

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 74/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ
ÁNGEL GONZÁLEZ

Profesores del CEF

BOICAC núm. 48, 12-2001. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una deuda liquidada por la Administración Tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Respuesta:

El principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece que los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán ser contabilizados tan pronto sean conocidos. De acuerdo con lo anterior, con carácter general, las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción). En el momento de dotar la provisión para riesgos y gastos o en el de reconocer directamente la deuda cierta con la Administración Tributaria en caso de que anteriormente no se hubiese contabilizado el riesgo existente en la correspondiente provisión, se deberán registrar los conceptos de gasto por naturaleza correspondientes a los distintos componentes del importe de la deuda tributaria, teniendo como referencia los modelos de cuenta de Pérdidas y Ganancias contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Dado que la consulta plantea el tratamiento contable de la deuda liquidada por la Administración Tributaria en relación con el IVA de un ejercicio anterior, como consecuencia de un procedimiento de comprobación, cabe señalar que su contabilización se realizará atendiendo a los siguientes criterios de carácter general: - La sanción ocasionará un gasto extraordinario que pasará a formar parte del epígrafe IV. «Resultados extraordinarios». - La parte de intereses imputables al ejercicio en curso se contabilizará como un gasto financiero, que figurará formando parte del epígrafe II. «Resultados financieros»; la parte correspondiente a la cuota y a los intereses imputables a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, formando parte del epígrafe IV. «Resultados extraordinarios».

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad ESFERA comenzó sus actividades en el año 20X1, dedicándose a servicios de enseñanza y consultoría, proponiendo en el alta fiscal una deducción del 100% del IVA. Sus gastos ascendieron en el año 1 a la cantidad de 100.000 euros más un IVA del 16%. Asimismo compró a comienzos del ejercicio un ordenador por importe de 50.000 euros más IVA del 16%. Facturó durante el ejercicio 1 la cantidad de 600.000 euros de enseñanza y 200.000 euros en consultoría, esta última sujeta y no exenta. Por un error informático, la empresa repercutió el IVA en esta última actividad, aunque se incluyó en la cifra de ventas y no en la de IVA repercutido, realizando a 31 de diciembre una liquidación final de IVA donde solicitaba la devolución de 32.000 euros, la totalidad del IVA soportado.

En septiembre del año 20X2, sufre una inspección fiscal, donde se anula la devolución del IVA, y se le impone una sanción de 10.000 euros y unos intereses de demora de 1.000 euros, y la reclamación de una cuota de 26.000 euros, correspondientes al IVA dejado de ingresar. La empresa decide firmar en conformidad con la cuota y recurrir la sanción.

SE PIDE:

1. Contabilizar el acta de inspección.
2. Incidencia en el Impuesto de Sociedades.
3. ¿Debe la empresa modificar el precio de adquisición del ordenador?
¿Por qué?
4. ¿Debe la empresa modificar las amortizaciones del bien desde el momento de la compra, desde el momento de la inspección o no modificarlo?

.../...

.../...

Solución:

Estamos ante un caso en el cual la empresa debería haber contabilizado las operaciones con prorrata en el ejercicio 20X1, y no lo realizó correctamente.

Las cifras de la cuota dejada de ingresar corresponden a:

IVA repercutido: $200.000 \times 0,16 = 32.000$

IVA soportado: $150.000 \times 0,16 \times 1/4 = 6.000$

Pendiente de ingreso 26.000

58.000 *Gastos extraordinarios (678)*

1.000 *Intereses de deudas (66)*

	<i>a Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)</i>	32.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales (475)</i>	27.000

_____ x _____

El importe de gastos extraordinarios procede del ajuste por el exceso de ventas declarado en el ejercicio anterior por importe de 32.000 euros y por el ajuste del IVA soportado como consecuencia de la prorrata que, según se desprende de la consulta, se debe imputar como gasto extraordinario.

Al recurrir la sanción, la empresa debe provisionar el importe de la misma, ya que no es firme.

10.000 *Gastos extraordinarios (678)*

	<i>a Provisión para impuestos (141)</i>	10.000
--	---	--------

_____ x _____

En cuanto a la incidencia de la inspección en el Impuesto de Sociedades, comentar que en el ejercicio 20X2 la parte correspondiente a la sanción no es deducible, originando una diferencia permanente positiva, pero en cuanto al resto comentar:

- Respecto al IVA repercutido, está mal contabilizado en el ejercicio 20X1, ya que la empresa se imputó más ingreso del correcto, por lo que tributó por el 35% de esa cantidad, por lo que podría darse el gasto en el ejercicio 20X2 (en determinadas circunstancias también se podría presentar declaración complementaria del año 20X1 que sería deducible). Además, en cuanto a la parte de la cuota correspondiente al IVA deducido indebidamente, éste será gasto deducible, ya que corresponde a un ajuste de prorrata, que se convierte en deducible al no ser IVA deducible. Será deducible en el año 20X2, ya que no está contabilizado en el año 20X1.

.../...

.../...

- En cuanto al valor del equipo informático, aunque la prorrata al final del ejercicio sea del 25%, la empresa se propuso en el momento del alta una deducción del 100% y, como señala la Norma de Valoración del PGC, no se debe modificar el valor del bien como consecuencia del ajuste de la prorrata. Asimismo, tampoco se modificará el importe de las amortizaciones.
- La empresa deberá poner una nota en la memoria donde se expliquen estos hechos y su incidencia sobre la cifra de ventas y gastos de ejercicios ya cerrados, porque se afecta la comparabilidad entre ejercicios económicos.

BOICAC núm. 39, 09-1999. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el registro contable de la compra de bienes inmuebles no construidos en el momento de la firma del contrato y sobre los que se establece un pacto expreso de reserva de dominio por parte del vendedor.

Respuesta:

En síntesis, el caso contable consiste en que la empresa compradora formaliza un contrato privado de compraventa sobre un bien inmueble que vinculará de manera permanente a la empresa, y que está pendiente de construcción, de forma que se compromete a pagar el precio fijado para dicho bien atendiendo a un calendario que le exige sucesivos desembolsos desde la firma del contrato a la finalización de las obras. Por otra parte, el vendedor al firmar el contrato de compraventa establece un pacto de reserva de dominio, hasta que se le haya satisfecho la totalidad del precio convenido.

A partir de este planteamiento, el comprador está efectuando entregas en efectivo al proveedor, en concepto de «a cuenta» de obras futuras, por lo que los importes entregados se deberán registrar como un anticipo para inmovilizaciones materiales, que deberá lucir en la partida 4. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso, del epígrafe III. «Inmovilizaciones materiales» del activo del modelo normal de balance, recogido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Posteriormente, a medida que el comprador vaya recibiendo del proveedor total o parcialmente los inmuebles construidos, es decir, cuando dichos inmuebles se incorporen al patrimonio de la empresa, deberá mantener el importe correspondiente en la partida anteriormente citada mientras se trate de inmovilizaciones materiales en curso, mientras que, cuando haya finalizado la construcción de los inmuebles, deberá registrarlos como inmovilizaciones materiales en la partida 1. Terrenos y construcciones del epígrafe III. «Inmovilizaciones materiales» del activo del modelo normal del balance; adicionalmente, si el importe del activo supera el del anticipo, se deberá registrar, en su caso, la correspondiente deuda.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar cualquier información que resulte significativa acerca de la operación indicada, en particular sobre la reserva de dominio, de forma que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad LOS NARANJOS, S.A., firma un contrato de compra de un inmueble con una empresa constructora. La firma del contrato se realiza el 1 de febrero de 2000 en las siguientes condiciones de pago:

- A la firma del contrato un pago de 20.000 euros más IVA.
- Hasta la terminación de las obras 400 euros al mes más IVA.
- Entrega de llaves, el 1 de febrero de 2001, un pago adicional de 10.000 euros más IVA.
- Finalización definitiva de la obra el 1 de julio de 2001. Desembolso de 150.000 euros con posibilidad de concesión de un préstamo hipotecario por la constructora a un tipo de interés variable del EURIBOR más un 0,5%.
- La empresa constructora, al firmar el contrato, establece un pacto expreso de reserva de dominio hasta que haya cobrado el precio convenido.

LOS NARANJOS decide solicitar un préstamo hipotecario con efectos de 1 de julio de 2001 a un tipo de interés del EURIBOR más un 0,3% (préstamo francés). El préstamo tiene una duración de 20 años con una carencia de 3 (sólo de principal). Los pagos se harán efectivos cada 1 de julio.

En la fecha de obtención del préstamo el EURIBOR se sitúa en el 5%.

El valor del terreno se estima en el 40% del edificio y la vida útil de la construcción en 20 años.

SE PIDE: Asientos contables para la empresa LOS NARANJOS.

.../...

.../...

Solución:1-2-2000. *Firma del contrato.*

De acuerdo con la consulta 1 del BOICAC núm. 39 de septiembre de 1999 el comprador está efectuando entregas en efectivo al proveedor, en concepto de «a cuenta» de obras futuras, por lo que los importes entregados se deberán registrar como un anticipo para inmobilizaciones materiales que deberá lucir en la partida 4. Anticipos e inmobilizaciones materiales en curso, del epígrafe III. «Inmobilizaciones materiales» del activo del modelo normal de balance.

20.000	<i>Anticipos para inmobilizaciones materiales (239)</i>		
3.200	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	23.200
_____		x _____	

1-3-2000/1-2-2001. *Pagos mensuales.*

400	<i>Anticipos para inmobilizaciones materiales (239)</i>		
64	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	464
_____		x _____	

1-2-2001. *Entrega de llaves.*

10.000	<i>Anticipos para inmobilizaciones materiales (239)</i>		
1.600	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	11.600
_____		x _____	

En esta fecha se produce la entrega de llaves, si bien la obra no ha finalizado, por lo que de acuerdo con la consulta 1 del BOICAC núm. 39 de septiembre de 1999 deberá mantenerse el importe correspondiente en la partida de Anticipos e inmobilizaciones materiales en curso. No obstante, pensamos que, dado que se produce la entrega de llaves, procede la reclasificación como inmobilizado en curso ya que no se trata de simples entregas a cuenta.

.../...

.../...		
34.800	Construcciones en curso (231) (20.000 + 400 × 12 + 10.000)	
	a Anticipos para inmovili- zaciones materiales (239)	34.800
	(Podría separarse la parte del terreno y de la construcción)	
	_____ x _____	
1-3-2001/1-7-2001. Pagos mensuales.		
400	Construcciones en curso (231)	
64	Hacienda Pública, IVA sopor- tado (472)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	464
	_____ x _____	
1-7-2001		
Por la obtención del préstamo.		
150.000	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	150.000
	_____ x _____	
Por la finalización de la obra.		
74.720	Terrenos y bienes naturales (220)	
	[(34.800 + 400 × 5 + 150.000) × 0,4]	
112.080	Construcciones (221)	
	[(34.800 + 400 × 5 + 150.000) × 0,6]	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	150.000
	a Construcciones en curso (231)	36.800
	_____ x _____	
		.../...

.../...		
31-12-2001		
<i>Por la amortización.</i>		
2.802	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (112.080/20 × 6/12)	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	2.802
_____	x _____	
<i>Imputación de intereses del préstamo.</i>		
3.975	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> (150.000 × 0,053 × 6/12)	
	<i>a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)</i>	3.975
_____	x _____	
Asientos contables para la empresa LOS NARANJOS		
1-2-2000		
2.000.000	<i>Anticipos para inmovilizado material</i>	
320.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	2.320.000
_____	x _____	
1-3-2000/1-2-2001		
40.000	<i>Anticipos inmovilizado material</i>	
6.400	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	46.000
_____	x _____	
		.../...

.../...

1-2-2001

Aunque se produzca la incorporación a la empresa del inmueble, la consulta del ICAC de septiembre de 1999 parece establecer que se mantendrá la cuenta de anticipos hasta que finalice la obra. Sin embargo sería más correcto reclasificar los anticipos a inmovilizado material en curso en las cuentas 230 y 231 o simplemente a 231 Construcciones en curso.

1.000.000	Anticipos inmovilizado material	
160.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	1.160.000
_____	x _____	

Por la reclasificación:

3.480.000	Construcciones en curso (231)	
	a Anticipos inmovilizado material	3.480.000
_____	x _____	

1-3-2001/1-7-2001

40.000	Construcciones en curso (231)	
6.400	Hacienda Pública, IVA soportado (472)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	46.400
_____	x _____	

1-7-2001

7.472.000	Terrenos y bienes naturales (220)	
11.208.000	Construcciones (221)	
	a Construcciones en curso (231)	3.680.000
	a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	15.000.000
_____	x _____	

.../...

.../...			
31-12-2001			
280.200	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> [(11.208.000/20) × 6/12]		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	280.200
	_____ x _____		
397.500	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> [(15.000.000 × 0,053) × 6/12]		
		<i>a Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)</i>	397.500
	_____ x _____		
Con respecto al pacto de reserva de dominio, la empresa compradora habrá de informar en la memoria de esta circunstancia.			