

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL I.V.A. JUSTO

Autor: **MANUEL GARRIDO GONZÁLEZ**
Miembro Fundador de la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (A.E.C.E.)

© Reservados todos los derechos

RESUMEN

El Devengo es un derecho, por tanto el IVA Devengado quiere decir que la Administración tiene un derecho sobre este Impuesto, el cual no ha entrado en el Flujo de la Tesorería de la empresa, ello quiere decir que cuando se confecciona la autoliquidación del impuesto, si éste aún no se ha cobrado, se está adelantando el IVA correspondiente a las facturas emitidas. En consecuencia, la deducibilidad del IVA ha de corresponder también al IVA pagado, de otra forma en una misma autoliquidación se produciría el contrasentido de liquidar un impuesto con una disparidad de criterios, el de Caja en las emitidas y el Devengado en las soportadas. No son criterios homogéneos, puesto que los IVA's deducidos corresponden a IVA's emitidos por sus proveedores. Este trabajo confirma lo indicado anteriormente, diferenciando los IVA's Devengados y los IVA's Cobrados y Pagados, por lo que la Hacienda Pública, sin necesidad de modificar la Ley del IVA (puesto que existen artículos que lo permiten), únicamente debería incorporar en las autoliquidaciones un nuevo impuesto para la autoliquidación de aquellas empresas que se acojan sus declaraciones según el criterio de Caja. Respecto a la autoliquidación según el criterio del devengo, incorporar unas casillas en las que reflejen la Fusión de ambos conceptos determinando exactamente el IVA devengado pendiente de Pago.

El resultado práctico de este análisis se contempla en el trabajo realizado sobre "La Contabilidad Justa vs. Contabilidad Global".

EL I.V.A. JUSTO

Este trabajo se publicó por vez primera el 27 de Agosto de 1997. A pesar del tiempo transcurrido todo sigue igual. En la actualidad parece ser que las circunstancias económicas del país pretenden modificar la Ley del IVA con el fin de permitir a las empresas liquidar el IVA cuando realmente se cobra. No hace falta modificar Ley alguna, la lectura atenta del presente trabajo permite aplicar correctamente la Ley y hacer la liquidación del IVA en función al cobro y al pago, reconociendo la deuda a la Hacienda Pública del IVA Devengado.

Con esta actualización se pretende poner al día la problemática contable del impuesto y dar a conocer que realmente existe la posibilidad de hacer una autoliquidación del IVA sin modificar la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, coordinando los criterios del Devengo y el de Caja.

La finalidad de este trabajo consiste en que la empresa pueda tener dos opciones en el momento de hacer la autoliquidación del impuesto sobre el Valor añadido: El criterio del Devengo o bien el Criterio de Caja,

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Uno de los principales motivos que me impulsaron a realizar este trabajo es la gran divergencia que existe entre la realidad contable de la empresa y la inclusión de las Normas de tipo Fiscal en la contabilidad de la Empresa para reflejar la imagen fiel.

Se ha de partir de la base que la Contabilidad es una herramienta de trabajo para el empresario, no un fin para determinar impuestos. Si tomamos esta premisa como fundamental, en el desarrollo contable del I.V.A., a pesar de que en el momento de su implantación se decía que era un impuesto neutro (año 1.985), en realidad no lo es, ya que afecta a la Tesorería de la Empresa por falta de desarrollo de los conceptos contables del impuesto.

En Contabilidad existen dos criterios diferenciados: El Criterio del Devengo y el Criterio de Caja.

El Criterio del Devengo se aplica en contabilidad para reflejar la imagen fiel de la empresa con la finalidad de poder mostrar los derechos de terceros.

El Criterio de Caja se aplica para atender los pagos de efectivo así como las cancelaciones de los derechos de terceros, es decir, los contraídos al contabilizar por el criterio del Devengo.

En la actualidad la palabra **DEVENGAR** de tanto utilizarla ha degenerado su significado equiparándola a **PAGAR**, cuando en realidad quiere decir: **adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título.**

Por otra parte, recomiendo la lectura detenida de este trabajo y consultando los Artículos indicados en el mismo llegareis a idénticas conclusiones que las mías: **el impuesto del I.V.A. no se está aplicando correctamente desde el punto de vista contable.**

El Artículo 34.4 del Código de Comercio ratifica y pone en su justo sitio a la Contabilidad dentro del orden económico, cuando dice: **En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la Empresa.**

Con este Artículo 34.4 del Código de Comercio, la Contabilidad ha dejado de ser la Cenicienta de las ciencias económicas, a pesar de ser la más antigua (**Ordinacions de la ribera de Barcelona de 1258**, formando parte del núcleo original del Consolat de Mar así como los **Capitols del Rei En Pere sobre los fets y actes maritims, promulgats a Barcelona en 1.340**).

Manuel Garrido González

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL I.V.A. JUSTO

Con la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, en España se implanta el Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) sustituyendo al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas (I.T.E.).

En la citada Ley, se indican los fundamentos de la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, poniendo de relieve la bondad de este nuevo impuesto en relación con el I.T.E., incidiendo repetidamente en la **NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO**, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios.

Siguiendo el razonamiento de los fundamentos de la introducción del I.V.A., se dice: La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su gran capacidad recaudadora, que permite obtener, si se considerase oportuno en el futuro, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.

En el apartado VII de la Ley 30/1985, se comenta el **DEVENGO DEL IMPUESTO**, que textualmente dice: "Por regla general, el impuesto se devengará en el momento en que se realicen las prestaciones que constituyen el contenido de las operaciones sujetas a gravamen".

La Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el **Art. 75. Devengo del impuesto:**

Uno. Se devengará el impuesto:

1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2º En las prestaciones de servicios, cuando presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2º bis Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio.

3º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuados en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4º En las transmisiones de bienes entre comisionistas y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión y compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5º En los supuestos de autoconsumos, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 9, número 1º, letra d), párrafo tercero de esta Ley, el Impuesto se devengará:

- a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.
- b) El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorata general.
- d) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

6º En las transferencias de bienes a que se refiere el Art. 9, número 3, de esta Ley, en el momento que se inicie la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

7º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1º precedente.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible del impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

En este punto (Dos), la propia Administración hace diferenciación entre el **criterio del Devengo** y el **criterio de Caja de las operaciones entre empresas**.

Si analizamos la palabra "**DEVENGAR**", quiere decir **adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título: devengar salarios, costas, intereses, etc.**

Cuando se confecciona una Factura a un Cliente, se adquiere un derecho, por tanto, se devenga un derecho para reclamar al cliente el importe de la Factura (**criterio de devengo**). Cuando se cobra dicha Factura a través de un recibo o un efecto creados previamente se aplica el **criterio de caja**. Así pues, tenemos que **todo acto está dividido por dos criterios: al adquirir un derecho sobre algo, se está aplicando el criterio del devengo. Al efectuar el cobro o pago de la Factura, se aplica el criterio de Caja**, para ello es preciso confeccionar un documento para cambiar del criterio del devengo al criterio de caja.

Según el Reglamento del I.V.A., en el Art. 71 son los propios sujetos pasivos los que deberán realizar por sí mismos **la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones**. Es decir, **la obligación de pago de la deuda tributaria nace en el mismo momento que el propio sujeto pasivo confecciona la declaración-liquidación (Criterio de Caja)**. Antes de realizar la autoliquidación, existe el derecho por parte de la Administración de la percepción del Impuesto (Criterio de Devengo) que está en función de la autoliquidación, que podrá ser positiva o negativa. Por este motivo, la Administración sanciona la omisión por parte del sujeto pasivo las Facturas emitidas y no declaradas ya que el I.V.A. se ha devengado en la Factura omitida pero no liquidado.

En la práctica, para determinar la deuda tributaria del impuesto que hemos repercutido a nuestros clientes se ha de deducir el Impuesto que nos han repercutido nuestros acreedores y proveedores (que denominamos I.V.A. Soportado). En este punto se están mezclando en las autoliquidaciones dos criterios, el criterio del devengo por traslado de los derechos de los acreedores junto con el criterio de caja, al incluir en dichas autoliquidaciones, las operaciones sujetas a gravamen cuando éstas originen pagos anticipados a cuenta, cuando la Administración dice textualmente: "**Asimismo, cuando las operaciones sujetas a gravamen originen pagos anticipados a cuenta de la futura prestación, se adelantará el devengo al momento del cobro por las cantidades efectivamente percibidas.**" Es decir, en los supuestos de pagos anticipados a cuenta, el derecho a percibir el Impuesto (**criterio del Devengo**) se adelanta, se llegue a buen fin la operación o no (**criterio de Caja de la operación**)

Cuando se realiza una operación de compra-venta de un inmueble, en el momento de escriturarlo normalmente se hace constar que el importe del IVA se abonará y se descuenta del total de la operación. En estos momentos se está cumpliendo con el criterio del devengo (detallar el IVA de la operación) y obligando al sujeto pasivo a pasar al criterio de Caja para realizar la autoliquidación del IVA del acto contractual, por ello es imprescindible que el vendedor emita una factura. .

Así pues, tenemos los siguientes conceptos:

- a) El impuesto devengado que indica el **derecho** de la Administración a percibir dicho impuesto. **Criterio del Devengo de la operación. (Al confeccionar la Factura)**
- b) La **deuda tributaria** que nace en el momento de efectuar la **autoliquidación** el propio sujeto pasivo. **(Al confeccionar el Impreso Mod. 303)**
- c) La cancelación y pago de la deuda tributaria. **Criterio de caja.**

Analizando estos tres puntos, por lo menos desde la óptica contable, el punto b) debería de ser el punto de unión entre los dos conceptos extremos a) y c). Este trabajo tiene la finalidad de desarrollar este punto de unión entre los dos criterios de aplicación del I.V.A.: **El Criterio del Devengo de la operación, la autoliquidación y el Criterio de Caja .**

Si nos remitimos al Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en la primera parte, al desarrollar el Marco Conceptual de la Contabilidad, dice:

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

No obstante, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Quando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

El siguiente paso es considerar si la contabilidad refleja la imagen fiel de la empresa, para ello deberíamos tener en cuenta el costo de financiación que representa el I.V.A. Repercutido que normalmente está en una situación larvada en todas las cuentas de Pérdidas y Ganancias y que no salen a la luz, distorsionando el resultado de las empresas.

La empresa, emite la factura al cliente con el I.V.A. Repercutido, según el Art. 164, uno 3º referido a las obligaciones de los sujetos pasivos. A partir de aquí existen tres posibilidades:

- a) El cliente paga al contado dicha Factura.
- b) El cliente no paga la factura al contado, pero se descuenta el importe en un Banco, por medio de un efecto.
- c) El cliente no tiene fecha de pago y forma parte del saldo de clientes.

En el supuesto a) no existe duda, la empresa recupera al momento el I.V.A. Repercutido en la Factura (**Criterio del Devengo**) y estaría en disposición de efectuar el pago a la Administración de todos los I.V.A.'s realmente cobrados (**Criterio de Caja**)

En el supuesto b) el importe del saldo de clientes pendientes de cobro (**Criterio del devengo**), al tener que negociar el efecto en un Banco, la entidad bancaria, descontará el importe total del efecto, incluido el I.V.A., (**pasando en ese preciso momento del criterio de devengo al criterio de Caja**), incrementando con dicho importe el riesgo bancario concedido a la empresa, produciendo además los gastos financieros del I.V.A. Repercutido que

normalmente no están detallados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Empresa. Así pues, en principio, ya existe un costo añadido para la empresa: **el costo de la financiación del I.V.A. Repercutido**; además de ocupar el riesgo bancario por el importe del producto neto de las ventas de la empresa más el I.V.A. Repercutido, que en las operaciones a largo plazo puede representar un verdadero problema financiero para la empresa. En este momento podemos indicar que el I.V.A. no es **NEUTRO**, ya que representa un costo adicional y un cargo para la Empresa, cuyo importe podemos evaluar de la siguiente forma:

Para un descuento concedido a la Empresa por la entidad bancaria por importe de 100.000.000 u.m., siendo, por ejemplo, la rotación media del vencimiento de los clientes de la empresa 90 días, el 16 % (a partir del 1º de Julio del 2.010, será el 18 %), corresponde a la financiación del I.V.A. Repercutido, es decir: 16.000.000 u.m. de I.V.A. Repercutido está ocupando un riesgo comercial de 100.000.000 u.m., lo cual indica que el riesgo bancario de la Empresa lo deberíamos de distribuir en dos conceptos: El Riesgo bancario imputable a la gestión de venta de la Empresa 84.000.000 u.m. y el riesgo bancario imputable al Impuesto sobre el Valor Añadido, en este supuesto, sería de 16.000.000 u.m. Si el costo financiero es del 3 % sobre el nominal, representará que la financiación del I.V.A. Repercutido es de 480.000 u.m. trimestral y que normalmente, no están reflejadas en la cuenta de Explotación de la Empresa.

En este supuesto b) al negociar los compromisos de pago de sus clientes con la entidad bancaria, indica que ya tiene disponible el importe de la deuda del cliente, llegue a buen fin o no su cobro, formado por la mercancía o servicio prestado más el I.V.A. Repercutido que figura en la factura. Al disponer del importe total, la empresa ya está en disposición de efectuar el pago del I.V.A. Repercutido a la Administración, porque ya dispone del efectivo para atender su pago, por haber pasado el importe del I.V.A. Repercutido al flujo de la Tesorería de la Empresa, transformando la deuda del cliente (**Criterio de Devengo**) en efectivo: incremento en el saldo bancario (**Criterio de Caja**), a pesar que existirá el riesgo de impago a la fecha del vencimiento.

En el supuesto c) el saldo de Clientes refleja el importe total de las deudas de los clientes pendientes de cobro, es decir, las Facturas Devengadas pendientes de Cobro. Si lo traducimos al lenguaje corriente, el saldo de clientes representa las deudas de unos terceros para con la empresa, la cual, tiene unos derechos que según el diccionario se describe con la palabra **devengar**, así tendremos que el saldo de clientes son los importes facturados devengados pendientes de cobro, en este momento quedan diferenciados los **criterios del devengo (saldo de clientes) y de caja (los cobros realizados)**. Pero el saldo de clientes está formado por el importe de la mercancía o servicio, más el I.V.A. Repercutido, pero según la normativa contable, el saldo de las Cuentas de I.V.A. Repercutido y Soportado, trimestralmente ha de ser cero, porque se traspa a la Cuenta de I.V.A. a Pagar (4750) ó (4700), pero en el saldo de los clientes existe la parte de I.V.A. pendiente de cobro por parte de la Empresa y liquidada a la Administración. Como ésta es una situación injusta, la Administración facilita la recuperación del I.V.A. Repercutido de las Empresas en estado legal de Concurso de Acreedores o Quiebra, en consonancia con el Art. 80 tres, de la Ley del I.V.A y el Art.24 del Reglamento de la citada Ley, referente a las Modificaciones de las Bases Imponibles.

Así tenemos: el saldo formado por los clientes pendientes de cobro, se les ha aplicado el **criterio del devengo**, de acuerdo con toda la normativa contable y los criterios de valoración, cuando estos saldos se convierten en efectivo, automáticamente se aplica el **criterio de Caja**.

Por otra parte tenemos el I.V.A. Soportado procedente de las Facturas de Proveedores y Acreedores, que para ellos son sus Facturas Emitidas aplicando exactamente el mismo criterio expuesto hasta el momento, pero a efectos de la empresa receptora de sus facturas, también tiene un **criterio de**

devengo, en el momento de recepción de las facturas y el momento del **criterio de Caja**, cuando se efectúa el pago de dichas facturas y realmente se paga el I.V.A. Soportado.

Resumiendo lo que se ha analizado hasta el momento, podemos distinguir que existen dos momentos diferenciados: **el primero**: el derecho de la Administración a la percepción del Impuesto (**criterio del devengo**) y **segundo**: el momento de pago del citado impuesto por medio de la autoliquidación, (**criterio de Caja**).

Falta analizar la autoliquidación. Según la Ley del I.V.A., en su Art. 164.uno 6º, y el Art. 71 del Reglamento, como ya se ha citado anteriormente, **son los propios sujetos pasivos los que deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones.** En ningún apartado ni articulado de la Ley y del Reglamento del I.V.A. indica que las autoliquidaciones sean confeccionadas en base al criterio del devengo y si nos remitimos a la normativa contable, la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), viene determinada por la Resolución de 15 de Noviembre de 1.985, del Instituto de Planificación Contable, por la que se dictan instrucciones para la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) y se establecen las cuentas y Códigos del Plan General de Contabilidad que deberá utilizarse por las Empresas a tales efectos (B.O.E. 9 de Diciembre).

En la introducción de la Resolución de 15 de Noviembre de 1.985, el entonces **INSTITUTO DE PLANIFICACION CONTABLE**, dice textualmente:

"Las presentes normas profundizan en la Contabilidad del IVA incluyendo, desde luego, los supuestos que más comúnmente se dan en la vida de los negocios y que aparecen recogidos en el texto legal. No obstante, debe indicarse que no trata de agotar la materia. La casuística del IVA es riquísima. Pero sí resulta posible afirmar que con el esquema contable que se incluye en estas normas el experto va a disponer de un instrumental adecuado para resolver con acierto cualquier cuestión, aunque sea muy singular, que se le presente en su quehacer cotidiano."

Al contabilizar el I.V.A. por el criterio del devengo, **no se está reflejando la imagen fiel de la Empresa**, objetivo último de la modificación de la Ley de sociedades Anónimas, de adaptación a la IV Directiva de la Comunidad Europea, hoy Unión Europea y del Nuevo Plan Contable de 16 de Noviembre de 2007, por tanto, este trabajo no estaría concluido si no se presentara las soluciones adecuadas. Para ello desarrollaremos a continuación un ejercicio en el cual sólo se contemplarán los movimientos que afecten a la contabilización del I.V.A., y para mayor simplicidad, ya que los datos se presentan en función a un trimestre, contabilizaremos globalmente dichos datos, es decir, agruparemos los importes trimestrales y el tratamiento de la información se considerará como un asiento.

En primer lugar, tenemos un Registro de Ventas de las Facturas emitidas, utilizando unas columnas de ventilación para los cobros que se vayan realizando.

En segundo lugar, un Registro de las Compras de las Facturas de los Proveedores y Acreedores, con unas columnas de ventilación para los pagos realizados. Para mayor simplicidad, consideraremos que todas las Facturas son de Compras de Materias Primas.

REGISTRO I.V.A. REPERCUTIDO					COBROS				
Fecha	Cliente	B.I.	Cuota	Total Factura	Enero	Febrero	Marzo		Total
31/01/10	CL.1	9.000.000	1.440.000	10.440.000	10.440.000		-1.0440.000		0
31/01/10	CL.2	10.000.000	1.600.000	11.600.000					
31/01/10	CL.3	8.000.000	1.280.000	9.280.000		9.280.000			9.280.000
31/01/10	CL.4	11.000.000	1.760.000	12.760.000					
31/01/10	CL.5	8.500.000	1.360.000	9.860.000			9.860.000		9.860.000
31/01/10	CL.6	12.500.000	2.000.000	14.500.000		14.500.000			14.500.000
28/02/10	CL.7	10.000.000	1.600.000	11.600.000			11.600.000		11.600.000
28/02/10	CL.8	11.000.000	1.760.000	12.760.000					
28/02/10	CL.9	8.000.000	1.280.000	9.280.000					
28/02/10	CL.10	12.000.000	1.920.000	13.920.000					
31/03/10									
31/03/10									
31/03/10									
TOTALES		100.000.000	16.000.000	116.000.000	10.440.000	23.780.000	11.020.000		45.240.000

REGISTRO I.V.A. SOPORTADO					P A G O S				
Fecha	Prov.	B.i.	Cuota	Total Factura	Febrero	Marzo	Total Periodo		Otros Vencidos
31/01/10	PR.1	5.000.000	800.000	5.800.000	5.800.000		5.800.000		
31/01/10	PR.2	4.000.000	640.000	4.640.000		4.640.000	4.640.000		
31/01/10	PR.3	6.000.000	960.000	6.960.000	6.960.000		6.960.000		
31/01/10	PR.4	5.500.000	880.000	6.380.000					6.380.000
31/01/10	PR.5	6.000.000	960.000	6.960.000		6.960.000	6.960.000		
31/01/10	PR.6	6.500.000	1.040.000	7.540.000		7.540.000	7.540.000		
28/02/10	PR.7	5.000.000	800.000	5.800.000					5.800.000
28/02/10	PR.8	6.000.000	960.000	6.960.000					6.960.000
28/02/10	PR.9	6.000.000	960.000	6.960.000					6.960.000
31/03/10									
31/03/10									
TOTALES		50.000.000	8.000.000	58.000.000	12.760.000	19.140.000	31.900.000		26.100.000

Como novedad precisaremos identificar en las cuentas corrientes bancarias y de Caja, aquellos ingresos y pagos que estén afectos de IVA, para poder determinar el IVA Repercutido y Soportado realmente cobrados y pagados, ello conllevará un mayor control de las cuentas financieras para aquellas empresas que se acojan a esta modalidad de liquidación del Impuesto sobre el IVA.

Un modelo que podría servir de base, podría ser el siguiente:

CTA, NUM.: 5720 BANCO: B.S.					I.V.A. A LIQUIDAR				
					IVA REPERCUTIDO		EXENTO	IVA.SOPORTADO	
Fecha	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO	B.I.	CUOTA		B.I.	CUOTA
31/01/10	Cobro CL1	10.440.000		10.440.000	9.000.000	1.440.000			
28/02/10	Cobro CL3	9.280.000		19.720.000	8.000.000	1.280.000			
28/02/10	Cobro CL6	14.500.000		34.220.000	12.500.000	2.000.000			
28/02/10	Pago Pr1		5.800.000	28.420.000			5.000.000	800.000	
28/02/10	Pago PR3		6.960.000	21.460.000			6.000.000	960.000	
31/03/10	Cobro CL5	9.860.000		31.320.000	8.500.000	1.360.000			
31/03/10	Cobro CL7	11.600.000		42.920.000	10.000.000	1.600.000			
31/03/10	Pago PR2		4.640.000	38.280.000			4.000.000	640.000	
31/03/10	Pago PR5		6.960.000	31.320.000			6.000.000	960.000	
31/03/10	Pago PR6		7.540.000	23.780.000			6.500.000	1.040.000	
31/03/10	Imp.CL1	- 10.440.000		13.340.000	-9.000.000	-1.440.000			
31/03/10	Gastos dev.		10.500	13.329.500			-10.500		
TOTALES		45.240.000	31.910.500	13.329.500	39.000.000	6.240.000	-10.500	27.500.000	4.400.000

Por último, un movimiento bancario relativa única y exclusivamente a las facturas de Ventas y Compras y los movimientos afectos, como es la devolución de un recibo o letra descontada previamente.

Una vez contabilizados los asientos, se confeccionará un Balance de Situación de dichos movimientos, aplicando el criterio del Devengo y luego el mismo ejemplo, aplicando el criterio del IVA Justo.

CONTABILIZACION DEL I.V.A. - CRITERIO DEL DEVENGO:

Al contabilizar las Ventas:

_____ (1) _____				
116.000.000	(4300) CLIENTES	A	VENTAS (7000)	100.000.000
		A	IVA REPERCUTIDO (4770)	16.000.000

Por las Ventas del periodo.

_____ (2) _____				
45.240.000	(5720) BANCOS	A	CLIENTES (4300)	45.240.000

Por los Cobros realizados.

_____ (3) _____				
10.500	(6640) GASTOS DEV.EFECTOS	A	BANCOS (5720)	10.500

Por los Gastos de devolución de efectos.

Al contabilizar las Compras:

_____ (4) _____

50.000.000 (6000) COMPRAS M.P.

8.000.000 (4720) I.V.A.SOPORTADO

A PROVEEDORES (4000) 58.000.000
Por las Compras del periodo.

_____ (5) _____

31.900.000 (4000) PROVEEDORES

A BANCOS (5720) 31.900.000
Por los Pagos realizados.

Periódicamente, al hacer las autoliquidaciones mensuales o trimestrales, se pueden dar dos casos:

a) El I.V.A. REPERCUTIDO es superior al I.V.A SOPORTADO, la contabilización es la siguiente:

_____ (6) _____

16.000.000 (4770) I.V.A. REPERCUTIDO

A HAC.PUBL.ACREED.IVA (4750) 16.000.000
Por la cancelación del I.V.A. Repercutido.

_____ (7) _____

8.000.000 (4750) HAC.PUBL. ACREED.IVA

A I.V.A. SOPORTADO (4720) 8.000.000
Por la cancelación del I.V.A. Soportado.

<u>CUENTA</u>	<u>TITULO</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
4000	PROVEEDORES		26.100.000
4300	CLIENTES	70.760.000	
5720	BANCOS	5.329.500	
6000	COMPRAS M.P.	50.000.000	
6640	GTOS.DEV.EFFECTOS	10.500	
7000	VENTAS		100.000.000
		126.100.000	126.100.000

Hasta aquí se ha contabilizado de acuerdo con la normativa contable según el **Criterio del Devengo**, pero existen varias incógnitas a resolver:

- a) Existen unos saldos pendientes de cobro de los clientes, formados por la mercancía suministrada que asciende a 61.000.000 u.m., más el Impuesto sobre el Valor Añadido, 9.760.000 u.m., que el sujeto pasivo ya ha liquidado a la Hacienda Pública pero que no ha cobrado de los clientes.
- b) Si el descuento bancario fuera de 100.000.000 u.m. el Banco no tiene en cuenta el I.V.A. que no corresponde al producto, perjudicando el descuento en 16.000.000 u.m. del I.V.A. incluido en las remesas de efectos, además del quebranto de dicho importe de 16.000.000 u.m. si los Gastos de negociación fueran del 3 % sobre el nominal, representaría un costo adicional de financiación del I.V.A. de 480.000 u.m. que la contabilidad debería reflejar.
- c) Existen unos saldos pendientes de pago de los Proveedores, formados por la mercancía que asciende a 22.500.000 u.m., más el Impuesto sobre el Valor Añadido, 3.600.000 u.m. que el sujeto pasivo ya ha descontado en la autoliquidación-declaración y tiene pendiente de liquidar a los Proveedores.

CONTABILIZACION DEL I.V.A. - CRITERIO DE CAJA (I.V.A. JUSTO)

Partiendo de la base que el objetivo último es el reflejo de la imagen fiel de la empresa, al aplicar el **criterio de Caja**, la contabilidad ha de respetar y reconocer el derecho de la Administración a Cobrar los I.V.A.'s, por tal motivo, en el criterio del I.V.A. Justo se ha contabilizar en primer lugar, el reconocimiento de la deuda (Criterio del Devengo), en segundo lugar, se contabilizará según el criterio de Caja y por último, los asientos de acoplamiento de ambos criterios, en este supuesto vamos a prescindir de la determinación del costo financiero del I.V.A. Repercutido, lo dejamos a criterio del lector como ejercicio.

Del movimiento bancario tomamos los datos para confeccionar el Registro del I.V.A. Repercutido Cobrado obteniendo el siguiente registro de Facturas Emitidas de acuerdo con el Art. 63.3 del Reglamento del I.V.A.

REGISTRO I.V.A. REPERCUTIDO COBRADO				
Fecha	Cliente	B.I.	Cuota	Total Factura
31/01/10	CL.1	9.000.000	1.440.000	10.440.000
31/01/10	CL.3	8.000.000	1.280.000	9.280.000
28/02/10	CL.5	8.500.000	1.360.000	9.860.000
28/02/10	CL.6	12.500.000	2.000.000	14.500.000
28/02/10	CL.7	10.000.000	1.600.000	11.600.000
31/03/10	Dev.CL1	-9.000.000	-1.440.000	-10.440.000
TOTALES		39.000.000	6.240.000	45.240.000

REGISTRO I.V.A. SOPORTADO PAGADO				
Fecha	Prov.	B.I.	Cuota	Total Factura
31/01/10	PR.1	5.000.000	800.000	5.800.000
31/01/10	PR.2	4.000.000	640.000	4.640.000
31/01/10	PR.3	6.000.000	960.000	6.960.000
28/02/10	PR.5	6.000.000	960.000	6.960.000
28/02/10	PR.7	6.500.000	1.040.000	7.540.000
TOTALES		27.500.000	4.400.000	31.900.000

Del movimiento bancario tomamos los datos para confeccionar el Registro del I.V.A. Soportado Pagado obteniendo el registro de Facturas Recibidas de acuerdo con el Art. 64.4 del Reglamento del I.V.A.

De esta forma ya tenemos toda la información para proceder a la contabilización del I.V.A. Justo.

En primer lugar procederemos a contabilizar el Devengo de las Facturas, es decir, los derechos de la Administración en relación a las Facturas Emitidas y las Recibidas:

Criterio del Devengo:

Al contabilizar las Ventas:

_____	(1)	_____		
116.000.000 (4300) CLIENTES	A	VENTAS	(7000)	100.000.000
	A	IVA REPERCUTIDO	(4770)	16.000.000

Por las Ventas realizadas

_____	(2)	_____		
45.240.000 (5720) BANCOS	A	CLIENTES	(4300)	45.240.000

Por los Cobros realizados.

_____	(3)	_____		
10.500 (6640) GASTOS DEV.EFECTOS	A	BANCOS	(5720)	10.500

Por los Gastos de devolución de efectos.

Al contabilizar las Compras:

_____ (4) _____

50.000.000 (6000) COMPRAS M.P.

8.000.000 (4720) I.V.A.SOPORTADO

A PROVEEDORES (4000) 58.000.000

Por las Compras realizadas.

_____ (5) _____

31.900.000 (4000) PROVEEDORES

A BANCOS (5720) 31.900.000

Por los Pagos realizados.

Periódicamente, en aplicación de la Resolución de 15 de Noviembre de 1.985 a efectos de la contabilización del I.V.A.

_____ (6) _____

16.000.000 (4770) I.V.A. REPERCUTIDO

A HAC.PUBL.ACREED.IVA (4750) 16.000.000

Por la cancelación del I.V.A. Repercutido.

_____ (7) _____

8.000.000 (4750) HAC.PUBL. ACREED.IVA

A I.V.A. SOPORTADO (4720) 8.000.000

Por la cancelación del I.V.A. Soportado.

Seguidamente confeccionaremos los asientos de las Cuotas de I.V.A. Cobrado y Pagado aplicando el criterio de Caja.

CRITERIO DE CAJA:

_____ (8) _____

6.240.000 (4771) COBROS IVA REPERCUTIDO

A IVA REPERCUTIDO COBRADO (4772) 6.240.000

Por los IVA's Repercutidos Cobrados del periodo.

_____ (9) _____

4.400.000 (472.2) IVA SOPORTADO PAGADO

A PAGOS IVA SOPORTADO (4721) 4.400.000

Por los IVA's Soportados Pagados del periodo

LIQUIDACIÓN DEL I.V.A. (Autoliquidación):

De acuerdo con el Art. 167 de la Ley del IVA y el Art. 71 del Reglamento, realizaremos los siguientes asientos:

_____ (10) _____

6.240.000 (4772) IVA REPERCUTIDO COBRADO

A I.V.A. LIQUIDADO (4753) 6.240.000
Traspaso de los I.V.A.'s Repercutidos Cobrados

_____ (14) _____

4.400.000 (4721)	PAGOS I.V.A.SOPORTADO A I.V.A.LIQUIDADO	(4753) 4.400.000
------------------	--	------------------

Traspaso de las Cuotas de I.V.A. soportadas pagadas.

_____ (15) _____

1.840.000 (4750)	HAC.PUBLICA ACREEDOR I.V.A. A I.V.A. A LIQUIDAR	(4754) 1.840.000
------------------	--	------------------

Actualización de las Cuotas Devengadas y pendientes de pago.

Una vez contabilizados los asientos descritos, la situación es la siguiente:

<u>CUENTA</u>	<u>TITULO</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
4000	PROVEEDORES		26.100.000
4300	CLIENTES	70.760.000	
4750	HAC.PUBL.ACREED.IVA		6.160.000
5720	BANCOS	11.489.500	
6000	COMPRAS M.P.	50.000.000	
6640	GASTOS DEV.EFECTOS	10.500	
7000	VENTAS	_____	<u>100.000.000</u>
		132.260.000	132.260.000

Si comparamos los dos Balances obtenidos uno por el criterio del Devengo y el otro por el criterio de Caja, observaremos que la Hacienda Pública, Acreedor por I.V.A. es acreedora por el importe de 6.160.000 u.m., siendo esta misma cantidad la incrementada en el saldo de Bancos. La verificación es sencilla, como veremos seguidamente:

Saldo Clientes:	70.760.000 u.m.	= Base imponible:	61.000.000	+ Cuota IVA :	9.760.000
Saldo Proveedores:	<u>26.100.000</u> “	= Base Imponible:	<u>22.500.000</u>	+ Cuota IVA:	<u>3.600.000</u>
	44.660.000 u.m.	= Base Imponible:	38.500.000	+ Cuota IVA:	6.160.000

Este Balance está en concordancia con el **Principio Contable 3º.2. Devengo**: Los efectos de las transacciones o hechos económicos, se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

También se corresponde con el **Punto 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad: 5º**: El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto (Criterio del Devengo).

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo (Criterio del Devengo), la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo (Criterio de Caja), o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo (Criterio de Caja) y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

Aplicando la normativa contable tenemos que en el momento de emitir una factura, la empresa tiene un incremento patrimonial ajeno a la misma, es el IVA Repercutido, por tanto, se ha de reconocer este incremento de activo con el correspondiente reconocimiento de un incremento de pasivo (la deuda con la Hacienda Pública, criterio de Devengo).Punto 5º,1)

Idéntico razonamiento corresponde a las Facturas Recibidas, cuando se recibe una factura de un proveedor o acreedor, se reconoce dos deudas simultáneas, una al que emite la factura por el material o servicio recibido y otra a la Hacienda Pública, por el IVA incorporado en dicha factura, debiendo ser reconocido en el activo por el material o servicio obtenido y por el IVA Soportado (Criterio del Devengo) Punto 5º 2)

De acuerdo con el Artículo 71, es el propio sujeto pasivo el que ha de confeccionar la autoliquidación, a través del Modelo 303, creando de esta forma la obligación de pago del IVA (Criterio de Caja).

CONCLUSIÓN:

Existen dos criterios fundamentales en Contabilidad: **el criterio del DEVENGO** y **el criterio de CAJA**. Todo Hecho contable contiene estos dos criterios. El primero, el criterio del Devengo, cuando se contabiliza el derecho de la operación y el segundo, el criterio de Caja, cuando este derecho se extingue por medio de un cobro o un pago en efectivo.

Muchas veces, por conocidos o por simplificar, alguno de estos dos criterios se omiten, dando lugar a gazapos contables.

Con el desarrollo del I.V.A. JUSTO, el Reglamento y la Ley del I.V.A. se adaptan más a la realidad económica y a la idea del Legislador en relación a la implantación de un Impuesto neutro.

Con el I.V.A. JUSTO, el punto Dos del Art. 75 de la Ley, no tiene razón de existir, ya que al tratar sobre los pagos anticipados, al entrar en el Flujo de Tesorería, automáticamente tiene que tributar. Así como también el Art. 80 de la Ley, refiriéndose a las modificaciones de las Bases imponibles que en la actualidad presenta el grave inconveniente de alterar las Cuotas pagadas a la Hacienda Pública; aplicando el criterio del I.V.A. Justo, únicamente afecta a las Bases Imponibles tal como indica la Ley y no a las Cuotas pagadas.

El I.V.A. JUSTO está en consonancia con la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, **Art. 19.4 Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos**, cuyo apartado 4) dice:

“En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único pago sea superior al año”

En el Impuesto sobre sociedades se puede aplicar el criterio de Caja en todas las operaciones de acuerdo con el Art. 19.4 excepto en el IVA, que se aplica el devengo.

El I.V.A. JUSTO también está de acuerdo con el **Art. 34.4 del Código de Comercio**, cuando textualmente dice:

“En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.”

En cuanto a los Registros, al aplicar el criterio del I.V.A. Justo, sería necesario utilizar los siguientes:

Criterio del Devengo:

- Registro de Facturas Emitidas
- Registro de Facturas Recibidas.
- Registro de Bienes de Inversión
- Registro de Operaciones Intracomunitarias

Con estos Registros se cumplimentan los Art. 63, 64, 65 y 66 del Reglamento del IVA.

Criterio de Caja:

- Registro de Cobro de las Facturas Emitidas
- Registro de Pago de las Facturas Recibidas
- Registro de Pago de los Bienes de Inversión
- Registro de Pago de las Operaciones Intracomunitarias.

Con estos Registros se facilita la confección de las autoliquidaciones.

Pasaremos seguidamente a las ventajas e inconvenientes, entre otras, de la aplicación del I.V.A. JUSTO.

Ventajas:

Para el legislador: evitar excepciones en los textos legales, como por ejemplo el citado apartado Dos del Art. 75 de la Ley del I.V.A. y contradicciones entre las Leyes, por ejemplo: Art. 19.4 del Impuesto sobre sociedades, autorizar el criterio de Caja, pero las autoliquidaciones del IVA, por rutina, se efectúan por el criterio del devengo..

Para el sujeto pasivo: tributar realmente por el impuesto cobrado y pagado, de esta forma se evitan conflictos de los morosos, o cuando el cobro se dilata en el tiempo, produciendo un desequilibrio en la tesorería del sujeto pasivo.

Para la Administración Pública: reducción de las solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento del I.V.A.

Inconvenientes:

Para el legislador: ninguno

Para el sujeto pasivo: incrementar el número de Registros. En la actualidad, existen en el mercado una infinidad de programas contables tipo estándar que con unas pequeñas modificaciones permitirían su rápida adaptación.

Para la Administración Pública: Una posible reducción de ingresos en la primera declaración de las Empresas que adoptasen el criterio del I.V.A. JUSTO, y únicamente en aquellas empresas que tuvieran el cobro aplazado y no negociado por medio de descuento bancario.

COMENTARIO FINAL:

Este trabajo pretende resolver algunos problemas que se plantean en las empresas en relación principalmente en los impagados y los cobros diferidos de clientes, a menudo producen un verdadero problema de descapitalización, sobre todo en las pequeñas empresas, ya que tienen que abonar el I.V.A. Repercutido, pero su recuperación, se difiere en el tiempo, así tenemos el ejemplo de las empresas de la confección con su gran coeficiente de

impagados y las pequeñas constructoras, que para cobrar sus facturas a las inmobiliarias que les ha encargado la obra tienen que aceptar dilatados plazos de cobro etc.

También es preocupante la falta de información relativa a la finalización del periodo transitorio de las operaciones intracomunitarias (1º de Enero de 1.997), y según la Exposición de Motivos apartado 2, de la Ley del I.V.A., dice:

“La creación del Mercado interior, que iniciará su funcionamiento el día 1 de Enero de 1.993, supone, entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera, lo que exigirá regular las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado, aplicando el principio de tributación en ORIGEN, es decir, con repercusión del tributo de origen al adquirente y deducción por éste de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del Impuesto”.

Como las cuotas en los países de la Unión Europea no son homogéneas, necesariamente se ha de prever una modificación de los impresos actuales Modelo 303 de autoliquidación del I.V.A. y otros, así como el procedimiento contable a seguir.

Otra de las reflexiones que ha motivado este trabajo ha sido el escaso desarrollo contable de las situaciones especiales que provocan los impuestos en la contabilidad, no se profundiza suficientemente en los mismos, debiendo tener siempre en cuenta que **la contabilidad es una herramienta de trabajo para la empresa y no un fin para la determinación de impuestos.**

Pontevedra, 27 de Febrero de 2.010

CUENTAS DE MAYOR:

DEBE (4300) Cientes HABER
[1] 116.000.000 [2] 45.240.000

Saldo: 70.760.000

DEBE (400) Proveedores HABER
[5] 31.900.000 [4] 58.000.000

Saldo: 26.100.000

DEBE (6000) Compras HABER
[4] 50.000.000

DEBE (6640) Gastos Devol.Efectos HABER
[3] 10.500

DEBE (5720) Bancos HABER
[2] 45.240.000 [3] 10.500
[5] 31.900.000
[12] 1.840.000

Saldo: 11.489.500

DEBE (7000) Ventas HABER
[1] 100.000.000

DEBE (4770) IVA Repercutido HABER

[6] 16.000.000 [1] 16.000.000

DEBE (4720) IVA Soportado HABER

[4] 8.000.000 [7] 8.000.000

DEBE (4750) H.P. Acreedor por IVA HABER

[7] 8.000.000 [6] 16.000.000
[15] 1.840.000

Saldo: 6.160.000

DEBE (4771) Cobros IVA Repercutido HABER

[8] 6.240.000 [13] 6.240.000

DEBE (4772) IVA Repercutido Cobrado HABER

[10] 6.240.000 [8] 6.240.000

DEBE (4721) Pagos IVA Soportado HABER

[14] 4.400.000 [9] 4.400.000

DEBE (4722) IVA Soportado Pagado HABER

[9] 4.400.000 [1] 4.400.000

DEBE (4753) IVA Liquidado HABER

[11] 4.400.000 [10] 6.240.000
[13] 6.240.000 [14] 4.400.000

DEBE (4754) IVA a Liquidar HABER

[12] 1.840.000 [15] 1.840.000