por personal empleado será:

1 (titular) + 4 (empleados jornada completa) + $1 \times 0,15$ (empleado de 18 años) + $2 \times 0,45$ (dos empleados de 810 h) = 6,05

La cuota derivada del Régimen simplificado será la mayor de las dos siguientes:

| | |
|---|---------------------|
| A) Cuota devengada por operaciones corrientes | 20.438 |
| (según módulos) | |
| MENOS: Cuotas soportadas por operaciones corrientes: | |
| • Cuotas soportadas (reales) (1) | 9.803,20 |
| • 1% de difícil justificación ($0,01 \times 20.438$) | 204,38 |
| | (10.007, 58) |
| | <hr/> |
| DIFERENCIA | 10.430, 42 € |
| | <hr/> |
| B) Cuota mínima: | |
| (Para esta actividad la cuota mínima es del 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes) | |
| ($0,13 \times 20.438$) | 2.656, 94 € |
| | <hr/> |

Por ser esta última cuota inferior a la anteriormente calculada, según los módulos y cuotas realmente soportadas, **prevalece la primera de 10.430, 42 euros**, como *cuota derivada del Régimen simplificado*.

(1) $1.400 + 1.540 + 1.680 + 2.450 + 576 \times 4 + 32 \times 4 + 64 + 67,20 + 65,60 + 62,40 + 42 = 9.803,20$.

CÁLCULO DE LA CUOTA ANUAL

| | |
|--|--------------------|
| Cuota devengada del Régimen simplificado | 10.430,42 |
| + Cuota devengada por adquisiciones intracomunitarias (1): | |
| ($80 + 42$) | 122 |
| + Cuota devengada por entrega de activos fijos (1) | 160 |
| MENOS: | |
| - IVA deducible por la adquisición de activos fijos (1) | |
| ($128 + 80$) | (208) |
| | <hr/> |
| CUOTA ANUAL | 10.504,42 € |
| | <hr/> |

(1) El empresario ha optado por liquidar estas cuotas y aplicar esta deducción en la última declaración-liquidación del ejercicio.

.../...

.../...

5.º RESULTADO DE LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN FINAL Y CONTABILIZACIÓN DE LA MISMA

| | |
|--|-------------------|
| Cuota anual | 10.504,42 |
| MENOS: | |
| Ingresos a cuenta del ejercicio, en los tres primeros trimestres (3 × 728,10) | (2.184,30) |
| RESULTADO DECLARACIÓN CUARTO TRIMESTRE | 8.320,12 € |

La declaración-liquidación final se presentará durante los treinta primeros días del mes de enero del año siguiente, en nuestro ejemplo de 2005, cumplimentando el modelo 311, debiendo presentarse conjuntamente con ella la declaración resumen anual en el modelo 390.

| | | |
|------------------------|--|----------|
| ————— 31-12-2004 ————— | | |
| 10.430,42 | <i>Régimen simplificado, IVA (6371)</i> | |
| 282 | <i>Hacienda pública, IVA repercutido (477)</i> (160 + 80 + 42) | |
| | <i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> | 208 |
| | (128 + 80) | |
| | <i>a Hacienda pública, Ingresos a cuenta régimen simplificado IVA (473X)</i> | 2.184,30 |
| | <i>a Hacienda pública, acreedor por régimen simplificado (475X)</i> | 8.320,12 |

Según la respuesta a la consulta comentada: «4. Al final de cada período de liquidación, la cuota derivada del régimen simplificado se contabilizará como un gasto, para lo que se podrá emplear la cuenta a que se refiere la norma octava de la Resolución de 20 de enero de 1997» (se refiere a la cuenta 6371).

| | | |
|--|--|----------|
| ————— x ————— | | |
| Por el ingreso del resultado de la declaración: | | |
| 8.320,12 | <i>Hacienda pública, acreedor por régimen simplificado (475)</i> | |
| | <i>a Tesorería (57)</i> | 8.320,12 |
| ————— x ————— | | .../... |

.../...

6.º AJUSTAR LA CUENTA DE INGRESOS, PARA QUE SU SALDO QUEDE NETO DEL IVA REPERCUTIDO

| | | |
|--------|----------------------------------|--------|
| | _____ 31-12-2004 _____ | |
| 29.400 | <i>Ingresos por comidas (70)</i> | |
| | <i>a Régimen simplificado,</i> | |
| | <i>IVA (6371)</i> | 29.400 |

Total de ingresos por comidas:

$$100.000 + 110.000 + 90.000 + 120.000 = 420.000 \text{ €}$$

IVA repercutido sobre ingresos:

$$0,07 \times 420.000 = 29.400 \text{ €}$$

Según la respuesta a la consulta comentada: «5. (segundo párrafo). Con objeto de formular las cuentas anuales, el importe que debe figurar en las partidas correspondientes a los ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias, se incluirá **neto del impuesto repercutido**, ajustándose la cifra de ingresos por dicho importe, pudiéndose emplear como contrapartida la cuenta a que se refiere la norma octava de la Resolución de 20 de enero de 1997» (se refiere a la cuenta 6371).

_____ x _____

7.º CALCULAR EL BENEFICIO ECONÓMICO QUE OBTIENE ESTE EMPRESARIO EN RELACIÓN CON EL IVA, AL ESTAR ACOGIDO AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, EN LUGAR DE AL RÉGIMEN GENERAL

La **diferencia fundamental** en la liquidación del IVA, en ambos regímenes, consiste en que en el régimen general se considera el IVA **realmente repercutido** y en el régimen simplificado una **estimación** del mismo (cuota *devengada por operaciones corrientes*), con un importe mínimo de la *cuota derivada del régimen simplificado*.

En nuestro ejemplo el IVA **repercutido** real asciende a:

$$29.400 \text{ (cuenta 70)} + 282 \text{ (cuenta 477)} = \mathbf{29.682 \text{ €}}$$

y el IVA **estimado** en el régimen simplificado, más el real considerado en la liquidación del mismo:

$$20.438 \text{ (estimado)} + 282 \text{ (real cuenta 477)} = \mathbf{20.720 \text{ €}}$$

El IVA **soportado** se considera por su importe real en ambos regímenes:

$$9.803,20 \text{ (mayor valor de las cuentas de gastos)} + 208 \text{ (cuenta 472)} = \mathbf{10.011,20 \text{ €}}$$

Además, se ha de tener en cuenta que al IVA real soportado en el régimen simplificado se le añade, en concepto de cuotas de difícil justificación (1 por 100), un importe de 204,38.

.../...

.../...

Por tanto, el **beneficio económico** obtenido en el régimen simplificado, al considerar en su liquidación un IVA *repercutido estimado inferior* al IVA *realmente repercutido* es:

$$29.682 - 20.720 + 204,38 = \mathbf{9.166,38 \text{ €}}$$

El IVA a ingresar en el **régimen general** hubiera sido:

$$\begin{aligned} &\text{Repercutido real - Soportado real} \\ &29.682 - 10.011,20 = 19.670,80 \text{ €} \end{aligned}$$

y el a ingresar en el **régimen simplificado**:

$$\begin{aligned} &\text{Ingresos a cuenta + Liquidación final} \\ &2.184,30 + 8.320,12 = 10.504,42 \text{ €} \end{aligned}$$

$$\mathbf{Diferencia = 19.670,80 - 10.504,42 = 9.166,38 \text{ €}}$$

El efecto del impuesto hubiera sido neutro si el empresario hubiera ingresado la diferencia entre el IVA realmente recaudado (repercutido), 29.682 €, y el realmente soportado, 10.011,20 €, o sea 19.670,80 €.

Con el régimen simplificado solamente se va a ingresar 10.504,42 €, por tanto se ha ahorrado un ingreso de **9.166,38 €**, importe este que constituye su **beneficio económico** por acogerse a este Régimen especial simplificado.

BOICAC núm. 56, diciembre de 2003. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de ciertos gastos realizados por una sociedad antes del inicio de su actividad.

Respuesta:

El Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, define los gastos de primer establecimiento como los «necesarios hasta que la empresa inicie su actividad productiva, al establecerse aquella o con motivo de ampliaciones de su capacidad». En particular, en la norma de valoración 6.ª contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, se detallan una serie de gastos que debe tener la citada calificación, así, se citan: «honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; capacitación, adiestramiento y distribución de personal, etc., ocasionados con motivo del establecimiento».

De acuerdo con lo anterior, los gastos de primer establecimiento son los originados por operaciones de naturaleza técnica y económica, previas al inicio de la actividad de la empresa o con motivo de ampliaciones de capacidad de la misma, debiéndose cumplir para su activación las siguientes circunstancias:

- Sólo deben figurar en el activo del balance en la medida que tengan una proyección económica futura.
- Deben tener el carácter de necesarios para el inicio de la actividad.
- Su importe no pueda imputarse directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios concretos sino que deben estar referidos a la empresa en su totalidad.

Por lo que respecta a la amortización, la normativa contable establece el plazo máximo de cinco años, debiéndose realizar ésta de manera sistemática. Por tanto, una vez que se ha producido la contabilización de dichos gastos, que dada su naturaleza se producirá en el ejercicio de inicio de la actividad, y al amparo del principio de correlación entre ingresos y gastos, deberán sanearse a medida que contribuyan a la obtención de ingresos en un plazo no superior a cinco años.

EJEMPLO:

Un grupo de inversores decide la constitución de una sociedad cuya actividad será la adquisición y posterior explotación de un campo de golf. El importe de la operación se cifra en 3.000.000 de euros, cuantía que compone la cifra de capital social (3.000 acciones de 1.000 euros de valor nominal). Los accionistas entregan todo el importe suscrito en la cuenta bancaria al efecto en los primeros días del mes de mayo del año 20X4. El 10 de mayo del mismo año se hace entrega al notario de 70.000 euros en concepto de anticipo de los gastos de constitución.

A primeros del mes junio del año 20X4 se adquiere el campo de golf por valor de 2.600.000 euros. Las construcciones accesorias al mismo (incluidas en el precio anterior) tienen un valor de 200.000 euros. La vida útil de las construcciones y del campo de golf se estima en 40 años, con respecto a este último se calcula un valor residual de 400.000 euros.

El día 15 de junio de 20X4 se inscribe en el Registro Mercantil la escritura de constitución de la sociedad y unos días más tarde se recibe la liquidación del Notario que presenta el siguiente detalle y se adjunta un talón a favor de la sociedad por importe de 11.000 euros.

| | |
|--------------------------|---------------|
| Liquidación ITP | 30.000 |
| Honorarios Notaría | 20.000 |
| Gastos de Registro | 5.000 |
| Gastos de Gestoría | 4.000 |
| TOTAL | 59.000 |

En la misma fecha se contratan los servicios de una empresa, la cual se encarga de la selección y formación del personal necesario. El importe que factura esta empresa es de 8.000 euros que se abonan con talón bancario.

SE PIDE: Principales anotaciones y comentarios sobre las operaciones anteriores si la sociedad comienza su actividad regular el 1 de julio. .../...

.../...

Solución:**Inicio del mes de mayo**

Las aportaciones que se reciben antes de la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil se contabilizan como una deuda con los accionistas en tanto la sociedad por analogía a lo establecido en la Consulta 7 del BOICAC núm. 37 sobre la fecha en que debe contabilizarse una ampliación del capital:

| | | | |
|-----------|------------------------------|--|-----------|
| 3.000.000 | Bancos, c/c a la vista (572) | | |
| | | a Deudas a corto plazo con accionistas (521) | 3.000.000 |
| _____ | | x _____ | |

10 de mayo

Por la entrega al notario de la provisión de fondos para atender los diferentes gastos relacionados con la constitución de la sociedad:

| | | | |
|--------|--|--------------------------------|--------|
| 70.000 | Anticipos a acreedores por prestación de servicios (417) | | |
| | | a Bancos, c/c a la vista (572) | 70.000 |
| _____ | | x _____ | |

Inicio del mes de junio

Por la adquisición del campo de golf y de las construcciones anejas al mismo:

| | | | |
|-----------|--|--------------------------------|-----------|
| 2.400.000 | Terrenos y bienes naturales, campo de golf (220) | | |
| 200.000 | Construcciones (221) | | |
| | | a Bancos, c/c a la vista (572) | 2.600.000 |
| _____ | | x _____ | |

15 de junio

Por la liquidación recibida del notario:

| | | | |
|--------|------------------------------|--|--------|
| 59.000 | Servicios exteriores (62) | | |
| 11.000 | Bancos, c/c a la vista (572) | | |
| | | a Anticipos a acreedores por prestaciones de servicios (417) | 70.000 |
| _____ | | x _____ | |

Por la campaña de selección y formación de personal necesario para la actividad de la empresa:

| | | | |
|-------|---------------------------|--------------------------------|-------|
| 8.000 | Servicios exteriores (62) | | |
| | | a Bancos, c/c a la vista (572) | 8.000 |
| _____ | | x _____ | |

.../...

.../...

31 de diciembre

En cuanto al tratamiento de los Gastos de primer establecimiento (Subgrupo 20 del PGC), el Plan General de Contabilidad parece inclinarse por su amortización en varios ejercicios, con un máximo de cinco años, para cumplir el principio de correlación de gastos e ingresos, aunque también cabe la posibilidad de dejarlo como gastos de el año actual, en cuyo caso no hay que hacer ningún asiento.

Sin embargo, si se opta por la alternativa de su amortización en varios ejercicios –supongamos cinco años– en primer lugar procede la activación de estos gastos teniendo en cuenta que aquellos que son de naturaleza jurídica irán a la cuenta *Gastos de constitución* (200) y los de naturaleza económica a la cuenta *Gastos de primer establecimiento* (201).

| | | | |
|--------|---|--|--------|
| 59.000 | <i>Gastos de constitución</i> (200) | | |
| | | a Incorporación al activo de gastos de establecimiento (730) | 59.000 |
| | _____ | x _____ | |
| 8.000 | <i>Gastos de primer establecimiento</i> (201) | | |
| | | a Incorporación al activo de gastos de establecimiento (730) | 8.000 |
| | _____ | x _____ | |

Por la amortización del ejercicio actual (6 meses):

| | | | |
|-------|--|--|-------|
| 6.700 | <i>Amortización de gastos de establecimiento</i> (680) | | |
| | | a Gastos de constitución (200) | 5.900 |
| | | (59.000/5 × 6/12) | |
| | | a Gastos de primer establecimiento (201) | 800 |
| | | (8.000/5 × 6/12) | |
| | _____ | x _____ | |

Por la amortización del inmovilizado material:

| | | | |
|--------|---|--|--------|
| | Campo de golf [(2.400.000 – 400.000) / 40 × 6/12] | 50.000 | |
| | Construcciones (200.000/40 × 6/12) | 2.500 | |
| | TOTAL | 52.500 | |
| 52.500 | <i>Amortización del inmovilizado material</i> (682) | | |
| | | a Amortización acumulada del inmovilizado material (282) | 52.500 |
| | _____ | x _____ | |