

CONTABILIDAD

LA CONTABILIDAD DEL IMPUESTO
GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

N.º 136

TRABAJO EFECTUADO POR:

JESUS VELAYOS MORALES*Licenciado en Ciencias Económicas (ICADE)
Administrador financiero y tributario de la
Comunidad Autónoma de Canarias*

Sumario:

- I. Contabilización del Impuesto General Indirecto Canario.
 1. Impuesto General Indirecto Canario Soportado.
 - 1.1. Operaciones al contado o con precio aplazado.
 - 1.2. Operaciones de compra con pago anticipado.
 - 1.3. Devoluciones de compras.
 - 1.4. Descuentos sobre compras por pronto pago.
 - 1.5. Rappels por compras.
 - 1.6. Contabilización del Impuesto General Indirecto Canario soportado en operaciones que no dan derecho a deducción.
 - 1.7. Carga implícita en la compra a minoristas.
 2. Impuesto General Indirecto Canario Repercutido.
 - 2.1. Ventas al contado o con cobro aplazado.

...

...

- 2.2. Ventas con cobros anticipados.
- 2.3. Rappels sobre ventas y devoluciones de ventas.
- 2.4. Ventas a plazos.
3. Impuesto General Indirecto Canario a ingresar.
4. Impuesto General Indirecto Canario a compensar o devolver.
 - 4.1. Impuesto General Indirecto Canario a devolver.
 - 4.2. Garantías a las devoluciones.
5. Impuesto General Indirecto Canario en los envases con facultad de devolución.
6. Provisiones para insolvencias.
7. Reglas de la prorrata (arts. 67 y ss. del Rgto.).
 - 7.1. Prorrata especial.
 - 7.2. Prorrata general (art. 69 del Rgto.).
 - 7.3. Prorrata para los bienes de inversión.
8. Autoconsumo.
9. Impuesto General Indirecto Canario en las comisiones.
 - 9.1. Comisión de venta por cuenta ajena.
 - 9.2. Comisión de compra por cuenta ajena.
 - 9.3. Comisión de compra. Comisionista en nombre propio.
 - 9.4. Comisión de venta. Comisionista en nombre propio.
10. Régimen transitorio (Título IV, arts. 126 y ss. del Rgto.).
 - 10.1. Existencias.
 - 10.2. Bienes de inversión.
11. Otras consideraciones.

CONTABILIDAD	LA CONTABILIDAD DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)	N.º 136
---------------------	--	----------------

I. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

La forma de contabilizar el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC), aprobado por Ley 20/1991, de 7 de junio, y que entró en vigor el 1 de enero de 1993, es un reflejo de la contabilización aplicada al Impuesto sobre el Valor Añadido. Mediante la Resolución de 16 de diciembre de 1992 del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del IGIC.

Recoge el Real Decreto 1643/90, por el que se aprueba el Plan General Contable, el cuadro de cuentas, éste no es obligatorio, ni tampoco las definiciones y relaciones contables, por ello tampoco serán obligatorias las cuentas que «propone» la Resolución de 16 de diciembre. No obstante, parece oportuno destacar que en la norma 5.ª de valoración del Plan General Contable se establece la obligatoriedad para aquellas normas de valoración y de operativa contable que considere oportuno mediante resolución el ICAC.

En la resolución se reseñan una serie de cuentas relativas al IGIC, las más representativas en el subgrupo 47 «Administraciones Públicas», para registrar el IGIC soportado y repercutido, así como también la posición acreedora o deudora de la Hacienda Pública de Canarias por este concepto impositivo. En el subgrupo 63 «Tributos» con la finalidad de recoger los ajustes en aplicación de la regla de la prorrata se incluyen también determinadas cuentas análogas a las que se utilizan en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Subgrupo 47 «Administraciones Públicas».

4707 Hacienda Pública, deudor por IGIC.

4757 Hacienda Pública, acreedor por IGIC.

4727 IGIC soportado.

4777 IGIC repercutido.

47071 Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, circulante.

47072 Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, inversión.

Subgrupo 63 «Tributos».

6343 Ajustes negativos en IGIC, de circulante.

6344 Ajustes negativos en IGIC, de inversión.

6393 Ajustes positivos en IGIC, de circulante.

6394 Ajustes positivos en IGIC, de inversión.

• Normas de valoración:

El IGIC soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o circulante, así como de los servicios que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.

No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IGIC soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión, así como de rectificaciones derivadas de variaciones en el destino final dado a los bienes y servicios adquiridos.

1. Impuesto General Indirecto Canario Soportado.

Será el que, salvo en los casos de exenciones, pagará el sujeto pasivo a sus proveedores por los bienes o servicios adquiridos en el interior o directamente a la Hacienda Pública en las importaciones.

a) Se cargará:

- a₁) Por el importe del IGIC deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a las cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 a cuentas del subgrupo 57.
- a₂) Por las diferencias positivas que resulten en el IGIC deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la regla de prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b₁) Por el importe del IGIC deducible que se compensa en la deducción-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 4777. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 4727, el importe del mismo que se carga a la cuenta 4707.

b₂) Por las diferencias negativas que resulten en el IGIC deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la regla de prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IGIC deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubiesen realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedasen sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

Se utilizará siempre que proceda hacer un cargo a determinadas cuentas del grupo 6 que impliquen una compra o un gasto, es decir:

60 Compras.

62 Servicios exteriores.

66 Gastos financieros.

Nótese que no hemos introducido los subgrupos:

61 Variación de existencias, que reflejan la variación de los inventarios de existencias.

63 Tributos, que contabiliza operaciones no sujetas.

64 Gastos de personal, porque los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa no están sujetos al IGIC.

65 Otros gastos de gestión.

68 Dotación a las amortizaciones.

69 Dotación a las provisiones.

Tampoco nos plantean problema, a diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones de autoconsumo por estar éstas no sujetas en virtud del artículo 9 de la Ley 20/1991.

1.1. Operaciones al contado o con precio aplazado.

_____	x	_____	
(6) Cuenta del grupo 6			
(4727) Hacienda Pública, IGIC soportado			
	a	Cuentas del subgrupo	(57)
	a	Cuentas del grupo	(4)
_____	x	_____	

El devengo del IGIC es independiente de que las operaciones se realicen al contado o con precio aplazado.

En el caso de existir descuentos en la propia factura, éstos constituirán una minoración de la base imponible.

1.2. Operaciones de compra con pago anticipado.

En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (art. 40.2 Rgto. R.D. 1473/1992, de 4 de diciembre).

Los anticipos a proveedores se recogen en la cuenta 407, no obstante, si éstos corresponden a acreedores, se abrirán las cuentas 417 ó 418, las cuales no figuran expresamente en el Plan General de Contabilidad.

Se anticipa a un proveedor la cantidad de 104.000 pesetas, en concepto de «a cuenta» por compras futuras.

100.000	Anticipos a proveedores (407)		
	(104.000/1,04)		
4.000	Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)		
	a	Bancos (572)	104.000
_____	x	_____	

Si se formaliza una compra por importe de 1.000.000 de pesetas aplicando el anticipo anterior.

	x	
1.000.000		<i>Compra de mercaderías (600)</i>
36.000		<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>
		<i>(1.000.000 – 100.000) x 0,04</i>
	a	<i>Anticipo proveedores</i> 100.000
	a	<i>Bancos</i> 936.000
	x	

Caso distinto sucedería si se considera como un préstamo, y como tal se contabiliza; en este caso, al estar esta operación exenta, no tributaría en el momento de la entrega del dinero, sino cuando éste se aplique a la compra.

1.3. Devoluciones de compras.

Cuando queden sin efecto operaciones, y se produzca la devolución de las mercancías, se procederá a realizar un asiento como el siguiente.

Se devuelven a un proveedor mercancías adquiridas por importe de 100.000 (IGIC excluido).

104.000		<i>Proveedores (400)</i>
	a	<i>Devoluciones de compras y operaciones similares (608)</i> 100.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (472)</i> 4.000
		<i>(100.000 x 4%)</i>
	x	

1.4. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Se modificará la base imponible en el importe de los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado y que puedan ser comprobados por medio de la contabilidad.

Una empresa compra mercaderías por importe de 100.000 pesetas a pagar en 190 días. Transcurridos 15 días la empresa decide pagar, por lo que obtiene un descuento del 8%. Se paga mediante cheque.

Al realizar la compra.

	x		
100.000		Compra de mercaderías (600)	
4.000		Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)	
	a	Proveedores (400)	104.000
	x		

Al efectuar el pago.

104.000		Proveedores	
	a	Descuentos sobre compras por pronto pago (765)	8.000
	a	Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)	320
	a	Bancos (572)	95.680
	x		

Si la operación se hubiera realizado al contado (el descuento estuviera incluido en factura), la contabilización sería idéntica pero sin diferencia de tiempo entre ambos asientos.

1.5. *Rappels por compras.*

Cuando va incluido en factura, es un menor importe de la compra; si va fuera de factura, no se incluye en la base imponible y por ello (según el art. 49 del Rgto.) habrá que modificarla.

Se adquieren mercancías por 100.000 pesetas y en factura se concede un descuento por volumen de compras del 10%.

	x	
90.000 <i>Compra de mercaderías (600)</i>		
3.600 <i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>		
a <i>Proveedores (400)</i>		93.600
	x	

Se concede posteriormente otro, también por volumen de operaciones, por importe de 10.000 pesetas.

10.400 <i>Proveedores (400)</i>		
	a	<i>Rappels por compras (609)</i> 10.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (472)</i> 400
	x	

1.6. *Contabilización del Impuesto General Indirecto Canario soportado en operaciones que no dan derecho a deducción.*

La Resolución del ICAC de 16 de diciembre de 1992 establece (a reflejo de la norma 15.^a del PGC) que el importe del IGIC soportado que, de acuerdo con la normativa fiscal, no tenga carácter deducible formará parte del precio de adquisición o coste de producción.

(Se desarrollará posteriormente al estudiar la prorrata).

1.7. Carga implícita en la compra a minoristas.

Los sujetos pasivos que hayan realizado adquisiciones a comerciantes minoristas correspondientes a entregas exentas, en virtud del apartado 27.º del número 1 del artículo 11 del Reglamento, podrán deducir el IGIC que se encuentre implícito en la contraprestación de las referidas entregas.

Como sabemos, el importe a deducir será el resultante de multiplicar por 0,7 el tipo a aplicar, y el coeficiente resultante aplicárselo a la base imponible.

Compra a un minorista cuyas ventas están exentas, de mercancías por un total de 100.000 pesetas (el tipo aplicable a este tipo de bienes 4%).

Podrá deducirse:

$$4\% \times 0,7 = 2,8\% \text{ (Coeficiente a aplicar)}$$

$$2,8\% \times 100.000 \text{ ptas.} = 2.800 \text{ ptas.}$$

	x		
97.200		Compra de mercaderías (600)	
2.800		Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)	
	a	Bancos (57)	100.000
	x		

2. Impuesto General Indirecto Canario Repercutido.

IGIC devengado con motivo de la entrega de bienes o prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

a) Se abonará: Por el importe del IGIC repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará: Por el importe del IGIC soportado deducible que se compense en la declaración-liquidación del período de liquidación con abono a la cuenta 4727. Igualmente se cargará por el importe aplicado, en la declaración-liquidación correspondiente, del régimen transitorio, con abono a las cuentas 47071 y 47072. Si después de formulados estos asientos subsistiera saldo en la cuenta 4777, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4757.

c) Se abonará o cargará con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5 por el importe del IGIC repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubiesen realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedasen sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

2.1. Ventas al contado o con cobro aplazado.

Venta de mercaderías por importe de 100.000 pesetas, cobrándose por cheque:

_____	x	_____	
104.000		<i>Bancos (572)</i>	
	a	<i>Venta de mercaderías (700)</i>	100.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>	4.000
_____	x	_____	

Venta de productos terminados a crédito por 50.000:

52.000		<i>Clientes</i>	
	a	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>	50.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>	2.000
_____	x	_____	

Como vemos, es independiente de la forma de cobro.

2.2. Ventas con cobros anticipados.

Un cliente anticipa 104.000 pesetas en concepto de «a cuenta» de compras futuras a través de un cheque.

104.000		<i>Bancos (572)</i>	
	a	<i>Anticipo de clientes (437)</i>	100.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>	4.000
_____	x	_____	

Se envían al cliente anterior las mercancías, por las que nos habría efectuado el anticipo, y además otras por 200.000 (IGIC excluido).

_____	x	_____	
100.000		<i>Anticipos clientes (437)</i>	
208.000		<i>Bancos (572)</i>	
	a	<i>Venta de mercaderías (700)</i>	300.000
	a	<i>IGIC repercutido (4777)</i> <i>(200.000 x 0,04)</i>	8.000
_____	x	_____	

2.3. *Rappels sobre ventas y devoluciones de ventas.*

A semejanza de lo que ocurría con el IGIC soportado:

- *Devoluciones:* Se dará de baja la operación, mediante un asiento inverso.
- *Rappels:* No se incluirán en la base imponible, o modificarán ésta según estén incluidos o no en factura, respectivamente.

2.4. *Ventas a plazos.*

El IGIC se devenga en su totalidad en el momento de la entrega del bien y no a medida en que los plazos van siendo exigibles.

Los intereses por aplazamiento también forman parte de la base imponible.

Se venden mercaderías a cobrar en 24 mensualidades. El precio de venta al contado es de 1.000.000 pesetas; los intereses por el aplazamiento ascienden a 200.000 pesetas. El IGIC que grava esta operación se satisface al contado por el comprador.

1.200.000		<i>Cientes ventas a plazos</i>	
48.000		<i>Tesorería</i>	
	a	<i>Ventas de mercaderías</i>	1.000.000

<i>a Ingresos por intereses diferidos</i>	200.000
<i>a Hacienda Pública, IGIC repercutido (1.200.000 x 0,04)</i>	48.000
_____ x _____	

3. Impuesto General Indirecto Canario a ingresar.

Cuando en el período correspondiente a una declaración-liquidación el importe del IGIC repercutido por la Empresa es superior al IGIC soportado que tenga la condición de deducible, la diferencia deberá ingresarse a la Hacienda Pública de Canarias.

Dicho importe se contabilizará al terminar el período a que corresponda la declaración-liquidación del modo siguiente:

Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)

<i>a Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>	
<i>a Hacienda Pública, acreedor por IGIC (4757)</i>	
_____ x _____	

Al efectuar el ingreso.

Hacienda Pública, acreedor por IGIC (4757)

<i>a Tesorería (57)</i>	
_____ x _____	

La cuenta (4757) Hacienda Pública, acreedor por IGIC:

Figurará en el pasivo del Balance.

El exceso, en cada período impositivo, del IGIC repercutido sobre el IGIC soportado deducible.

- a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 4777.
- b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4. Impuesto General Indirecto Canario a compensar o devolver.

La Hacienda será deudora por el IGIC, cuando el IGIC soportado que tenga la condición de deducible sea superior al IGIC repercutido en el período correspondiente a una declaración-liquidación. Cuando se produzca esta circunstancia podrá deducirse en las declaraciones inmediatamente posteriores, hasta el plazo de 5 años que recoge el artículo 64 del Reglamento.

El Capítulo I, Título II, prevé la devolución del exceso cuando concurren determinadas circunstancias.

El exceso del IGIC soportado que tenga la condición de deducible se formulará al terminar el período a que corresponda la declaración-liquidación del modo siguiente:

_____	x	_____
<i>Hacienda Pública, deudor por IGIC (4707)</i>		
<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>		
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (472)</i>
_____	x	_____

Cuando el exceso de IGIC soportado se deduzca en una declaración-liquidación posterior:

<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>		
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>

a *Hacienda Pública, deudor
por IGIC (4707)*

a *Hacienda Pública, acreedor
por IGIC (4757)*

_____ x _____

Esto en el caso de que el IGIC repercutido en el período es suficiente para cubrir el IGIC soportado en dicho período y el exceso soportado correspondiente al período anterior, quedando aún una diferencia a favor de la Hacienda Pública.

4.1. Impuesto General Indirecto Canario a devolver.

La ley prevé dos sistemas de devoluciones del IGIC soportado, para aquellas empresas que no pueden efectuar las deducciones asignadas en el período impositivo.

A. Caso general.

Cuando las deducciones en un ejercicio excedan continuamente de las cuotas devengadas, los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución del saldo a su favor existente al 31 de diciembre de cada año.

*Hacienda Pública, IGIC reper-
cutido (4777)*

*Hacienda Pública, deudor por
IGIC (4707)*

a *Hacienda Pública, IGIC
soportado (472)*

_____ x _____

En el momento de la devolución por parte del tesoro.

Tesorería (57)

a *Hacienda Pública, deudor
por IGIC (4707)*

_____ x _____

B. Devolución a exportadores.

Como excepción a la regla general, los exportadores podrán solicitar la devolución del saldo a su favor excedente al término de cada uno de los períodos de liquidación con los requisitos establecidos en el artículo 85 del Reglamento y siguientes.

4.2. Garantías a las devoluciones.

El artículo 86 establece la posibilidad de exigir garantías suficientes en los supuestos de devolución.

Esta garantía, caso de seguir vigente al finalizar el ejercicio, deberá figurar en todo caso en la Memoria anual.

La cuenta (4707) Hacienda Pública, deudor por IGIC figurará en el activo del Balance.

El exceso, en cada período impositivo, del IGIC soportado deducible sobre el IGIC repercutido.

a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 4727.

b) Se abonará.

b₁) En caso de comparación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 4777.

b₂) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del sub-grupo 57.

5. Impuesto General Indirecto Canario en los envases con facultad de devolución.

A la entrega se repercutirá el IGIC, sin perjuicio de que en el momento de la devolución éste se anule.

Venta de mercaderías por 1.000.000, contenidas en envases recuperables cuyo valor es de 100.000.

	_____ x _____	
1.144.000	<i>Cientes (430)</i>	
	a	<i>Venta de mercaderías (700)</i> 1.000.000
	a	<i>Envases y embalajes a devolver por clientes (436)</i> 100.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido</i> 44.000 [(1.000.000 + 100.000) x 0,04]
	_____ x _____	

Se devuelven la mitad de los envases y la otra mitad se la queda definitivamente el comprador.

100.000	<i>Envases y embalajes a devolver por clientes (436)</i>	
2.000	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i> (50.000 x 0,04)	
	a	<i>Venta de envases y embalajes (704)</i> 50.000
	a	<i>Cientes (430)</i> 52.000
	_____ x _____	

No detallamos la contabilidad del comprador por ser su operativa simétrica a la expuesta para el vendedor.

6. Provisiones para insolvencias.

Cuando un cliente sea considerado como dudoso, se deberá dotar la provisión por la deuda total que mantenga con la empresa, incluido el IGIC.

7. Regla de la prorrata (arts. 67 y ss. del Rgto.).

La deducción del IGIC soportado se condiciona al empleo de lo adquirido en operaciones que determinen el devengo del IGIC, como regla general.

La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho.

7.1. Prorrata especial.

Se aplica en los siguientes supuestos:

- A solicitud del sujeto pasivo.
- Por imposición de la Administración.

El empresario deberá determinar las cuotas soportadas, según que los bienes o servicios cuya adquisición o importación los determinaron se utilicen exclusivamente en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, en la realización de las que no lo originen, o tenga un destino mixto.

- Las utilizadas en operaciones que den derecho a deducción serán íntegramente deducibles.
- En las utilizadas en operaciones que no den derecho a deducción, no procederá la deducción de las cuotas soportadas.
- En las de uso mixto se aplicará el sistema, sólo para ellas, empleado en la prorrata general.

7.2. Prorrata general (art. 69 del Rgto.).

Se aplicará en los casos en que el sujeto pasivo realice operaciones con derecho a deducción y sin derecho a deducción, y no se aplique la prorrata especial.

Sólo se podrá deducir una parte de la suma global de las cuotas soportadas, el resto irá a incrementar el valor o coste de dicho bien o servicio.

El porcentaje a aplicar en líneas generales será:

$$\frac{\text{Importe de operaciones con derecho a deducción (IGIC excluido)}}{\text{Importe total de operaciones (IGIC excluido)}} \times 100$$

Habrá que tener en cuenta los requisitos para el c culo de ambos importes que regula el artículo 69.3 del Reglamento.

7.2.1. Procedimiento de aplicación de la regla de la prorrata.

Provisionalmente se aplicará el porcentaje que correspondió o hubiera correspondido el año anterior, salvo que se imponga o autorice otro distinto, una vez que ha finalizado el período se procede al c culo del porcentaje definitivo y a realizar un ajuste «regularización» por las cantidades en exceso o defecto; esto sucederá en la declaración-liquidación del final de cada año.

7.2.2. Contabilización.

El importe del IGIC soportado que de acuerdo con la normativa fiscal no tenga carácter de deducible formará parte del precio de adquisición o coste de producción. No obstante la norma n.  15 del Plan General Contable establece que los ajustes en el importe del IGIC soportado no deducible, que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, no alterarán las valoraciones iniciales, incluida la regularización por bienes de inversión.

Las cuentas que utilizaremos son:

A. Ajustes negativos.

6343 Ajustes negativos en IGIC, de circulante.

6344 Ajustes negativos en IGIC, de inversión.

Importe de las diferencias negativas que resulten en el IGIC soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorrata, así como las rectificaciones en función del destino final de los bienes y servicios adquiridos.

a) Se cargarán por el importe de la regularización anual, así como por las rectificaciones en función del destino final, con abono a las cuentas 47071   47072.

b) Se abonarán por el saldo al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129.

B. Ajustes positivos.

6393 Ajustes negativos en IGIC, de circulante.

6393 Ajustes positivos en IGIC, de inversión.

Importe de las diferencias positivas que resulten en el IGIC soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorrata, así como las rectificaciones en función del destino final.

a) Se abonará por el importe de la regularización anual, así como por las rectificaciones en función del destino final, con cargo a la cuenta 4727.

En el caso de que la prorrata definitiva afecte el importe del régimen transitorio, con cargo a las cuentas 47071 ó 47072.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 129.

El sujeto pasivo «X» realiza durante 1993 las siguientes operaciones (siendo su porcentaje provisional del 70%; tipo a aplicar 4%):

1. Compra de mercaderías a un minorista de los previstos en el artículo 10.27 de la ley, por un valor total de 10.000.000 de pesetas.
2. Compra de mercaderías por valor de 10.000.000 a otro sujeto pasivo (IGIC excluido).
3. Vende 12.000.000 con repercusión del IGIC (IGIC excluido).
4. Vende 4.000.000 de pesetas sin derecho a deducción (IGIC excluido).

1. Por la compra al minorista:

• Carga implícita (art. 60 Rgto.):

$$4\% \times 0,7 = \underline{\underline{2,8\%}}$$

$$2,8\% \times 10.000.000 = \underline{\underline{280.000 \text{ ptas.}}}$$

Como el porcentaje de la prorrata provisional a aplicar es: 70%

$$70\% \times 280.000 = \underline{\underline{196.000 \text{ ptas.}}}$$

El resto, el 30%, irá como mayor valor de la mercancía: 84.000 ptas.

_____	x	_____	
9.804.000		<i>Compra de mercaderías (600)</i>	
		(9.720.000 + 84.000)	
196.000		<i>Hacienda Pública, IGIC sopor-</i>	
		<i>tado (4727)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	10.000.000
_____	x	_____	

2. Por la compra:

10.120.000		<i>Compra de mercaderías (600)</i>	
		[10.000.000 + (0,3 x 10.000.000 x 4%)]	
280.000		<i>Hacienda Pública, IGIC sopor-</i>	
		<i>tado (4727)</i>	
		(0,7 x 10.000.000 x 4%)	
	a	<i>Bancos (572)</i>	10.400.000
_____	x	_____	

3. Por la venta sujeta y no exenta:

12.480.000		<i>Cientes (430)</i>	
	a	<i>Venta de mercaderías (700)</i>	12.000.000
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC</i>	
		<i>repercutido (4777)</i>	480.000
_____	x	_____	

4. Por la venta que no da derecho a deducción:

	x	
4.000.000 <i>Cientes (430)</i>		
	a	<i>Venta de mercaderías (700)</i> 4.000.000
	x	

Al final del ejercicio, calculamos la prorrata definitiva de 1993:

Operaciones con derecho a deducción	12.000.000
Volumen total de operaciones (12.000.000 + 4.000.000)	16.000.000

$$\text{Prorrata} = \frac{12.000.000}{16.000.000} = 75\%$$

Cantidad a regularizar:

IGIC deducible conforme a la prorrata definitiva	
(280.000 + 400.000) x 0,75	510.000
IGIC ya deducido conforme a la prorrata provisional	
(280.000 + 400.000) x 0,7	(476.000)
	34.000
Diferencia a regularizar	34.000
34.000 <i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>	
	a <i>Ajustes positivos en la imposición indirecta (6393)</i> 34.000

- Como vemos no se corrigen de nuevo los valores de las existencias.
- La cuenta 6393 al regularizar figurará como un ingreso.

Por la liquidación del IGIC:

	_____	x	_____	
480.000	<i>Hacienda Pública, IGIC reper-</i> <i>cutido (4777)</i>			
30.000	<i>Hacienda Pública, deudor por</i> <i>IGIC (4707)</i>			
		a	<i>Hacienda Pública, IGIC</i> <i>soportado</i> <i>(476.000 + 34.000)</i>	510.000

Cuando, a diferencia de este caso, el porcentaje definitivo sea menor que el provisional, disminuirémos la cuenta de IGIC soportado con cargo a la cuenta 6343 «Ajustes negativos en IGIC», que al regularizar figura como cuenta de gasto.

7.3. Prorrata para los bienes de inversión.

El IGIC satisfecho por la compra de bienes de inversión es deducible inmediatamente.

Si el sujeto pasivo está sometido a la regla de la prorrata, ésta también habrá de aplicarse a la adquisición del inmovilizado, incrementando el coste de éste en la parte del IGIC que no sea deducible.

El procedimiento a seguir es exactamente igual que el señalado anteriormente para el circulante, con la peculiaridad de que, al permanecer estos bienes por más de un ejercicio en el patrimonio, se hace necesaria, además, una regularización en el tiempo, ésta será durante 5 ó 10 años según sean bienes de inversión distintos de edificaciones y terrenos o consistan en éstos.

Esta regularización posterior corresponderá cuando se den los requisitos recogidos en los artículos 72 y siguientes del Reglamento, pero que citemos que será cuando el porcentaje definitivo del año en que nos encontremos difiera en más de 10 puntos porcentuales del aplicado en el año de la compra.

Procedimiento:

1. Conocido el porcentaje de deducción definitiva aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiere soportado en el año en que se considere.

2. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3. La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco, o tratándose de terrenos o edificaciones por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o deducción complementaria a realizar.

Los ingresos o deducciones se harán siempre en la última liquidación del año que se trate.

Se adquiere maquinaria en 1993 por valor de 10.000.000 de pesetas.

Las prorratas definitivas de los años del período de regularización son:

1992	70%
1993	75%
1994	87%
1995	60%
1996	65%
1997	72%

Por la compra:

_____	x	_____	
10.120.000		<i>Maquinaria (223)</i>	
		[10.000.000 + (0,3 x 4% x 10.000.000)]	
280.000		<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>	
		(0,7 x 4% x 10.000.000)	
	a	<i>Bancos (572)</i>	10.400.000
_____	x	_____	

En la última declaración-liquidación del 93:

IGIC soportado deducible (10.000.000 x 0,04 x 0,75)	300.000
IGIC ya deducido (10.000.000 x 0,04 x 0,7)	(280.000)
	<hr/>
Diferencia	<u>20.000</u>

_____ x _____

20.000 Hacienda Pública, IGIC soportado (472)

a Ajustes positivos en la imposición indirecta (6394) 20.000

_____ x _____

AÑO 94

Como la diferencia entre ambos es de 12 puntos: Procede regularización.

IGIC deducido año 1993	300.000
IGIC que correspondería si se hubiese soportado en 1994	
(10.000.000 x 0,04 x 0,87)	348.000
	<hr/>
Diferencia	<u>48.000</u>

La diferencia se dividiría por cinco, y será la cantidad a deducir complementariamente.

$$\frac{48.000}{5} = \underline{\underline{9.600}}$$

	x	
9.600		<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>
	a	<i>Ajustes positivos en IGIC inversiones (6394)</i>
		9.600
	x	

AÑO 95

Como la diferencia entre la inicial y la del 95 es de 15 puntos: Procede regularizar.

IGIC declarado año 1993	300.000
IGIC que correspondería en 1995	
(10.000.000 x 0,04 x 0,6)	240.000
	(60.000)
Diferencia	(60.000)

$$\text{Importe a regularizar} \frac{(60.000)}{5} = 12.000$$

12.000		<i>Ajustes negativos en IGIC de inversiones (6343)</i>
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>
		12.000
	x	

AÑOS 96 Y 97

Como las diferencias porcentuales son de 10 puntos y de 3, no procede regularización.

– Enajenación de bienes de inversión durante el período de regularización:

En el caso de que los bienes de inversión se transmitan durante el período de regularización, se procederá a realizar ésta, de una sola vez y por el período que reste.

Habrán dos situaciones (art. 75 del Rgto.):

a) La venta del bien está sujeta y no exenta:

En este caso la prorrata a considerar en el año en que se vende y en los que faltan para concluir el período de regularización será del 100%. El **límite máximo** de la deducción será el IGIC repercutido al adquirente.

b) La venta está exenta y no sujeta:

Se considerará que los bienes se emplearon en operaciones que no dan derecho a deducción; la prorrata a considerar es del 0%.

Supongamos en el último ejemplo visto que el bien se vende en el año 1995 (la venta está sujeta y no exenta, o se exporta) a un precio de 1.000.000 de pesetas (IGIC excluido). En ese momento la amortización acumulada era de 3.000.000 de pesetas.

Por la venta en 1995.

	x		
<p>1.040.000 Bancos (570) (1.000.000 x 1,04)</p> <p>3.000.000 Amortización acumulada de in- movilizado material (282)</p> <p>6.120.000 Pérdidas procedentes del inmo- vilizado material (671)</p>	<p>a Maquinaria (223) 10.120.000</p> <p>a Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777) 40.000 (1.000.000 x 4%)</p>	<p>10.120.000</p> <p>40.000</p>	
	x		

Regularización:

IGIC soportado el año de adquisición:

$$10.000.000 \times 0,04 \times 0,7 = \underline{\underline{280.000}}$$

Al estar la venta sujeta y no exenta se considera como si toda la operación estuviera al 100% de prorrata por los períodos restantes.

$$10.000.000 \times 0,04 \times 100\% = \underline{\underline{400.000}}$$

$$\text{Diferencia} \quad \underline{\underline{120.000}}$$

$$\text{Cantidad a regularizar} \quad \frac{120.000}{5} \times 3 = 72.000$$

Pero como la cantidad repercutida (40.000) supone un límite, cogemos esta última.

	x		
40.000		<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>	
	a	<i>Ajustes positivos en IGIC de inversiones (6393)</i>	40.000
	x		

8. Autoconsumo.

No nos surge esta problemática, porque, de momento, el autoconsumo está no sujeto (art. 9 de la Ley).

9. Impuesto General Indirecto Canario en las comisiones.

9.1. Comisión de venta por cuenta ajena.

_____ x _____

Servicios de profesionales independientes

Hacienda Pública, IGIC soportado

a Acreedores por prestación de servicios

_____ x _____

Cuando paga:

Acreedores por prestación de servicios

*a Hacienda Pública, acreedor
por retenciones practicadas*

a Tesorería

_____ x _____

La retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta se girará sobre la comisión sin incluir el IGIC.

9.2. Comisión de compra por cuenta ajena.

Compra de mercaderías

(por el importe de la operación más la comisión)

Hacienda Pública, IGIC soportado

[4% x (operación + comisión)]

a Proveedores

*a Acreedores por prestación
de servicios*

*a Hacienda Pública, acreedor
por retenciones practicadas*

_____ x _____

9.3. Comisión de compra. Comisionista en nombre propio.

Comitente	X	_____	_____
Comisionista	X	_____	_____
-		Mercaderías adquiridas por cuenta del comitente	-
-		Hacienda Pública, IGIC soportado	-
	a	Proveedores	-
-		c/c con comitente	X
-		Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta	-
	a	Mercadería adquirida por cuenta del comitente	-
	a	Ingresos por comisiones	-
	a	Hacienda Pública, IGIC repercutido	-
		X	-

Comitente	X	_____	_____
-		Compra de mercaderías (compra + comisión)	-
-		Hacienda Pública, IGIC soportado [4% (compra + comisión)]	-
	a	c/c comisionista	X
	a	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas	-
		X	-

9.4. Comisión de venta. Comisionista en nombre propio.

Comitente	Comisionista
X	X
— <i>c/c comisionista</i> (venta – comisión)	— <i>Mercaderías recibidas del comitente</i>
a	a
<i>Mercaderías enviadas al comisionista</i>	<i>c/c con comitente</i> (venta – comisión)
X	X
— <i>Mercaderías enviadas al comisionista</i>	— <i>Cientes</i>
— <i>Servicios de profesionales independientes</i> (por el importe de la comisión)	a
a	a
<i>Venta de mercaderías</i>	<i>Mercadería recibida comitente</i>
X	a
— <i>c/c comisionista</i>	<i>Ingresos comisiones</i>
a	a
<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido</i> [4% x (importe venta – comisión)]	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido</i> (sobre la venta + comisión)
X	X

10. Régimen transitorio (Título IV, arts. 126 y ss. del Rgto.).

Las empresas a las que resulte aplicable el régimen transitorio de la Ley 20/1991, de 7 de junio, contenido en los artículos 65 y siguientes, tratarán las deducciones correspondientes como una rectificación del precio de adquisición o coste de producción de las existencias o del inmovilizado a que afecten.

En la memoria se dará información relativa a los importes correspondientes a las deducciones del régimen transitorio a que nos hemos referido anteriormente, detallando el importe inicial y sus variaciones, así como su aplicación en las correspondientes declaraciones-liquidaciones.

Para ello se crean las cuentas:

47071 Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, circulante.

47072 Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, inversión.

a) Se cargarán, con abono a cuentas correspondientes al grupo 3 (Existencias) o 2 (Inmovilizado), según corresponda, por el importe correspondiente a las deducciones del régimen transitorio. Cuando sea aplicable la regla de la prorrata, el importe correspondiente a que se hace referencia será provisional, por lo que si se rectifica dicho importe se abonará o cargará el importe inicial con cargo o con abono a cuentas de ajustes negativos o positivos.

b) Se abonará por el importe aplicado a cada declaración-liquidación correspondiente, con cargo a la cuenta 4777 IGIC repercutido.

Se trata de deducir la carga impositiva indirecta que tuvieran, tanto los bienes de inversión como las existencias, con los requisitos recogidos en los artículos 126 a 129 del Reglamento, que básicamente son:

- Compra realizada durante 1992.
- Situados en las Islas Canarias (salvo excepciones 127.2).
- Integrados en el patrimonio a 31 de diciembre de 1992 y debidamente contabilizados.
- Factura correcta.
- Sujeto pasivo establecido en Canarias.

10.1. Existencias.

Se permitiría deducir el Impuesto de Lujo soportado, y que documentalmente se demuestre, en las existencias.

En su caso también le será aplicable la regla de la prorrata, tanto la provisional en un primer momento como la definitiva.

El sujeto pasivo «X» tenía inventariados a 31 de diciembre de 1992 que en su almacén de Telde habría mercaderías cuyo Impuesto de Lujo ascendió a 200.000 pesetas y cumple todos los requisitos del Título IV, Capítulo VI del Reglamento.

La prorrata que le hubiera correspondido, caso de estar vigente el IGIC, en 1992 era del 75% y la definitiva del 93 del 80%.

Como las mercancías estarán contabilizadas incluyendo en su precio el Impuesto de Lujo, habrá que reducir dicho precio en el importe que a efectos de este régimen transitorio se considera deducible.

$$200.000 \times 0,75\% = \underline{\underline{150.000}}$$

	x		
150.000		<i>Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, circulante (47071)</i>	
	a	<i>Existencias (3)</i>	150.000
	x		

Esta deducción se aplicará por partes iguales a las declaraciones-liquidaciones del año 1993:

<i>IGIC repercutido (4777)</i>			
	a	<i>Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, cir- culante (47071)</i>	37.500
		(150.000/4 = 37.500)	
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>	—
	a	<i>Hacienda Pública, acree- dor IGIC (4757)</i>	—
	x		

En la última declaración-liquidación:

IGIC ya deducido	150.000
IGIC que corresponde deducir (200.000 x 0,8)	160.000
Diferencia	<u>10.000</u>

10.000 Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, circulante (47071)

a Ajustes positivos en IGIC circulante (6393) 10.000

– Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)

a Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, circulante (47071) 47.500
(37.500 + 10.000)

a IGIC soportado (4727) –

a Hacienda Pública, acreedor IGIC (4757) –

10.2. Bienes de inversión.

Podrán efectuar la deducción del 4 por 100 de la contraprestación correspondiente a las adquisiciones de bienes corporales calificados como de inversión, cuya transmisión hubiera estado sujeta y no exenta al IGTE.

Si hubiese gozado de bonificación del IGTE la cantidad a declarar se minorará en la misma proporción.

En este caso no procederá realizar regularización los años siguientes por bienes de inversión y la deducción se realizará en la última declaración-liquidación de 1993 y los tres años siguientes por partes iguales.

Se compró una máquina cuya contraprestación incluido IGTE fue de 10.000.000, no obstante, gozó de una bonificación del 25% de este IGTE.

– Cantidad a deducir y por tanto a sustraer del coste de la maquinaria:

$$(10.000.000 \times 4\%) \times 75\% = \underline{\underline{300.000}}$$

	_____ x _____	
300.000	<i>Hacienda Pública, deudor por IGIC régimen transitorio, inversión (47072)</i>	
	a	<i>Maquinaria (223)</i> 300.000
	_____ x _____	

En la última declaración-liquidación de 1993 a 1996 se hará:

	_____ x _____	
	<i>Hacienda Pública, IGIC repercutido (4777)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, deudor IGIC régimen transitorio, inversión (47072)</i> 75.000 (300.000/4)
	a	<i>Hacienda Pública, IGIC soportado (4727)</i>
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor IGIC (4757)</i>
	_____ x _____	

11. Otras consideraciones.

Conveniencia de crear sociedades interpuestas para los importadores y mayoristas que realicen también operaciones de venta minorista.

Con el IGIC se ha pretendido librar de una serie de formalidades a los minoristas, para ello el artículo 11.27.º del Reglamento prevé la exención a dichos empresarios.

El artículo 42 del Reglamento deja claro que tanto los importadores como los mayoristas serán sujetos pasivos y el artículo 3 las operaciones que estarán sujetas.

No obstante el párrafo 2.º del artículo 11.27.º cita «tampoco se extenderá la exención a la primera entrega de bienes que se importen en el territorio de la CAC, cualquiera que sea la naturaleza de los receptores de los bienes y del importador ...».

Con estos antecedentes podemos comprender que será beneficioso crear una sociedad interpuesta para realizar las operaciones de minorista, a la que se venderá a precio de coste o algo superior, ya que de otra forma deberá vender los productos al público añadiendo el tipo correspondiente a dicha operación, tipo que se girará sobre el coste y el margen añadido.

Caso práctico:

A) Minorista-Importador (Mayorista-Minorista).

1. Aduana (compra por mayorista).

Precio	1.000 ptas.
IGIC soportado	40 ptas.
TOTAL	<u>1.040 ptas.</u>

2. Venta al público a 2.080 pesetas (IGIC incluido).

Precio	2.000 ptas.
IGIC repercutido	80 ptas.
TOTAL	<u>2.080 ptas.</u>

BENEFICIO	<u><u>1.000 ptas.</u></u>
-----------------	---------------------------

B) Importador-Minorista (soc. instrumental).

Mayorista-Minorista (soc. instrumental).

1. Aduana (compra por mayorista).

Precio	1.000 ptas.
IGIC soportado	40 ptas.
TOTAL	<u>1.040 ptas.</u>

2. Venta a la sociedad instrumental «X, SL».

Precio	1.000 ptas.
IGIC	40 ptas.
TOTAL	<u>1.040 ptas.</u>

3. Venta por «X, SL» al público por 2.080 pesetas.

Precio	2.080 ptas.
IGIC	<u>EXENTO</u> (art. 11.27.º Rgto.)
TOTAL	<u>2.080 ptas.</u>

BENEFICIO	<u><u>1.040 ptas.</u></u>
-----------------	---------------------------

Nótese que gana el grupo 40 pesetas más que en el caso A.