



**JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO**  
**ANNA AYATS VILANOVA**

*Profesores del CEF*

## **BOICAC núm. 64, diciembre de 2005. Consulta 4**

### **SUMARIO:**

*Sobre el reflejo contable del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado no deducible incluido como mayor valor de un inmovilizado financiado con una subvención, que posteriormente deviene deducible, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 6 de octubre de 2005.*

### **Respuesta:**

El TJCE ha dictado Sentencia de 6 de octubre de 2005 en el Asunto C-204/03, relativo a la compatibilidad de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, con la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo sobre este Impuesto. En concreto, se ha pronunciado sobre la incompatibilidad de determinados apartados de la Ley del IVA con la mencionada Directiva, al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones. Debe señalarse, asimismo, que la citada Sentencia ha motivado la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones. En el ordinal VIII de esta Resolución, se dispone lo siguiente: «En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General entiende ajustadas a derecho las siguientes consideraciones: ... 4.<sup>a</sup> En el caso de que se perciban subvenciones de capital no cabe la aplicación de limitación directa alguna en el

derecho a la deducción. No obstante, y supuesto que el empresario o profesional que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorrata para calcular sus deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho empresario o profesional podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes...». La cuestión planteada a este Instituto consiste en determinar cuál debe ser el tratamiento contable del IVA soportado y no deducible incluido como mayor valor del inmovilizado que, posteriormente, al amparo de los hechos descritos más arriba, deviene deducible. A este respecto, y considerando que el supuesto de hecho planteado se centra en determinar el tratamiento contable de los créditos que una empresa va a tener con la Hacienda Pública por razón de una devolución de impuestos, derivada de los efectos que en nuestro ordenamiento jurídico interno origina el pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, y teniendo en cuenta la ausencia de tratamiento específico de esta operación en las normas recogidas en la quinta parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, debe traerse a colación que el PGC contempla una cuenta específica (636. Devolución de impuestos), para registrar «el importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa, como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2». De acuerdo con el movimiento previsto en el propio PGC, esta cuenta se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, debiendo registrar el correspondiente crédito con la Hacienda Pública, en concreto, con cargo a la cuenta 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos. Por su parte, en el movimiento de esta última cuenta recogido en la tercera parte del PGC, se dispone que la misma se cargará en el caso de devoluciones de impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. No obstante, si hubieran sido cargadas en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución. Asimismo debe señalarse que si bien el ingreso referido tiene una naturaleza tributaria, debe calificarse como un ingreso extraordinario, en tanto cumple la definición recogida en la cuenta 778. Ingresos extraordinarios –se trata de un ingreso de cuantía significativa que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados futuros de la empresa, viene originado por un hecho que cae fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y no se espera, razonablemente, que ocurra con frecuencia–. En definitiva, la empresa deberá reconocer el crédito frente a la Hacienda Pública (para lo cual utilizará la cuenta que mejor se ajuste a la calificación tributaria que corresponda), que figurará en la partida D.III.6, Administraciones Públicas, o epígrafe D.III, Deudores, del activo de los modelos normal o abreviado, respectivamente, de balance, recogidos en la cuarta parte del PGC. A su vez, ajustará el valor de su inmovilizado por el importe del IVA soportado inicialmente no deducible, que ahora deviene deducible, dando de baja asimismo el exceso de amortización que corresponda a dicho valor, lo que ocasionará el reflejo del correspondiente ingreso del ejercicio, que figurará en las partidas 12 ó 7. Ingresos extraordinarios, del haber de los modelos normal o abreviado, respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias. En la memoria de las cuentas anuales se incluirá toda la información significativa en relación con estas operaciones, a los efectos de expresar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

## EJEMPLO 1:

La entidad adquirió el 1 de abril de 20X0 una máquina por 1.800.000 €. Se estimó en diez años la vida útil de este activo, y se consideró nulo su valor residual. La compra se gravó con un 16% de IVA. El día 1 de noviembre se cobró una subvención equivalente al 25% del coste de adquisición del activo, razón por la cual sólo se consideró deducible el 75% de la cuota de impuesto soportada. La subvención había sido concedida antes de la fecha de compra. El IVA devengado en el segundo trimestre de 20X0 fue de 960.000 €, en tanto que las cuotas deducibles por otras operaciones realizadas en ese período alcanzaron los 240.000 €.

La empresa, que no está obligada a aplicar la regla de prorrata, rectifica la deducción en enero de X6.

*SE PIDE:*

Anotaciones contables a realizar en 20X0 y 20X6.

**Solución:**

La subvención se halla ya concedida en la fecha de compra, de manera que ya se conoce el importe del IVA soportado que será no deducible en la fecha de cobro de la subvención. El coste contable del activo incluye dicha fracción de impuesto (Consulta 2, BOICAC 41, de marzo de 2000). Dado que la subvención no se ha cobrado al cierre del primer trimestre, la entidad deduce la totalidad de la cuota soportada en la declaración de ese período. La porción que se ha considerado no deducible en contabilidad queda contabilizada provisionalmente como un pasivo, que se cancela al liquidar el IVA del cuarto trimestre (en el que se cobra la subvención y se pierde el derecho a deducir dicha cantidad).

La concesión de la subvención se registró así:

450.000,00	<i>Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>			
	<i>a Subvenciones oficiales en capital (130)</i>			450.000,00
_____	x	_____		

.../...

.../...

Y la adquisición del bien, el 1 de abril de 20X0:

1.872.000,00	<i>Maquinaria (223)</i>		
	(1.800.000 + 1.800.000 ×		
	× 16% × 25%)		
216.000,00	<i>Hacienda Pública, IVA</i>		
	<i>soportado (472)</i>		
	(1.800.000 × 16% × 75%)		
	a <i>Tesorería (57)</i>	2.088.000,00	
	_____ x _____		

En la liquidación del segundo trimestre aparece una diferencia entre el IVA deducido en la declaración (la totalidad de los 288.000 € soportados en la compra) y el impuesto contabilizado como deducible (216.000 €). Dicha diferencia se consigna como un pasivo:

960.000,00	<i>Hacienda Pública, IVA</i>		
	<i>repercutido (477)</i>		
	a <i>Hacienda Pública</i>		
	<i>IVA soportado (472)</i>	456.000,00	
	a <i>Hacienda Pública,</i>		
	<i>acreedora por IVA (4750)</i>	432.000,00	
	a <i>Hacienda Pública, acree-</i>		
	<i>dora por deducciones a</i>		
	<i>rectificar (4750x)</i>	72.000,00	
	_____ x _____		

Al cobrarse la subvención y quedar limitado el derecho a deducir, el 1 de noviembre:

450.000,00	<i>Tesorería (57)</i>		
	a <i>Hacienda Pública, deu-</i>		
	<i>dora por subvenciones</i>		
	<i>concedidas (4708)</i>	450.000,00	
	_____ x _____		
72.000,00	<i>Hacienda Pública, acree-</i>		
	<i>dora por deducciones a</i>		
	<i>rectificar (4750x)</i>		
	a <i>Hacienda Pública, IVA</i>		
	<i>soportado (472)</i>	72.000,00	
	_____ x _____		

.../...

.../...

Y en la fecha de cierre, por la amortización del activo y la imputación a resultados de la parte proporcional de ingreso diferido:

<p>140.400,00 <i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (1.872.000/10 × 9/12)</p> <hr/>	<p><i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i></p> <hr/>	<p>140.400,00</p>
x		
<p>33.750,00 <i>Subvenciones oficiales en capital (130)</i> [(140.400/1.872.000) × 450.000]</p> <hr/>	<p><i>a Subvenciones en capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i></p> <hr/>	<p>33.750,00</p>
x		

La rectificación de la deducción del IVA en el primer trimestre del año 20X6 obliga a rebajar el valor del activo hasta el importe por el que habría figurado de haberse considerado deducible la totalidad de la cuota soportada en la compra. El exceso de amortización contabilizada se trata como un ingreso extraordinario.

<p>72.000,00 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i></p> <hr/>	<p><i>a Maquinaria (223)</i></p> <hr/>	<p>72.000,00</p>
x		
<p>41.400,00 <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> (1.872.000 – 1.800.000)/10 × 5,75)</p> <hr/>	<p><i>a Ingresos extraordinarios (778)</i></p> <hr/>	<p>41.400,00</p>
x		

**EJEMPLO 2:**

Asientos a realizar en enero de X6 si la subvención fue concedida en enero de X1 y cobrada en julio de ese año.

**Solución:**

El cálculo del coste contable del activo no tuvo en cuenta la eventual limitación del derecho a deducir que tendría lugar en caso de concesión de la subvención solicitada. En la fecha en que ésta se otorgó, la entidad contabilizó un gasto igual a la reducción de cuota deducible. No obstante, la declaración fiscal del primer trimestre de X1 no tuvo en cuenta dicha limitación, que sólo se hizo efectiva cuando la subvención fue pagada.

La rectificación de la deducción en enero de 2006 no modifica el valor contable del activo subvencionado, sino que se contabiliza un ingreso extraordinario igual al incremento de cuota deducible.

72.000,00	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>				
		<i>a</i>	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i>		72.000,00
		x			

**BOICAC núm. 65, marzo de 2006. Consulta 1****SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar a las diferencias de cambio surgidas en una operación realizada en moneda distinta del euro.*

**Respuesta:**

La consulta plantea que una sociedad encarga a un proveedor americano la construcción de un inmovilizado. El contrato firmado incluye un calendario de pagos en dólares, fijados y predeter-

minados, vinculados a distintos hitos de la construcción. Para efectuar los pagos correspondientes al primer ejercicio, la sociedad decidió adquirir por adelantado dólares suficientes para asumir la totalidad de los citados pagos, señalando el consultante que la empresa no tenía otros compromisos de pago en dólares distintos y que los dólares adquiridos no superaron la cuantía de los citados pagos, habiéndose comprado únicamente con dicha finalidad. La cuestión planteada en la consulta hace referencia al tratamiento contable que corresponde otorgar a las diferencias de cambio derivadas de la evolución euro-dólar, que se pongan de manifiesto en los dólares adquiridos. En primer lugar debe señalarse que de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 14.<sup>a</sup> Diferencias de cambio en moneda distinta del euro, incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, la tesorería tiene el siguiente tratamiento: «La conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la empresa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento. Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio». Por lo que se refiere a la cobertura de tipo de cambio en moneda distinta del euro, la única referencia contemplada en la citada norma de valoración es la realizada a los casos de seguro de cambio u operaciones similares, en el apartado relativo a Valores de renta fija, créditos y débitos, en el que se indica que «se considerará únicamente la parte de riesgo no cubierto». No obstante, debe traerse también a colación la consideración de las situaciones que conllevan la existencia de cobertura de riesgos, recogidas en lo que se refiere a las empresas en general, en un Borrador de normas sobre el tratamiento contable de las operaciones de futuros, publicado en el Boletín de este Instituto n.º 21, de abril de 1995, si bien, como su propio nombre indica, no se llegó a aprobar como norma. En la parte tercera de este Borrador de normas, se especifican los requisitos de las operaciones de futuros de cobertura de riesgos en general, incluidos los derivados de variaciones en los tipos de cambio (la empresa debe estar expuesta a un riesgo efectivo por tipo de cambio derivado de elementos patrimoniales, compromisos o transacciones previstas sobre las que existen evidencias razonables que permitan estimar que habrán de producirse en el futuro con toda probabilidad; debe existir coincidencia e identificación sustancial entre el instrumento de cobertura y la operación cubierta, y adicionalmente es necesario que la operación de cobertura tenga por objeto y por efecto eliminar o reducir significativamente el riesgo de tipo de cambio). Con carácter general, y entrando en el fondo de la cuestión suscitada por el consultante, hay que señalar que en la medida en que los dólares adquiridos por la empresa cumplan los criterios incluidos en el mencionado Borrador para calificar la operación como de cobertura del riesgo de tipo de cambio en moneda distinta del euro, a que viene expuesta la empresa como consecuencia del riesgo de tipo de cambio derivado de un compromiso en firme, será necesario considerar el criterio establecido en el apartado 4.5.4.1. Adquisiciones a realizar de activos no financieros y participaciones en el capital, en cuya virtud la variación de valor en el instrumento de cobertura se imputará como un componente más del precio de adquisición o coste de producción del activo adquirido. En cualquier caso, es preciso señalar que la calificación de una situación concreta a efectos de considerar si existe o no cobertura de riesgo de tipo de cambio, debe ser valorada por el sujeto contable y revisada, en su caso, por el auditor de las cuentas anuales, en función de las circunstancias reales que se produzcan en una situación determinada. Por último, en la memoria de las cuentas anuales

del ejercicio en que exista una operación de cobertura contable, se debe facilitar toda información significativa al respecto, de forma que las cuentas anuales en su conjunto muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En concreto, respecto al tema consultado, en caso de existir operación de cobertura, la empresa debe recoger desde el inicio de dicha situación una descripción de los datos esenciales del instrumento de cobertura y de la operación a ejecutar cubierta, especificando el riesgo concreto cubierto (riesgo de tipo de cambio) y si ésta es eficaz. También debe indicar el criterio de valoración y registro contable empleado en relación con la operación, y desglosar las diferencias que se incorporen en el ejercicio como ajustes del valor contable del elemento patrimonial adquirido.

**EJEMPLO:**

«SYSTEMS» encarga a una empresa americana la construcción de una máquina para sus instalaciones, cuyo coste se presupuesta en 300.000 \$, acordando los siguientes pagos:

- 01-10-2006: anticipa 50.000 \$.
- 31-12-2006: nos factura el 60% del coste del proyecto, nos descuenta el anticipo, y se envía el importe correspondiente.
- 31-03-2006: nos factura el resto del coste del activo, pero sólo se le abonan 100.000 \$, el resto se pagará un mes más tarde cuando se compruebe que el equipo, una vez instalado, no da problemas.

Los tipos de cambio del dólar respecto al euro son: 1-10: 0,92 euros; 31-12: 0,94 euros; 31-03: 0,90 euros y 30-04: 0,91 euros.

«SYSTEMS» cuando contrata la operación y temiendo una subida del dólar se plantea dos alternativas para atender los pagos de la máquina.

**OPCIÓN 1.** Adquirir el 1 de octubre los 300.000 \$ y mantenerlos en una cuenta en divisas para ir atendiendo los pagos.

**OPCIÓN 2.** Contratar un contrato de futuros de divisas *swap* con una entidad financiera que le garantiza la venta de las divisas a un coste de 1 \$ = 0,92 euros.

*SE PIDE:*

Contabilizar y valorar la máquina teniendo en cuenta las dos alternativas.

.../...

.../...

**Solución:**

## OPCIÓN 1. COMPRA DE LAS DIVISAS

01-10-2006: compra de 300.000 \$

<i>276.000,00 Bancos, moneda extranjera (573)</i>		
<i>(300.000 × 0,92)</i>		
	<i>a Bancos (572)</i>	<i>276.000,00</i>
	x	

01-10-2006: anticipo del dinero a la empresa americana.

<i>46.000,00 Anticipo para el inmovilizado material (239)</i>		
<i>(50.000 \$ × 0,92)</i>		
	<i>a Bancos, moneda extranjera (573)</i>	<i>46.000,00</i>
	x	

31-12-2006: nos factura el 60% del coste.

<i>169.200,00 Maquinaria en montaje (233)</i>		
<i>(180.000 \$ × 0,94)</i>		
	<i>a Anticipo inmov. material (2394)</i>	<i>46.000,00</i>
		<i>(50.000 \$ × 0,92)</i>
	<i>a Bancos, moneda extranjera (573)</i>	<i>119.600,00</i>
		<i>(130.000 \$ × 0,92)</i>
	<i>a Diferencia + cambio (768)</i>	<i>3.600,00</i>
	x	

.../...

.../...

31-12-2006: actualizar el saldo de la cuenta en divisas 120.000 \$.

2.400,00	<i>Bancos, moneda extranjera (573)</i> [120.000 \$ (0,94 - 0,92)]		
		a	<i>Diferencias + cambio (768)</i>
			2.400,00
	_____	x	_____

31-03-2007: factura el 40% restante.

108.000,00	<i>Maquinaria en montaje (233)</i> (120.000 \$ × 0,90)		
4.000,00	<i>Diferencia – cambio (668)</i>		
		a	<i>Proveedores inmov. c/p, moneda extranjera (5234)</i>
			18.000,00 (20.000 \$ × 0,90)
		a	<i>Bancos, moneda extranjera (573)</i>
			94.000,00 (100.000 \$ × 0,94)
	_____	x	_____

31-03-2007: finaliza la puesta a punto.

277.200,00	<i>Maquinaria (223)</i>		
		a	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>
			277.200,00
	_____	x	_____

30-04-2007: pago de los 20.000 \$.

18.000,00	<i>Proveedores inmov. c/p (5234)</i> (20.000 × 0,90)		
800,00	<i>Diferencia – cambio (668)</i>		
		a	<i>Bancos, moneda extranjera (573)</i>
			18.800,00 (20.000 × 0,94)
	_____	x	_____

.../...

.../...

Aplicando la Norma 14 de Moneda extranjera, el bien debe valorarse al cambio de la fecha factura, no al de la compra de ahí que las diferencias + o – se hayan contabilizado a resultado financiero, ya que no se puede aplicar la norma especial de activarlo, porque la puesta a punto no dura más de un ejercicio.

## OPCIÓN 2. SWAP DE DIVISAS

01-10-2006: anticipo del dinero a la empresa americana.

<p>46.000,00 <i>Anticipo para el inmovilizado material (239)</i> (50.000 \$ × 0,92)</p>	<p>a <i>Bancos, euros (572)</i></p>	<p>46.000,00</p>
_____	x	_____

31-12-2006: nos factura el 60% del coste.

<p>165.600,00 <i>Maquinaria en montaje (233)</i> (180.000 \$ × 0,92)</p>	<p>a <i>Anticipo inmov. material (239)</i> (50.000 \$ × 0,92)</p>	<p>46.000,00</p>
<p>a <i>Bancos, euros (572)</i> (130.000 \$ × 0,92)</p>	<p>119.600,00</p>	
_____	x	_____

31-03-2007: factura el 40% restante.

<p>110.400,00 <i>Maquinaria en montaje (233)</i> (120.000 \$ × 0,92)</p>	<p>a <i>Proveedores inmov. c/p (523)</i> (20.000 \$ × 0,92)</p>	<p>18.400,00</p>
<p>a <i>Bancos, euros (572)</i> (100.000 \$ × 0,92)</p>	<p>92.000,00</p>	
_____	x	_____

.../...

.../...

31-03-2007: finaliza la puesta a punto.

276.000,00	Maquinaria (223)		
		a Maquinaria en montaje (233)	276.000,00
_____		x _____	

30-04-2007: pago de los 20.000 \$.

18.400,00	Proveedores inmov. (523) (20.000 × 0,92)		
		a Bancos, euros (572) (20.000 × 0,92)	18.400,00
_____		x _____	

Al haber un cambio establecido el activo queda valorado al cambio pactado del *swap*, no hay variaciones.