

JORGE TRUJILLANO OLAZARRI*Economista**Auditor**Censor Jurado de Cuentas***Extracto:**

TRAS la entrada en vigor el pasado 1 de enero de 1998 del nuevo Régimen Simplificado del IVA, resulta inaplicable la norma primera de la Resolución de 20 de enero de 1997 del ICAC, por la que se desarrolla el Tratamiento Contable de los Regímenes Especiales establecidos en el IVA y en el IGIC.

En este artículo se propone un desarrollo contable adaptado a la nueva normativa explicado mediante siete casos prácticos. Los cuatro primeros se refieren a lo que podría denominarse el procedimiento general para todas las actividades sujetas a este régimen especial. En los dos siguientes se tratan las particularidades de las actividades agrícolas y ganaderas que no están sujetas al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. El último se refiere a las actividades de temporada.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Procedimiento general para todas las actividades sujetas al régimen simplificado.
Casos prácticos 1, 2, 3 y 4.

- III. Particularidades de las actividades agrícolas y ganaderas.
Casos prácticos 5 y 6.

- IV. Particularidades de las actividades de temporada.
Caso práctico 7.

I. INTRODUCCIÓN

La Resolución de 20 de enero de 1997, del ICAC, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el IVA y en el Impuesto General Indirecto Canario, dispuso, en su norma primera, un procedimiento contable consistente en prescindir de las cuentas (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» y (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» para las operaciones incluidas en el régimen simplificado, de manera que las cuotas correspondientes al mismo se registran en la cuenta (6371) «Régimen simplificado de IVA». Ésta, a su vez, se abona tras la liquidación anual con cargo a cuentas del subgrupo (70) al objeto de que el saldo de los ingresos figure en «Pérdidas y ganancias» neto del impuesto repercutido.

Esta norma contable fue establecida para el antiguo régimen que estuvo vigente hasta 31 de diciembre de 1997. La principal novedad del actual consiste precisamente en determinar, mediante la aplicación de los módulos, la cuota devengada en lugar de la cuota a ingresar como se hacía anteriormente.

Como consecuencia de esta reforma la citada Resolución del ICAC resulta inaplicable, por lo que probablemente este Instituto procederá en el futuro a establecer una nueva norma contable. Mientras tanto, vamos a proponer un procedimiento para contabilizar las operaciones sujetas a este régimen especial, no sin antes introducir una breve reflexión sobre su verdadera utilidad:

Las personas físicas que desarrollen una actividad empresarial de carácter mercantil están obligadas a llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio.

Si estas personas determinan el rendimiento neto de su actividad mediante la estimación objetiva del IRPF, las normas tributarias les imponen unas obligaciones contables y registrales muy inferiores a las de las normas mercantiles que también les son de aplicación.

Teniendo en cuenta que el poder sancionador existe fundamentalmente en el ámbito tributario cabe suponer que en la práctica las normas contables destinadas a los empresarios sujetos al régimen simplificado del IRPF y del IVA van a ser abrumadoramente ignoradas.

No obstante, para aquellos que ajusten su contabilidad a las normas mercantiles proponemos el siguiente procedimiento.

II. PROCEDIMIENTO GENERAL PARA TODAS LAS ACTIVIDADES SUJETAS AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

1. Las cuotas soportadas en la compra interior, adquisición intracomunitaria o importación de bienes y servicios, distintos de los activos fijos y con destino al desarrollo de la actividad, se contabilizarán cargando la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» en el momento en que se produzca su devengo.

2. Las cuotas soportadas en la compra interior, adquisición intracomunitaria o importación de activos fijos afectos a la actividad se contabilizarán cargando la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» en el momento en que se produzca su devengo y por la cuantía que sea deducible conforme a la normativa del IVA.

3. La cuota devengada por operaciones corrientes que resulte de la aplicación del promedio de módulos habido durante el año natural se abonará, al finalizar el mismo, en la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» con cargo a las cuentas de ventas o de ingresos por prestación de servicios que correspondan.

4. Las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes y de activos fijos, por adquisiciones con inversión del sujeto pasivo y por entregas de activos fijos se abonarán en la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» en el momento en que se produzca su devengo.

5. Cuando el sujeto pasivo opte por liquidar durante los tres primeros trimestres las cuotas devengadas por operaciones corrientes, aplazando para la liquidación del cuarto trimestre las cuotas correspondientes a las operaciones distintas de las corrientes, los ingresos trimestrales a cuenta de la cuota anual definitiva se cargarán en la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» con abono a la cuenta (4750) «Hacienda Pública, acreedor por IVA».

6. Cuando el sujeto pasivo opte por incluir en cada liquidación todas las operaciones para el cálculo del ingreso a cuenta:

- a) Se cargará la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» por el importe de las cuotas devengadas durante el trimestre por las adquisiciones intracomunitarias, las adquisiciones con inversión del sujeto pasivo, las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.
- b) Se cargará o abonará la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» por la diferencia entre el importe de la cuota devengada por operaciones corrientes y el de las cuotas satisfechas en compras interiores, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de activos fijos. Se cargará cuando la diferencia sea positiva y viceversa.

- c) Se abonará la cuenta (4750) «Hacienda Pública, acreedor por IVA» o se cargará la cuenta (4700) «Hacienda Pública, deudor por IVA» según proceda en base a las anotaciones descritas en *a)* y *b)* anteriores.

7. La cuota soportada por operaciones corrientes en concepto de gastos de difícil justificación se cargará en la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» con abono a la cuenta (6371) «Régimen simplificado, IVA».

8. El exceso de la cuota mínima por operaciones corrientes sobre la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas en dichas operaciones se cargará en la cuenta (6371) «Régimen simplificado, IVA» con abono a la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado».

9. Finalizado el ejercicio se saldarán las cuentas (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» y (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» con cargo o abono, según proceda, a las cuentas (4750) «Hacienda Pública, acreedor por IVA» o (4700) «Hacienda Pública, deudor por IVA», por el importe pendiente de liquidar de la cuota anual definitiva.

La propuesta anterior se fundamenta en entender que la reforma del régimen simplificado, al permitir la deducción de las cuotas efectivamente soportadas, obliga, desde la perspectiva mercantil, a utilizar el procedimiento contable del régimen general del IVA con las particularidades siguientes:

1. Al finalizar el ejercicio hay que extraer de las cuentas de ventas o ingresos que correspondan las cantidades derivadas de la aplicación del tributo con abono a IVA repercutido.
2. Las cuotas devengadas por operaciones corrientes integrantes de los ingresos a cuenta trimestrales se contabilizan como cuotas soportadas o satisfechas con abono a cuenta de Hacienda Pública acreedora.
3. El uno por ciento de la cuota devengada anual por operaciones corrientes deducible en concepto de gastos de difícil justificación se contabiliza como una cuota soportada con abono a cuenta de ingresos.
4. El exceso de la cuota mínima por operaciones corrientes sobre la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas en dichas operaciones se carga en cuenta de gastos con abono a IVA soportado. Este exceso podría también cargarse en cuenta de ventas o ingresos por analogía con el punto primero anterior. No obstante, hemos preferido recomendar el cargo en la cuenta (6371) porque el origen de esta cuestión está más relacionado con el elevado volumen que puedan llegar a alcanzar las cuotas soportadas que con las ventas efectuadas. Es por este mismo motivo por el que nos parece más adecuado abonar la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» en vez de la (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido».

CASO PRÁCTICO 1

A un taller de reparación de automóviles (Ep. IAE 691.2) le corresponde, en base a los módulos aplicables, una cuota devengada por operaciones corrientes, prevista para todo el año, de 5.000. La cuota mínima para este tipo de operaciones es el 30% y el porcentaje de ingreso a cuenta trimestral es el 9%. No se han producido operaciones distintas de las corrientes.

Durante el primer trimestre ha adquirido los siguientes bienes y servicios sujetos al 16% de IVA:

a) Compras de diversos aprovisionamientos	3.200
b) Trabajos realizados por otras empresas	400
c) Arrendamientos	1.900
d) Suministros	100

Las distintas adquisiciones efectuadas habrán motivado diversos asientos contables cuyo resumen es el siguiente:

3.200	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
512	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores (400)	3.712
		x	
400	Trabajos realizados por otras empresas (607)		
64	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores (400)	464
		x	
1.900	Arrendamientos y cánones (621)		
304	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	2.204
		x	

100	Suministros (628)		
16	Hacienda Pública, IVA sopor- tado (472)		
		a	Acreeedores por prestaciones de servicios (410)
			116
	_____	x	_____

Por el ingreso a cuenta correspondiente al primer trimestre se contabilizará el 31 de marzo:

450	Hacienda Pública, IVA sopor- tado (472)		
	(0,09 x 5.000 = 450)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)
			450
	_____	x	_____

Cuando entre el 1 y el 20 de abril se efectúe el pago contabilizará:

450	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)		
		a	Bancos (572)
			450
	_____	x	_____

Durante el segundo trimestre se han efectuado las siguientes adquisiciones corrientes suje-
tas al 16% de IVA:

a)	Compras de diversos aprovisionamientos	12.050
b)	Arrendamientos	1.900
c)	Suministros	200

El resumen de los asientos contabilizados durante el segundo trimestre en relación con las adquisiciones anteriores y el IVA es el siguiente:

12.050	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
1.928	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores (400)	13.978
	_____	x _____	
1.900	Arrendamientos y cánones (621)		
304	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	2.204
	_____	x _____	
200	Suministros (628)		
32	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	232
	_____	x _____	
450	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	450
	_____	x _____	

Entre el 1 y el 20 de julio se contabilizará:

450	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)		
		a Bancos (572)	450
	_____	x _____	

Adquisiciones del tercer trimestre:

a) Arrendamientos	1.900
b) Asesoramientos externos	300

1.900	Arrendamientos y cánones (621)		
304	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	2.204
	_____	x _____	
300	Servicios de profesionales independientes (623)		
48	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	348
	_____	x _____	
450	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	450
	_____	x _____	

Entre el 1 y el 20 de octubre se contabilizará:

450	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)		
		a Bancos (572)	450
	_____	x _____	

Las adquisiciones del cuarto trimestre han sido:

a) Arrendamientos	1.900
b) Publicidad	150
c) Suministros	250

1.900	Arrendamientos y cánones (621)		
304	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	2.204
	_____	x _____	
150	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)		
24	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	174
	_____	x _____	
250	Suministros (628)		
40	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Acreedores por prestaciones de servicios (410)	290
	_____	x _____	

Una vez finalizado el año y calculado el promedio de módulos habido en el mismo se procede a determinar la cuota anual definitiva, la cual ha ascendido a 5.500.

Cálculos a efectuar:

1. Cuota devengada por operaciones corrientes	5.500
2. Cuota soportada en la adquisición de bienes y servicios corrientes ..	(3.880)
1T: 512 + 64 + 304 + 16 =	896
2T: 1.928 + 304 + 32 =	2.264
3T: 304 + 48 =	352
4T: 304 + 24 + 40 =	368
3. Diferencia entre las dos cuotas anteriores	1.620
4. Cuota mínima (0,3 x 5.500)	1.650
Puesto que este importe es mayor que 1.620, la cuota anual que prevalece es la mínima.	
5. Ingresos a cuenta satisfechos	(1.350)
1T: 450	
2T: 450	
3T: 450	
6. Cuota pendiente de ingresar (1.650 – 1.350)	300

Para contabilizar la liquidación final del año será necesario efectuar varios asientos. En primer lugar, hay que tener en cuenta que las ventas contabilizadas por este empresario se habrán abonado por el importe cobrado al cliente. Esto significa que las cuentas de ingresos no están netas del impuesto devengado por lo que habrá que contabilizar:

5.500 Prestaciones de servicios (705)

a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 5.500

_____ x _____

En este momento las cuentas relacionadas con el IVA presentan la siguiente situación:

<p>(472) Hacienda Pública, IVA soportado</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>512 64 304 16 450 1.928 304 32 450 304 48 450 304 24 40</p>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">450</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">450</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">450</td> <td style="text-align: right;">450</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">450</td> <td style="text-align: right;">450</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">(477) Hacienda Pública, IVA repercutido</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">5.500</td> </tr> </table>	(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA		450	450	450	450	450	450	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido			5.500
(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA													
450	450												
450	450												
450	450												
(477) Hacienda Pública, IVA repercutido													
	5.500												

(472) Hacienda Pública, IVA soportado	Saldo deudor	5.230
(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	Saldo acreedor	5.500
(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA	Saldo cero	

Por el gasto correspondiente al defecto de la diferencia entre las cuotas devengada y soportada (1.620), en relación con las operaciones corrientes, sobre la mínima establecida en la Tabla de índices y módulos para esta actividad (1.650), se contabilizará:

30 Régimen simplificado, IVA
(6371)

a Hacienda Pública, IVA soportado
(472) 30

x

Por la liquidación de la cuota definitiva:

5.500	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		5.200
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>		300
	_____ x _____		

Tras este asiento la única cuenta de Entidades Públicas con saldo es la (4750) «Hacienda Pública, acreedor por IVA» que refleja la obligación de pago correspondiente a la última cuota anteriormente calculada de 300.

Entre el 1 y el 30 de enero del siguiente año se contabilizará:

300	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>		
	<i>a Bancos (572)</i>		300
	_____ x _____		

CASO PRÁCTICO 2

Resuélvase el caso anterior suponiendo que una vez finalizado el año y calculado el promedio de módulos aplicable se hubiese obtenido una cuota anual definitiva de 5.700.

Todas las operaciones contabilizadas durante los tres primeros trimestres las damos aquí por reproducidas, al igual que las referentes a los gastos del cuarto trimestre y a sus cuotas de IVA soportado.

Cálculos a efectuar al finalizar el año:

1. Cuota devengada por operaciones corrientes	5.700
2. Cuota soportada en la adquisición de bienes y servicios corrientes . .	(3.880)
3. Cuota soportada en concepto de difícil justificación (0,01 x 5.700) . .	(57)
4. Cuota derivada del régimen simplificado	1.763
Prevalece el importe obtenido como cuota derivada de la aplicación de este régimen por ser mayor que la cuota mínima (0,3 x 5.700)	
5. Ingresos a cuenta satisfechos	(1.350)
6. Cuota pendiente de ingresar	413

Asientos a contabilizar:

Por las cuotas repercutidas a los clientes y hasta ahora incluidas en las cuentas de ingresos:

5.700 Prestaciones de servicios (705)

a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 5.700

_____ x _____

Por las cuotas soportadas deducibles en concepto de difícil justificación:

57 Hacienda Pública, IVA soportado (472)

a Régimen simplificado, IVA (6371) 57

_____ x _____

En este momento las cuentas relacionadas con el IVA tienen los saldos siguientes:

(472) Hacienda Pública, IVA soportado	D	5.287
(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	H	5.700
(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA		0

Por la liquidación de la cuota definitiva se contabilizará:

5.700	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		5.287
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>		413
	_____ x _____		

En el transcurso del siguiente mes se contabilizará:

413	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>		
	<i>a Bancos (572)</i>		413
	_____ x _____		

CASO PRÁCTICO 3

A un industrial dedicado a las instalaciones de fontanería (Ep. IAE 504.2) se le estima una cuota devengada anual de 6.000. La cuota mínima por operaciones corrientes es el 32% y el porcentaje de ingreso a cuenta es el 10%. Opta por liquidar, durante los tres primeros meses, exclusivamente las cuotas devengadas por operaciones corrientes.

Durante el primer trimestre adquirió en el territorio peninsular bienes y servicios por importe de 4.000 más IVA al 16% y efectuó una adquisición intracomunitaria de material corriente de fontanería por importe de 2.000.

Por las adquisiciones en territorio peninsular habrá efectuado un conjunto de asientos cuyo resumen es:

4.000	Compras y gastos (6)		
640	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.640
		x	

Por la adquisición intracomunitaria:

2.000	Compras de otros aprovisionamientos (602)		
		a	Proveedores (400)
			2.000
		x	
320	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477)
			320
		x	

Por la liquidación trimestral, teniendo en cuenta la opción efectuada por el contribuyente:

600	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)
			600
		x	

En los veinte primeros días de abril pagará a Hacienda las 600 unidades monetarias calculadas, tras lo que la cuenta (4750) quedará con saldo cero.

Durante el segundo semestre las adquisiciones, en el territorio de aplicación del impuesto, de bienes y servicios ascendieron a 4.000 más IVA al 16%. También adquirió en Francia, por 3.000, una máquina para bombeo de agua, la cual va a ser utilizada por tiempos iguales en la actividad de fontanería y en labores de riego en otra actividad sujeta al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.

Por las operaciones corrientes:

4.000	Compras y gastos (6)		
640	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.640
	_____	x	_____

Por la inversión efectuada en activo fijo:

3.000	Maquinaria (223)		
		a	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)
			3.000
	_____	x	_____
240	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
240	Maquinaria (223)		
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477)
			480
	_____	x	_____

La maquinaria se ha afectado simultáneamente a una actividad diferente, aunque compatible, con la sujeta al Régimen Simplificado. La cuota correspondiente a esta adquisición intracomunitaria se ha devengado en su totalidad, motivo por el que se abona la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» por importe de 480 unidades monetarias. En cambio sólo es deducible la parte de cuota proporcional al tiempo en que dicho activo va a estar afecto a la actividad sujeta a este régimen especial, esto es, 240. Las otras 240 tampoco se pueden deducir en la liquidación que corresponde a la otra actividad porque en ella, Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, el importe de las cuotas soportadas en las inversiones no es deducible y se incorpora al precio de adquisición de las mismas.

Por la liquidación trimestral:

600 Hacienda Pública, IVA soportado (472)			
	a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	600	
_____	x _____		

La cuenta «Hacienda Pública, acreedor por IVA» se saldará en los veinte primeros días de julio.

Durante el tercer trimestre obtiene una subvención de la Comunidad Autónoma por importe de 600 que, conforme a las condiciones relativas a la misma, invierte en la adquisición de un utillaje, que va a dedicar exclusivamente a esta actividad, cuyo precio de adquisición fue 1.000 más IVA.

Los bienes y servicios corrientes adquiridos en este trimestre se elevaron a 4.000 más IVA al 16%.

Por las operaciones corrientes:

4.000 Compra y gastos (6)			
640 Hacienda Pública, IVA soportado (472)			
	a Contrapartida	4.640	
_____	x _____		

Por la obtención de la subvención:

600	<i>Comunidad Autónoma deudora por subvenciones (478)</i>	
	a <i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	600
	x	

Por la adquisición de utillaje:

1.096	<i>Utillaje (224)</i>	
	64 <i>Hacienda Pública IVA soportado (472)</i>	
	a <i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>	1.160
	x	

Téngase en cuenta que no va a ser deducible el IVA que proporcionalmente corresponda a la parte subvencionada.

$$\frac{1.000}{600} = \frac{160}{x} \quad || \quad x = 96$$

La porción de cuota no deducible incrementa el precio de adquisición del activo.

Por la liquidación trimestral contabilizará:

600	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	a <i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	600
	x	

En los veinte primeros días de octubre efectuará el pago, con lo que la cuenta (4750) quedará nuevamente con saldo cero.

Durante el cuarto trimestre vende al contado por 500 más IVA una furgoneta cuyo precio de adquisición fue 4.000 y que estaba íntegramente amortizada.

Se adquirieron durante el trimestre bienes y servicios por importe de 4.000 más IVA al 16%.

Por las operaciones corrientes:

4.000	Compras y gastos (6)		
640	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.640
		x	

Por la entrega del inmovilizado:

4.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
580	Bancos (572)		
		a	Elementos de transporte (228)
			4.000
		a	Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)
			500
		a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477)
			80
		x	

De la aplicación del promedio anual de módulos habido durante el ejercicio se obtiene una cuota devengada por operaciones corrientes definitiva de 5.800.

Cálculos a efectuar al finalizar el año:

En este momento, los saldos de las cuentas relacionadas con el IVA son:

<u>(472) Hacienda Pública, IVA soportado</u>			
640			
320		<u>(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA</u>	
600		600	600
640		600	600
240		600	600
600			
640		<u>(477) Hacienda Pública, IVA repercutido</u>	
64			320
600			480
640			80

(472) Hacienda Pública, IVA soportado	D	4.984
(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	H	880
(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA		0

1. Cuota devengada por operaciones corrientes	5.800
2. Cuota soportada en la adquisición de bienes y servicios corrientes [(640 x 4) + 320]	(2.880)
3. Cuota soportada en gastos de difícil justificación (0,01 x 5.800)	(58)
4. Cuota derivada del régimen simplificado	2.862
Prevalece el importe obtenido de la suma algebraica anterior por ser mayor que la cuota mínima (0,32 x 5.800 = 1.856)	
5. Cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias (320 + 480)	800

6. Cuotas devengadas por entregas de activos fijos	80
7. Cuotas soportadas en adquisiciones de activos fijos (240 + 64)	(304)
8. Cuota anual (2.862 + 800 + 80 – 304)	3.438
9. Ingresos a cuenta (600 x 3)	(1.800)
10. Cuota a ingresar (3.438 – 1.800)	1.638

Asientos a contabilizar por la liquidación del IVA:

Por las cuotas de IVA devengado que están aumentando incorrectamente el verdadero importe de los ingresos del período:

5.800	<i>Prestaciones de servicios (705)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
		<i>cutido (477)</i>	5.800
	_____	x _____	

Por las cuotas soportadas imputables a conceptos de difícil justificación:

58	<i>Hacienda Pública, IVA soporta-</i>		
	<i>do (472)</i>	<i>a Régimen simplificado, IVA (6371)</i>	58
	_____	x _____	

En este momento las cuentas del subgrupo (47) «Administraciones Públicas» arrojan los saldos siguientes:

(472)	Hacienda Pública, IVA soportado	(4.984 + 58)	5.042
(477)	Hacienda Pública, IVA repercutido	(880 + 5.800)	6.680
(4750)	Hacienda Pública, acreedor por IVA		0

Por la liquidación de la cuota definitiva pendiente de ingreso:

6.680	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	5.042
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	1.638
	_____	x _____	

Durante el siguiente mes de enero se cancelará el saldo de la cuenta (4750) procediendo al ingreso de la cuota pendiente.

CASO PRÁCTICO 4

Resuélvase el caso anterior suponiendo que el contribuyente hubiese optado por liquidar todas las operaciones para el cálculo del ingreso a cuenta.

Asientos correspondientes al primer trimestre:

4.000	<i>Compras y gastos (6)</i>		
640	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		<i>a Contrapartida</i>	4.640
	_____	x _____	
2.000	<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
		<i>a Proveedores (400)</i>	2.000
	_____	x _____	

320	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	320
	_____	x _____	

Cálculos a efectuar previos a la liquidación del primer trimestre:

1. Ingreso a cuenta por operaciones corrientes	600
2. Cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias	320
3. Cuota a ingresar (600 + 320)	920

Por la liquidación correspondiente al primer trimestre:

600	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
320	Hacienda Pública, IVA repercutido (477)		
		a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	920
	_____	x _____	

Asientos correspondientes al segundo trimestre:

4.000	Compras y gastos (6)		
640	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Contrapartida	4.640
	_____	x _____	

3.000	<i>Maquinaria (223)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>	3.000
	_____	x	_____
240	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
240	<i>Maquinaria (223)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	480
	_____	x	_____

Cálculo de la cuota a ingresar por el segundo trimestre:

1. Ingreso a cuenta por operaciones corrientes	600
2. Cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias	480
3. Cuotas soportadas por inversiones en activos fijos	(240)
4. Cuota a ingresar (600 + 480 – 240)	840

Por la liquidación correspondiente al segundo trimestre:

360	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
480	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	840
	_____	x	_____

El cargo efectuado en la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» es la diferencia entre el importe del ingreso a cuenta (600) y la cuota deducible por inversiones (240).

Asientos correspondientes al tercer trimestre:

4.000	Compras y gastos (6)		
640	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.640
		x	
600	Comunidad Autónoma deudora por subvenciones (478)		
		a	Subvenciones oficiales de capital (130)
			600
		x	
1.096	Utilaje (224)		
64	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)
			1.160
		x	

Cálculo de la cuota a ingresar por el tercer trimestre:

1. Ingreso a cuenta por operaciones corrientes	600
2. Cuotas soportadas por inversiones en activos fijos	(64)
3. Cuota a ingresar (600 – 64)	536

Por la liquidación del tercer trimestre se contabilizará:

536	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)
			536
		x	

Asientos correspondientes al cuarto trimestre:

4.000 <i>Compras y gastos (6)</i>			
640 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>			
	<i>a</i>	<i>Contrapartida</i>	4.640
_____ x _____			
4.000 <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>			
580 <i>Bancos (572)</i>			
	<i>a</i>	<i>Elementos de transporte (228)</i>	4.000
	<i>a</i>	<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>	500
	<i>a</i>	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	80
_____ x _____			

Cálculos a efectuar al finalizar el año:

En este momento los saldos de las cuentas relacionadas con el IVA son:

<u>(472) Hacienda Pública, IVA soportado</u>			
640		(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA	
320		920	920
600		840	840
640		536	536
240			
360			
640		<u>(477) Hacienda Pública, IVA repercutido</u>	
64		320	320
536		480	480
640			80

(472) Hacienda Pública, IVA soportado	D	4.680
(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	H	80
(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA		0

Esta última cuenta presenta saldo cero porque en los veinte primeros días posteriores a cada trimestre natural se ha efectuado el pago de las cuotas respectivas cargando la cuenta (4750) con abono a tesorería.

El cálculo de la cuota anual, obviamente, es el mismo para ambas operaciones. La cuota a ingresar será:

Cuota anual	3.438
Ingresos a cuenta (920 + 840 + 536)	(2.296)
Cuota a ingresar	<u>1.142</u>

Por la liquidación del cuarto trimestre se contabilizará:

5.800 Prestaciones de servicios (705)		
	a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	5.800
_____	x _____	
58 Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	a Régimen simplificado de IVA (6371)	58
_____	x _____	
5.880 Hacienda Pública IVA repercutido (477)		
	a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	4.738
	a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	1.142
_____	x _____	

III. PARTICULARIDADES DE LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS Y GANADERAS

En las actividades agrícolas o ganaderas, a las que no sea aplicable el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, hay que distinguir aquellas operaciones en las que se somete a los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura de las demás.

Para las actividades en que no se manipulan los productos es de aplicación el procedimiento que anteriormente hemos denominado general.

Cuando los productos naturales se someten a algún tipo de manipulación previa a su entrega sucede que la imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes se produce en el momento en que dichos productos son incorporados al proceso de transformación, elaboración o manufactura. La valoración de los mismos para calcular la cuota se realiza a precio de mercado.

Esta particularidad fiscal supone que desde la perspectiva contable hay que tener en cuenta lo siguiente:

- a) Por la incorporación de los productos naturales al proceso de transformación no se efectúa ningún asiento. Al cerrar la contabilidad habrá que valorar y registrar en cuentas de existencias los productos terminados y los que estén en fase de elaboración. Esta valoración se efectuará conforme a las normas del Plan General de Contabilidad, es decir, atendiendo al coste de producción. Cuando el valor de mercado de los productos existentes al cierre del ejercicio sea superior al valor contabilizado no hay que efectuar ajuste alguno. En caso contrario, se dota una provisión por depreciación si ésta es reversible y si no lo es las existencias se reflejan directamente por su menor valor.
- b) Al finalizar el ejercicio será necesario contabilizar el impuesto repercutido a los clientes con cargo a la cuenta de ventas o ingresos que corresponda al objeto de que éstas figuren por su importe neto del efecto impositivo. El importe de este asiento podría ser el de las cuotas devengadas durante todo el ejercicio por la incorporación de los productos naturales al proceso productivo, con independencia de que a su finalización dichos productos hayan sido, o no, vendidos.

La ventaja de contabilizar conforme a este procedimiento está en su simplicidad. En cambio tiene el inconveniente de que se han disminuido las cuentas de ingresos en exceso. Este exceso es el que corresponde a la cuota devengada en la incorporación al proceso de transformación de los productos no vendidos. Si la importancia relativa en términos cuantitativos de este exceso fuese escasamente significativa el procedimiento sería válido. En caso contrario no debería utilizarse una cuenta de ingresos por ventas para reflejar el importe de la cuota devengada por los productos en curso,

semiterminados y terminados existentes al cerrar el ejercicio. Tampoco cabría la posibilidad de considerar dicho importe como un coste indirectamente imputable a los productos y, en consecuencia, utilizarlo para incrementar su valoración final por el carácter recuperable de las cuotas de IVA.

Por tanto, proponemos el siguiente procedimiento:

Las cuotas devengadas en las actividades agrícolas y ganaderas por la incorporación de los productos naturales a los procesos de transformación, elaboración o manufactura se contabilizarán abonando la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» con cargo a la cuenta de ventas o de ingresos por prestación de servicios que corresponda. Cuando la cuantía de las cuotas devengadas por productos no vendidos sea significativa se cargará por el importe de éstas la cuenta (4701) «Hacienda Pública, cuenta transitoria por IVA». Esta cuenta se abonará, por la citada cuantía, en el período en que se vendan los productos que motivaron su aparición, disminuyendo el importe de la cuenta de ventas para conseguir así que éstas aparezcan netas del impuesto repercutido en el período actual y liquidado en el anterior.

CASO PRÁCTICO 5

Un ganadero dedicado a la explotación intensiva de ganado porcino que está sujeto al Régimen Especial Simplificado del IVA opta por liquidar, durante los tres primeros trimestres, la cuota devengada por operaciones corrientes únicamente cuyo índice es el 0,07. El porcentaje de cálculo de las cuotas trimestrales es el 12%.

Durante el primer trimestre no ha incorporado sus productos a ningún proceso de elaboración, limitándose a entregarlos en estado natural. Los ingresos de este período ascienden a 8.500, entre los que figura una subvención a la explotación de 1.000 que se cobrará el próximo año. Ha adquirido bienes y servicios corrientes por importe de 4.000 a los que corresponden unas cuotas satisfechas de 460.

Por las compras y gastos existirá un conjunto de asientos cuyo resumen es:

4.000	Compras y gastos (6)		
460	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.460
_____		x	_____

Por las ventas:

7.500	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>
			7.500
_____		x	_____

Por la subvención:

1.000	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>
			1.000
_____		x	_____

El cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes correspondiente al primer trimestre, teniendo en cuenta la opción realizada y que las subvenciones, a estos efectos, se excluyen de los ingresos, es el siguiente:

$$0,12 \times 0,07 \times (8.500 - 1.000) = 63$$

63	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>
			63
_____		x	_____

Durante el segundo trimestre ha efectuado las siguientes operaciones:

- Compras de bienes y servicios corrientes por importe de 4.000 a los que corresponden cuotas soportadas por 460.*
- Ventas de productos sin elaborar por importe de 5.000.*

- c) Incorporación de productos naturales a un proceso de transformación por un valor de mercado estimado en 1.000.
- d) Importación de una máquina para fabricar embutidos cuyo precio total ha sido 13.000 más 2.000 en concepto de cuota de IVA soportado satisfecho en la aduana correspondiente.

Por las compras y gastos:

4.000	Compras y gastos (6)		
460	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			4.460
		x	

Por las ventas:

5.000	Contrapartida		
		a	Ventas de productos naturales (700)
			5.000
		x	

Por la importación efectuada:

13.000	Maquinaria (223)		
2.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida
			15.000
		x	

Cálculo de la cuota devengada correspondiente a la venta de productos en estado natural:

$$0,12 \times 0,07 \times 5.000 = 42$$

Cálculo de la cuota devengada correspondiente a los productos incorporados al proceso productivo:

$$0,12 \times 0,07 \times 1.000 = 8,4$$

Por la liquidación del segundo trimestre:

50,4	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	50,4
	x		

Operaciones del tercer trimestre:

- a) *Compras de bienes y servicios corrientes por importe de 4.000 más unas cuotas de IVA de 460.*
- b) *Ventas de productos sin elaborar por importe de 2.000.*
- c) *Ha satisfecho 6.000 a una empresa francesa por el ensamblaje de una serie de piezas que este ganadero previamente había enviado a dicha empresa. Este activo figura inventariado como «otras instalaciones». Se considera que ha aumentado su valor por el importe satisfecho. El ganadero español ha comunicado a la empresa francesa su NIF comunitario produciéndose la inversión de sujeto pasivo.*
- d) *Ha incorporado al proceso de transformación productos por valor de 7.000.*

Por las compras y gastos:

4.000	<i>Compras y gastos (6)</i>		
460	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
	a	<i>Contrapartida</i>	4.460
	x		

Por las ventas:

2.000	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>
			2.000
_____		x	_____

Por el aumento de valor del inmovilizado:

6.000	<i>Otras instalaciones (225)</i>		
		a	<i>Bancos (572)</i>
			6.000
_____		x	_____
960	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>
			960
_____		x	_____

Cálculo de la cuota devengada correspondiente a la venta de productos en estado natural:

$$0,12 \times 0,07 \times 2.000 = 16,8$$

Cálculo de la cuota devengada correspondiente a los productos incorporados al proceso productivo:

$$0,12 \times 0,07 \times 7.000 = 58,8$$

Por la liquidación del tercer trimestre:

75,6	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>
			75,6
_____		x	_____

Operaciones del cuarto trimestre:

- a) *Compras de bienes y servicios corrientes por importe de 4.000 más unas cuotas de IVA de 420 y 40 de compensación satisfecha a agricultores.*
- b) *Ha incorporado al proceso de transformación productos por valor en el mercado de 8.000.*
- c) *Ventas de productos elaborados por importe de 16.000 y sin elaborar por 1.000.*
- d) *Ha celebrado un contrato de arrendamiento financiero para la adquisición de una instalación por el que ha satisfecho durante este trimestre 3.000 más IVA al 16%.*

La compensación satisfecha a los agricultores sujetos al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca por las adquisiciones de sus productos es deducible. Por tanto, por las compras y gastos el asiento resumen será:

<i>4.000</i>	<i>Compras y gastos (6)</i>	
<i>460</i>	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a</i>	<i>Contrapartida</i>
		<i>4.460</i>
		x

Por las ventas:

<i>17.000</i>	<i>Contrapartida</i>	
	<i>a</i>	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>
		<i>1.000</i>
	<i>a</i>	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>
		<i>16.000</i>
		x

Por las cuotas pagadas del contrato de *leasing*:

3.000	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>		
480	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a Bancos (572)	3.480
_____		x _____	

Resumen de datos que van a intervenir en la liquidación anual:

TRIMESTRE	INCORPORACIONES	VENTAS	INGRESOS A CUENTA
1	–	7.500	63
2	1.000	5.000	50,4
3	7.000	2.000	75,6
4	8.000	17.000	–
Σ	16.000	31.500	189

La columna Incorporaciones recoge el importe a precio de mercado de los productos naturales incorporados al proceso productivo.

(472)	Hacienda Pública, IVA soportado	D	5.469
(477)	Hacienda Pública, IVA repercutido	H	960
(4750)	Hacienda Pública, acreedor por IVA		0

La cuenta (4750) presenta saldo cero por los pagos efectuados en los veinte primeros días posteriores a cada trimestre natural.

El saldo de la cuenta (477) corresponde a una cuota devengada por inversión del sujeto pasivo.

El saldo de la cuenta (472) se desglosa de la siguiente forma:

a) Cuotas satisfechas en la adquisición de bienes y servicios corrientes	1.840
b) Cuotas satisfechas en la importación y adquisición de activos fijos materiales	3.440
c) Cuotas satisfechas en los ingresos a cuenta	189

Cálculo de la cuota anual:

1. Cuota devengada por operaciones corrientes (31.500 x 0,07)	2.205
2. Cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios corrientes	(1.840)
3. Cuotas soportadas en gastos de difícil justificación (0,01 x 2.205)	(22,05)
4. Cuota derivada del Régimen Simplificado (2.205 – 1.840 – 22,05)	342,95
5. Cuotas devengadas por adquisiciones con inversión del sujeto pasivo	960
6. Cuotas soportadas en la importación y adquisición de activos fijos materiales	(3.440)
7. Cuota anual	(2.137,05)
8. Ingresos a cuenta de los tres primeros trimestres	(189)
9. Importe a compensar o a devolver	(2.326,05)

Asientos a contabilizar relacionados con la liquidación anual:

Por la minoración de las ventas en el importe del impuesto repercutido a los clientes que figura incluido en su saldo habrá que disminuir:

- a) La cuenta (700) en $15.500 \times 0,07 = 1.085$
- b) La cuenta (701) en $16.000 \times 0,07 = 1.120$

1.085 Ventas de productos naturales (700)
 1.120 Ventas de productos terminados (701)

a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) 2.205

_____ x _____

Por la cuota soportada en relación con los gastos de difícil justificación:

22,05	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a <i>Régimen simplificado, IVA (6371)</i>	22,05
	_____	x _____	

Por la liquidación anual:

3.165	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
2.326,05	<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)</i>		
		a <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	5.491,05
	_____	x _____	

CASO PRÁCTICO 6

Resuélvase el caso anterior suponiendo que el ganadero opta por liquidar todas las operaciones para el cálculo del ingreso a cuenta.

Asientos correspondientes al primer trimestre:

4.000	<i>Compras y gastos (6)</i>		
460	<i>Hacienda Pública IVA, soportado (472)</i>		
		a <i>Contrapartida</i>	4.460
	_____	x _____	

7.500	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>
			7.500

_____ x _____

1.000	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>
			1.000

_____ x _____

Cálculos a efectuar previos a la liquidación del primer trimestre:

$$0,12 \times 0,07 \times (8.500 - 1.000) = 63$$

Por la liquidación correspondiente al primer trimestre:

63	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>
			63

_____ x _____

Asientos correspondientes al segundo trimestre:

4.000	<i>Compras y gastos (6)</i>		
460	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Contrapartida</i>
			4.460

_____ x _____

5.000	Contrapartida		
		a Ventas de productos materiales (700)	5.000
		_____ x _____	
13.000	Maquinaria (223)		
2.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Contrapartida	15.000
		_____ x _____	

Cálculos a efectuar previos a la liquidación del segundo trimestre:

1. Ingreso a cuenta de la cuota derivada del Régimen Simplificado (5.000 + 1.000) x 0,07 x 0,12.....	50,4
2. Cuotas soportadas por importaciones de activos fijos.....	(2.000)
3. Cuota a compensar (50,4 – 2.000).....	(1.949,6)

Por la liquidación correspondiente al segundo trimestre:

1.949,6	Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)		
		a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	1.949,6
		_____ x _____	

Asientos correspondientes al tercer trimestre:

4.000	Compras y gastos (6)		
460	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Contrapartida	4.460
		_____ x _____	

2.000	<i>Contrapartida</i>		
		a	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>
			2.000
		x	
6.000	<i>Otras instalaciones (225)</i>		
		a	<i>Bancos (572)</i>
			6.000
		x	
960	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, IVA, repercutido (477)</i>
			960
		x	

Cálculos a efectuar previos a la liquidación del tercer trimestre:

1. Ingreso a cuenta de la cuota derivada del Régimen Simplificado (2.000 + 7.000) x 0,07 x 0,12	75,6
2. Cuotas devengadas por adquisiciones con inversión del sujeto pasivo	960
3. Cuotas soportadas por adquisiciones intracomunitarias de activos fijos . .	(960)
4. Cuota resultante (75,6 + 960 – 960).....	75,6
5. Cuota a compensar procedente de trimestres anteriores	(1.949,6)
6. Cuota pendiente de compensación (1.949,6 – 75,6)	(1.874)

Por la liquidación correspondiente al tercer trimestre:

960	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>
			884,4
		a	<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)</i>
			75,6
		x	

Asientos correspondientes al cuarto trimestre:

4.000	Compras y gastos (6)		
460	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	Contrapartida 4.460
		x	
17.000	Contrapartida		
		a	Ventas de productos naturales (700) 1.000
		a	Ventas de productos terminados (701) 16.000
		x	
3.000	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)		
480	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a	(572) Bancos 3.480
		x	

Cálculo de la cuota anual:

1. Cuota devengada por operaciones corrientes	2.205
2. Cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios corrientes . .	(1.840)
3. Cuotas soportadas en gastos de difícil justificación.	(22,05)
4. Cuota derivada del Régimen Simplificado.	342,95
5. Cuotas devengadas por adquisiciones con inversión del sujeto pasivo . .	960
6. Cuotas soportadas en la importación y adquisición de activos fijos materiales	(3.440)
7. Cuota anual	(2.137,05)
8. Ingresos a cuenta de los tres primeros trimestres.	(63)
9. Importe a compensar o a devolver	(2.200,05)

Por la liquidación anual:

1.085	<i>Ventas de productos naturales (700)</i>				
1.120	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>				
		a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		2.205
	_____	x	_____		
22,05	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>				
		a	<i>Régimen Simplificado, IVA (6371)</i>		22,05
	_____	x	_____		

En este momento los saldos de las cuentas del subgrupo (47) relacionadas con el IVA son los siguientes:

N.º DE CTA.	CONCEPTO	ΣD	ΣH	Sd	SA
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA	1.949,6	75,6	1.874	–
472	Hacienda Pública, IVA soportado	5.365,05	2.834	2.531,05	–
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	63	63	–	–
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	960	3.165	–	2.205

La cuenta (4750) tiene saldo cero porque durante los veinte primeros días de abril se pagó la liquidación del primer trimestre.

2.205	<i>Hacienda Pública IVA repercutido (477)</i>				
326,05	<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)</i>				
		a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		2.531,05
	_____	x	_____		

Si comparamos las liquidaciones efectuadas por ambos procedimientos comprobaremos que, obviamente, coinciden:

TRIMESTRE	CASO PRÁCTICO 5		CASO PRÁCTICO 6	
	INGRESADO	A COMPENSAR O DEVOLVER	INGRESADO	A COMPENSAR O DEVOLVER
1	63		63	
2	50,4	-		(1.949,6)
3	75,6			+75,6
4		(2.326,05)	-	(326,05)
Σ	189	(2.326,05)	63	(2.200,05)
resultado	(2.137,05)		(2.137,05)	

IV. PARTICULARIDADES DE LAS ACTIVIDADES DE TEMPORADA

En las actividades cuya duración no excede de 180 días al año, continuos o alternos, la cuota derivada del régimen simplificado se obtiene incrementando la diferencia entre la cuota devengada anual y las cuotas soportadas en las compras interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes y servicios corrientes.

Dicho incremento consiste en aplicar a esta diferencia los siguientes índices correctores:

- a) Hasta 60 días de temporada: 1,50.
- b) De 61 a 120 días de temporada: 1,35.
- c) De 121 a 180 días de temporada: 1,25.

Esta corrección, que desde el punto de vista contable supone un abono en la cuenta de IVA repercutido, podría cargarse a la cuenta (6371) «Régimen simplificado, IVA». No obstante, teniendo en cuenta que su verdadero significado es un aumento de la carga impositiva, parece más razonable suponer su repercusión a los clientes. Por tanto, proponemos el procedimiento siguiente:

El aumento de la cuota derivada de las operaciones corrientes procedente de la aplicación de los índices correctores establecidos para las actividades de temporada se abonará, al finalizar el ejercicio, en la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» con cargo a las cuentas de ventas o de ingresos por prestación de servicios que correspondan.

CASO PRÁCTICO 7

Una heladería situada en un centro turístico costero permanece en funcionamiento únicamente durante los meses de junio a septiembre, ambos incluidos.

La cuota devengada anual asciende a 3.000.

El porcentaje de ingreso a cuenta es el 6%.

Índice corrector: 1,25.

Cuota mínima por operaciones corrientes: 20%.

Durante el primer trimestre ha invertido en sillas y mesas 2.000 más IVA.

Este empresario presentará la declaración liquidación correspondiente al primer trimestre con cuota a ingresar de cero pesetas.

En su contabilidad figurarán los asientos siguientes:

200	<i>Mobiliario (226)</i>	
32	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>	232
	_____ x _____	
32	<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (4700)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	32
	_____ x _____	

Durante el segundo trimestre ha puesto en funcionamiento una nueva maquinaria adquirida en Italia cuyo precio de adquisición ha sido 600 más IVA.

Las compras de bienes y servicios corrientes se han elevado a 4.000 a las que corresponde una cuota soportada de 360.

Cálculos a efectuar:

1. Porcentaje de ingreso a cuenta: 0,06

Días trabajados en el trimestre: 30

Cuota devengada diariamente por operaciones corrientes:

$$\frac{3.000}{122} = 24,59$$

Cuota a ingresar por operaciones corrientes:

0,06 x 30 x 24,59 x 1,25	55,3275
2. Cuotas devengadas en adquisiciones intracomunitarias	96
3. Cuotas soportadas en compras interiores y adquisiciones intracomunitarias de activos fijos (96 + 32)	(128)
4. Cuota a ingresar	23,3275

Asientos contables:

Por la inversión:

600 <i>Maquinaria (223)</i>			
	a	<i>Contrapartida</i>	600
_____	x	_____	
96 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>			
	a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	96
_____	x	_____	

Por las compras de bienes y servicios corrientes:

4.000 <i>Compras y gastos (6)</i>			
360 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>			
	a	<i>Contrapartida</i>	4.360
_____	x	_____	

Por la liquidación de IVA:

96	<i>Hacienda Pública, IVA reper-</i> <i>tido (477)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA soporta-</i> <i>do (472)</i>	40,6725
		<i>a Hacienda Pública, deudor por</i> <i>IVA (4700)</i>	32
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por</i> <i>IVA (4750)</i>	23,3275
	_____	x _____	

Durante el tercer trimestre las compras de bienes y servicios corrientes han ascendido a 20.000 a las que corresponden cuotas por importe de 1.800.

Cálculos a efectuar:

Días trabajados en el trimestre: 92

Cuota a ingresar por operaciones corrientes: 169,671
 $0,06 \times 92 \times 24,59 \times 1,25$

Asientos contables:

20.000	<i>Compras y gastos (6)</i>		
1.800	<i>Hacienda Pública, IVA soporta-</i> <i>do (472)</i>		
		<i>a Contrapartida</i>	21.800
	_____	x _____	
169,671	<i>Hacienda Pública, IVA soporta-</i> <i>do (472)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por</i> <i>IVA (4750)</i>	169,671
	_____	x _____	

Durante el cuarto trimestre no ha efectuado operación alguna.

Cálculos a efectuar:

1. Cuota devengada anual	3.000
2. Cuotas soportadas en operaciones corrientes (360 + 1.800)	(2.160)
3. Cuotas soportadas de difícil justificación (0,01 x 3.000)	(30)
4. Cuota del Régimen Simplificado (3.000 – 2.160 – 30) x 1,25	1.012,5
La cuota mínima es 0,2 x 3.000 = 600	
5. Cuotas devengadas en adquisiciones intracomunitarias	96
6. Cuotas soportadas en compras y adquisiciones intracomunitarias de activos fijos (96 + 32)	(128)
7. Cuotas ingresadas	(192,9985)
8. Cuota a ingresar	787,5015

Asiento a contabilizar:

3.000	Ventas (700)		
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	3.000
	_____	x _____	
30	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Régimen simplificado, IVA (6371)	30
	_____	x _____	
202,5	Ventas (700)		
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	202,5
	_____	x _____	

3.202,5 *Hacienda Pública, IVA repercutido (477)*

<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	2.414,9985
<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	787,5015

 x

Si comparamos los cálculos efectuados con los asientos contabilizados observamos que concuerdan como sigue:

1. Cuota devengada anual (3.000): Esta cuota se ha obtenido mediante la aplicación de los índices y módulos fijados para la actividad, una vez terminada la temporada y utilizando el promedio habido durante el año natural. El promedio de índices y de módulos obtenido ha coincidido, en nuestro ejemplo, con el del año anterior. La cuota devengada no había aparecido hasta este momento en la contabilidad. Se supone que el heladero se habrá ocupado de repercutir el impuesto en el precio de venta de los productos a sus clientes. Con el primero de los asientos anteriores hemos eliminado de la contabilidad el indeseado efecto de que las cuentas de ingresos incluyan dicho impuesto repercutido.
2. Cuotas soportadas en operaciones corrientes (2.160): Estas cuotas han ido cargándose durante el ejercicio en la cuenta (472) «Hacienda Pública, IVA soportado» conforme se iban produciendo en el aprovisionamiento de bienes y servicios.
3. Cuotas soportadas de difícil justificación (30): Aparecen en esta liquidación y se contabilizan con abono a la cuenta (6371) que opera como un ingreso o, si se prefiere, como un menor gasto.
4. Cuota del régimen simplificado: En actividades no de temporada esta cuota se formaría con la suma algebraica de las tres cuotas anteriores. En este tipo de actividades hay que aplicar un índice corrector que incrementa dicha suma en un 25%. El importe así obtenido se abona en la cuenta «Hacienda Pública, IVA repercutido» con cargo a cuentas de ventas o ingresos por el mismo motivo comentado en el punto 1 anterior:

$$0,25 \times (3.000 - 2.160 - 30) = 202,5$$

5. Cuotas devengadas en adquisiciones intracomunitarias (96): Se contabilizaron en el momento de su devengo.

6. Cuotas soportadas en compras y adquisiciones intracomunitarias de activos fijos (128): Al igual que las anteriores se contabilizaron en el momento de su devengo.
7. Cuotas ingresadas (192,9985): Figuran contabilizadas en las liquidaciones del segundo y tercer trimestres.
8. Cuota a ingresar (787,5015): Una vez contabilizadas todas las cuotas repercutidas y las soportadas durante el período se obtiene la diferencia entre ambas. En esta ocasión ha resultado a ingresar, por lo que se abona la cuenta (4750) «Hacienda Pública, acreedor por IVA» por el importe de dicha diferencia desapareciendo por su saldo el resto de las cuentas de IVA del subgrupo (47).