

Tema 5. El Impuesto de Valor Añadido (IVA)

En este capítulo se van a estudiar los aspectos más importantes del IVA y su contabilización, así como el proceso de liquidación y las operaciones especiales como son las operaciones intracomunitarias, exportaciones, autoconsumo y la regla de prorrata.

Índice de contenido.

- 5.1. Concepto y clasificación
- 5.2. Cálculo y gestión del impuesto y ámbito de aplicación.
 - 5.2.1. Cálculo del impuesto.
 - 5.2.2. Tipos de gravamen.
- 5.3. Registro contable del IVA.
 - 5.3.1. Contabilización de las adquisiciones y prestaciones de servicios
 - 5.3.1.1. Activos corrientes
 - 5.3.1.2 Operaciones de compra con pago anticipado.
 - 5.3.1.3. Operaciones posteriores a la compra. Anulaciones y variación de importe de contraprestación
 - 5.3.1.4. Operaciones de activos no corrientes y con pago anticipado.
 - 5.3.1.5. Ejemplo Práctico.
 - 5.3.2. Contabilidad de las ventas.
 - 5.3.2.1 Activos corrientes y no corrientes.
 - 5.3.2.2. Ventas con anticipos.
 - 5.3.2.3. Operaciones posteriores a la venta.
 - 5.3.2.4. Ejemplo Práctico.
 - 5.3.3. Liquidación de IVA.
 - 5.3.3.1. IVA a ingresar
 - 5.3.3.2. IVA a compensar o devolver.
 - 5.3.3.3. Ejemplo Práctico.
- 5.4. Operaciones intracomunitarias y exportaciones.
 - 5.4.1. Operaciones intracomunitarias.
 - 5.4.2. Exportaciones.
 - 5.4.3. Ejemplo práctico.
- 5.5. Autoconsumo.
- 5.6. Regla de prorrata.
 - 5.6.1. Prorrata general.
 - 5.6.2. Prorrata especial.
 - 5.6.3. Regularización de los bienes de inversión.
 - 5.6.4. Ejemplo práctico.

5.1. Concepto y clasificación

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta que grava las distintas fases de producción o distribución de forma que el consumidor final soporta el impuesto a través de su **hecho imponible** que lo constituye las siguientes operaciones:

- Entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Importaciones de bienes.

El IVA no puede ser considerado ni como coste ni como gasto para la empresa. Grava el valor incorporado en cada una de las fases del proceso de producción y distribución donde las empresas que soportan dicho impuesto lo trasladan o repercuten a los clientes siendo el consumidor final el que soporta la carga fiscal sin posibilidad a ser repercutida.

Cada uno de los actores de este ciclo deben liquidar la diferencia positiva o negativa con la Hacienda pública, excepto el consumidor final.

La neutralidad y transparencia del IVA constituye una de las características principales de dicho impuesto, por lo que es considerado el impuesto indirecto de mayor relevancia tanto en España como en la Unión Europea.

Está regulado por la Ley 37/1992 del 28 de diciembre de 1992 y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Existen leyes que han ido modificando la primaria, siendo la última la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. El último es el Real Decreto 7/2021 del 27 de abril, por el que se aprueban la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico y se establecen las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet u otros medios electrónicos por consumidores finales de la Unión, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero.

Por tanto, a modo de resumen, los empresarios y profesionales actúan como recaudadores; repercuten IVA por sus ventas o prestaciones de servicios (IVA repercutido); soportan IVA por sus adquisiciones de bienes y servicios (IVA soportado) y liquidan el impuesto por diferencias (trimestral o mensualmente) y realizando el pago, compensación o devolución.

5.2. Cálculo y gestión del impuesto y ámbito de aplicación.

5.2.1 Cálculo del impuesto

El impuesto se calcula aplicando el tipo de gravamen existente a la base imponible que corresponde a contraprestación de las operaciones que están sujetos al mismo. Desde el punto de vista contable dicha contraprestación corresponde a su precio de adquisición siguiendo la norma de valoración correspondiente.

El ámbito de aplicación del impuesto corresponde al territorio peninsular e Islas Baleares, queda excluido Canarias (IGIC), Ceuta y Melilla.

El impuesto se devengará en el momento que se realicen las prestaciones de servicios o las entregas de bienes que están sujetos al gravamen.

En el caso de pagos anticipados a cuenta de una futura prestación, el devengo del impuesto se adelantará con el cobro de las cantidades percibidas, es decir, seguirá e criterio de caja.

5.2.2 Tipos de Gravamen.

Existen tres tipos de gravamen dependiendo de los bienes y servicios que son objeto de la contraprestación:

- Tipo general del 21 por 100 siempre y cuando no haya que aplicar un tipo especial.
- Tipo reducido del 10 por 100.
- Tipo superreducido del 4 por 100.

5.3. Registro contable del IVA.

Para plasmar todo lo anterior, El Plan General de Contabilidad desarrolla una serie de cuentas que corresponden al subgrupo 47 *Administraciones Públicas* y el subgrupo 63 *Tributos*.

La relación de cuentas es la siguiente:

En el subgrupo 47 *Administraciones Públicas*:

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones

comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

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

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

En el subgrupo *63 Tributos*:

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta

(6341-6342) Ajustes negativos en IVA

Recogen el importe de las diferencias negativas que resultan en el IVA soportado deducible al aplicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorrata y del régimen de regularización de bienes de inversión

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

(6391-6392) Ajustes positivos en IVA

Recogen las diferencias positivas que resultan en el IVA soportado deducible al aplicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la ley de la prorrata y el régimen de regularización de bienes de inversión

5.3.1. Contabilidad de las adquisiciones de bienes y servicios.

5.3.1.1 Activos Corrientes

En las adquisiciones de bienes el impuesto se devenga en el momento de la entrega al comprador y se realizará un cargo en las cuentas del subgrupo *60 Compras*. En el caso de las prestaciones de servicios el cargo se va a realizar a las cuentas del subgrupo *62 servicios exteriores*, y el impuesto se devenga cuando se presta el servicio. El importe registrado en dichas cuentas es lo que constituye la base imponible del impuesto.

En el caso que el IVA soportado no sea deducible el Plan General de Contabilidad en su norma de valoración y registro 12, establece que:

“El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto”

El devengo del impuesto es independiente de .que la operación realizada sea al contado o con pago aplazado y se registrarán en la cuenta 472. *Hacienda Pública, IVA soportado*. Los descuentos que hubiera dentro de la propia factura minorarán su base imponible. Los asientos tipos a realizar son los siguientes:

Por la adquisición de bienes, ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(60) <i>Compras de...</i>	XXX	
(472) <i>Hacienda pública IVA Soportado</i>	XXX	
(57) <i>Tesorería ó (400) Proveedores</i>		XXX

Por la prestación de servicios ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(62) <i>Servicios exteriores</i>	XXX	
(472) <i>Hacienda pública IVA Soportado</i>	XXX	
(57) <i>Tesorería ó (410) Acreedores</i>		XXX

5.3.1.2 Operaciones de compra con pago anticipado

En estas operaciones el devengo del impuesto sigue el criterio de caja o tesorería, es decir, se devengarán en el momento del cobro total o parcial por los importes que efectivamente se han percibido.

Una vez se realice la entrega de bienes se devengará el IVA sobre la parte de la base imponible que resulta después de descontar el anticipo.

Los asientos tipos a realizar son los siguientes:

Por el pago del anticipo:

CUENTAS	DEBE	HABER
(407) <i>Anticipo de proveedores</i>	XXX	
(472) <i>Hacienda pública IVA Soportado</i>	XXX	
(57) <i>Tesorería</i>		XXX

Por la adquisición de mercancías ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(60) Compras de...</i>	<i>ZZZ</i>	
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado (ZZZ-XXX)*% IVA</i>	<i>YYY</i>	
<i>(407) Anticipo de proveedores</i>		<i>XXX</i>
<i>(57) Tesorería ó (400) Proveedores</i>		<i>TTT</i>

Donde:

ZZZ es el importe total de la adquisición de bienes.

YYY Es el IVA devengado cuya base imponible es el precio de adquisición de la compra (*ZZZ*) menos el anticipo a proveedores (*XXX*) multiplicado por el tipo de gravamen existente.

TTT es el importe a pagar IVA incluido descontado el anticipo de proveedores.

5.3.1.3. Operaciones posteriores a la compra. Anulaciones y variación de importe de contraprestación¹.

Este tipo de operaciones por mal estado de las mercancías o incumplimientos de pedido (*608 Devoluciones de compras y operaciones similares*), descuentos por pronto pago (*606 Descuentos sobre compras por pronto pago*) y descuentos por volumen de pedido (*609 Rappels sobre compras*), van a tener una consecuencia que es la modificación de la base imponible del IVA, registrando un abono en la cuenta *472. Hacienda Pública, IVA soportado* minorando el importe.

El asiento tipo sería de la siguiente forma:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(400) Proveedores</i>	<i>XXX</i>	
<i>(608 Devoluciones de compras y operaciones similares) o (606 Descuentos sobre compras por pronto pago) o (609 Rappels sobre compras)</i>		<i>XXX</i>
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado</i>		<i>XXX</i>

5.3.1.4. Operaciones de activos no corrientes y con pago anticipado

En las adquisiciones de elementos de inmovilizado ya sea material o intangible, el devengo del impuesto se produce en el momento que tenga lugar la puesta a disposición del bien al adquirente. El IVA soportado será deducible de forma inmediata como pasa con los elementos de activos corrientes.

¹ Estas operaciones y su registro contable se detallan en el Tema 4

Por la adquisición del bien, ya sea al contado o a crédito, el asiento tipo a realizar es el siguiente:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(2) Elemento de Inmovilizado</i>	XXX	
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado</i>	XXX	
<i>(57) Tesorería ó (523) Proveedores de inmovilizado</i>		XXX

En el caso de pago anticipado el devengo del impuesto el devengo del impuesto se produce igual que para los activos corrientes siguiendo el criterio de caja o tesorería.

Una vez se realice la entrega de bienes se devengará el IVA sobre la parte de la base imponible que resulta después de descontar el anticipo.

Los asientos tipos a realizar son los siguientes:

Por el pago del anticipo:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(209) Anticipo de inmovilizaciones intangibles ó</i>	XXX	
<i>(239) Anticipo de inmovilizaciones materiales</i>		
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado</i>	XXX	
<i>(57) Tesorería</i>		XXX

Por la adquisición de mercancías ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(2) Inmovilizado</i>	ZZZ	
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado (ZZZ-XXX)*% IVA</i>	YYY	
<i>(209) Anticipo de inmovilizaciones intangibles ó</i>		XXX
<i>(239) Anticipo de inmovilizaciones materiales</i>		
<i>(57) Tesorería ó (523) Proveedores de inmovilizado</i>		TTT

Donde:

ZZZ es el importe total de la adquisición del bien.

YYY Es el IVA devengado cuya base imponible es el precio de adquisición de la compra (ZZZ) menos el anticipo a proveedores de inmovilizado (XXX) multiplicado por el tipo de gravamen existente.

TTT es el importe a pagar IVA incluido descontado el anticipo de proveedores de inmovilizado.

5.3.1.5. Ejemplo Práctico.

Ejemplo 1:

La sociedad anónima BBSA dedicada a la compra y ventas de productos sujetos al tipo del IVA reducido del 10% realiza las siguientes operaciones:

- 1. Su asesoría fiscal le factura los servicios referidos al mes vigente. Importe de los servicios son 7.500€. Tipo aplicable es el general. El importe total se carga en la cuenta bancaria a través de recibo.*
- 2. Dada la escasez de productos del sector donde ejerce su actividad, BBSA acuerda el pago mediante transferencia bancaria de un anticipo con un proveedor a cuenta de un pedido futuro cuyo importe es de 85.000€. El tipo aplicable es el reducido del 10%.*
- 3. A las 2 semanas, se confirma la compra de los productos del punto anterior siendo el importe total de la compra de 235.000€, aplicándose el anticipo realizado. El importe pendiente se pagará a 30 días.*
- 4. El proveedor, dado el volumen del pedido realizado le concede al BBSA un rappel por un importe de 4.000€, que es ingresado en la cuenta corriente de BBSA.*
- 5. BBSA paga a cuenta 800€ a través de bancos para la futura compra de un ordenador con su correspondiente impresora. Semanas después adquiere ambos elementos, con el acuerdo de pagar a 60 días, cuyo precio de adquisición total es de 2.200€. Tipo de IVA aplicable el 21%*

Se pide:

Valoración y registro contable de las operaciones anteriores.

Solución Ejemplo 1

Valoración y registro contable:

- 1. Por los servicios facturados por la Asesoría*

Servicios = 7.500€

IVA soportado 21% = 1.575€

Total = 9.075€

<i>CUENTAS</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
<i>(623) Servicios profesionales independientes</i>	<i>7.500</i>	

(472) Hacienda pública IVA Soportado	1.575	
(572) Bancos		9.075

2. Por anticipo pagado al proveedor siendo el tipo aplicable del 10% de IVA:

CUENTAS	DEBE	HABER
(407) Anticipo de proveedores	85.000	
(472) Hacienda pública IVA Soportado	8.500	
(572) Bancos		93.500

3. Por la compra de los productos y la aplicación del anticipo del punto anterior:

El IVA soportado de esta operación vendrá dado aplicando el tipo del 10% a la diferencia entre la compra total de 235.000€ y el anticipo que se ha realizado de 85.000€.

$$(235.000 - 85.000) = 150.000 \times 10\% = 15.000.$$

Total, a pagar en esta operación: $235.000 - 85.000 + 15.000 = 165.000$

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compras de mercaderías	235.000	
(472) Hacienda pública IVA Soportado	15.000	
(407) Anticipo de proveedores		85.000
(400) Proveedores		165.000

4. Por el rappel de 4.000€ concedido por el proveedor cobrado al contado:

CUENTAS	DEBE	HABER
(572) Bancos	4.400	
(609) Rappels sobre compras		4.000
(472) Hacienda pública IVA Soportado		400

5. Por la compra del ordenador con el anterior pago a cuenta:

Por el pago del anticipo siendo el tipo el 21%:

CUENTAS	DEBE	HABER
(239) Anticipo de inmovilizaciones materiales	800	
(472) Hacienda pública IVA Soportado	168	
(57) Tesorería		968

Por la adquisición del ordenador mercancías ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(218) Equipos de proceso de información	2.200	
(472) Hacienda pública IVA Soportado	294	

(239) Anticipo de inmovilizaciones materiales		800
(523) Proveedores de inmovilizado		1.694

5.3.2. Contabilidad de las ventas.

5.3.2.1 Activos corrientes y no corrientes

El IVA repercutido es el que parece cuando se produce una venta tanto de bienes corrientes como de inmovilizado, así como de las prestaciones de servicios realizados en el mercado interior salvo en los supuestos de exención.

En las ventas se realizará un abono en las cuentas del subgrupo 70 *Ventas de mercaderías*, y en el caso de las prestaciones de servicios el abono se va a realizar a las cuentas del subgrupo 75 *otros ingresos de gestión*. El importe registrado en dichas cuentas es lo constituye la base imponible del impuesto.

El devengo del impuesto es independiente que la operación realizada sea al contado o con pago aplazado y se registrarán en la cuenta 477. *Hacienda Pública, IVA repercutido*.

Los asientos tipos de estas operaciones ya sean para activos corrientes como para activos no corrientes son:

Para activos corrientes:

La entrega de bienes o prestaciones de servicios, ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(70) Venta de mercaderías o prestaciones de servicios ó (75) Otros ingresos de gestión		XXX
(477) Hacienda pública IVA Repercutido		XXX
(57) Tesorería ó (430) Clientes	XXX	

Para activos no corrientes

Por la venta de bienes de inmovilizado ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(2) Inmovilizado		XXX
(477) Hacienda pública IVA Repercutido		XXX
(57) Tesorería ó (543) Créditos por enajenación de inmovilizado ó (253) Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	XXX	

En este caso, habría que contabilizar la venta o el beneficio obtenido dado por la diferencia entre el valor contable del bien y su precio de venta.

5.3.2.2. Ventas con anticipos.

En estas operaciones el devengo del impuesto sigue el criterio de caja o tesorería, es decir, se devengarán en el momento del cobro total o parcial por los importes que efectivamente se han percibido.

Una vez se realice la entrega de bienes se devengará el IVA sobre la parte de la base imponible que resulta después de descontar el anticipo.

Los asientos tipos a realizar son los siguientes:

Por el cobro del anticipo:

CUENTAS	DEBE	HABER
(57) <i>Tesorería</i>	XXX	
(438) <i>Anticipo de clientes</i>		XXX
(477) <i>Hacienda pública IVA repercutido</i>		XXX

Por la entrega de mercancías ya sea al contado o a crédito:

CUENTAS	DEBE	HABER
(70) <i>Venta de mercaderías</i> ó (75) <i>Ingresos de gestión</i>		ZZZ
(477) <i>Hacienda pública IVA Repercutido (ZZZ-XXX)*% IVA</i>		YYY
(437) <i>Anticipo de clientes</i>	XXX	
(57) <i>Tesorería</i> ó (430) <i>Clientes</i> ó (440) <i>Deudores</i>	TTT	

Donde:

ZZZ es el importe total de la entrega de bienes.

YYY Es el IVA devengado cuya base imponible es el precio de adquisición de la venta (ZZZ) menos el anticipo a clientes (XXX) multiplicado por el tipo de gravamen existente.

TTT es el importe de IVA incluido descontado el anticipo de proveedores.

5.3.2.3. Operaciones posteriores a la venta ²

Este tipo de operaciones por mal estado de las mercancías o incumplimientos de pedido (708 *Devoluciones de ventas y operaciones similares*), descuentos sobre ventas por pronto pago (706 *Descuentos sobre compras por pronto pago*) y descuentos por volumen de pedido (709 *Rappels sobre ventas*), van a tener una consecuencia que es la modificación de la base imponible del IVA, registrando un abono en la cuenta 477. *Hacienda Pública, IVA repercutido* minorando el importe.

El asiento tipo sería de la siguiente forma:

² Estas operaciones y su registro contable se detallan en el Tema 4

CUENTAS	DEBE	HABER
(430) Clientes ó ((440) Deudores		XXX
(708 Devoluciones de ventas y operaciones similares) o		
(706 Descuentos sobre ventas por pronto pago) o	XXX	
(709 Rappels sobre ventas)		
(477) Hacienda pública IVA repercutido	XXX	

5.3.2.4. Ejemplo Práctico.

Ejemplo 2:

La sociedad anónima BBSA dedicada a la compra y ventas de productos sujetos al tipo del IVA reducido del 21% realiza las siguientes operaciones:

- 1. Cobra al contado a través de una cuenta corriente los derechos de uso de su marca cedidos a la empresa CCSA, cuya base imponible es de 12.000€ y su tipo aplicable es del 21%.*
- 2. BBSA recibe a través de una transferencia bancaria un anticipo de una futura venta por un importe de 40.000€. El tipo aplicable es el reducido del 21%.*
- 3. Semanas después, se realiza la entrega del total de los productos cuyo anticipo se ha realizado en el punto anterior siendo el importe total de la venta de 240.000€, aplicándose el anticipo realizado. El importe pendiente se pagará a 30 días.*
- 4. El cliente una vez hecho los análisis de control de calidad de los bienes entregados, observa que hay productos en mal estado por un valor de 15.000€, por lo que procede a su devolución.*
- 5. BBSA vende una máquina por un importe de 30.000€ al contado a través de bancos, la cual la tenía instalada en el proceso productivo cuando. El precio de adquisición fue de 90.000€ y la amortización acumulada de 63.000€. Tipo de IVA aplicable el 21%*

Se pide:

Valoración y registro contable de las operaciones anteriores.

Solución Ejemplo 2

Valoración y registro contable:

- 1. Por los derechos de uso de la patente cobrados al contado.*

Servicios = 12.000€

IVA repercutido 21% = 2.520€

Total = 14.520€

CUENTAS	DEBE	HABER
(752) Ingresos de PI cedidos a la explotación		12.000
(477) Hacienda pública IVA repercutido		2.520
(572) Bancos	14.520	

2. Por anticipo cobrado al cliente siendo el tipo aplicable del 21% de IVA:

Anticipo = 40.000

IVA repercutido = $40.000 \times 21\% = 8.400$

CUENTAS	DEBE	HABER
(572) Bancos	48.400	
(438) Anticipo de clientes		40.000
(477) Hacienda pública IVA repercutido		8.400

3. Por la venta de los productos y la aplicación del anticipo del punto anterior:

El IVA repercutido de esta operación vendrá dado aplicando el tipo del 21% a la diferencia entre la compra total de 240.000€ y el anticipo que se ha realizado de 40.000€.

$(240.000 - 40.000) = 200.000 \times 21\% = 21.000$.

Total, a pagar en esta operación: $240.000 - 40.000 + 21.000 = 221.000$

CUENTAS	DEBE	HABER
(700) Ventas de mercaderías		240.000
(477) Hacienda pública IVA repercutido		21.000
(438) Anticipo de clientes	40.000	
(430) Clientes	221.000	

4. Por la devolución de los productos valorados en de 15.000€ con un IVA del 21%.

El total se deduce del derecho de cobro que se tiene con el cliente.

CUENTAS	DEBE	HABER
(430) Clientes		18.150
(708) Devoluciones de ventas	15.000	
(477) Hacienda pública IVA repercutido	3.150	

5. Por la venta de la máquina del ordenador al contado.

Precio adquisición = 90.000€

Amortización acumulada = -63.000€

Valor contable = 27.000€

Beneficio o pérdida de la venta= Precio de venta - Valor contable:
--

Precio venta = 30.000€ Hay que aplicar el tipo del 21% de IVA

Valor contable = -27.000€

Beneficio de la venta = 3.000€

Su registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
(213) Maquinaria		90.000
(477) Hacienda pública IVA repercutido		6.300
(281) Amortización acumulada de inmovilizado material	63.000	
(572) Bancos	36.300	
(771) Beneficio procedente del inmovilizado material		3.000

5.3.3. Liquidación de IVA.

Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a presentar a presentar la declaración-liquidación del impuesto trimestralmente en el caso que sea PYME, o de forma mensual si es gran empresa.

5.3.3.1. IVA a ingresar

Cuando en el periodo de la declaración-liquidación el IVA repercutido es superior que el IVA soportado, la diferencia deberá ingresarse en la Hacienda Pública. La deuda generada se deberá contabilizar al finalizar dicho periodo. La cuenta a utilizar para registrar dicha obligación de pago es la 4750 *Hacienda Pública acreedora por IVA*.

El registro contable se hará a través del siguiente asiento:

CUENTAS	DEBE	HABER
(477) Hacienda pública IVA repercutido	XXX	
(472) Hacienda pública IVA Soportado		YYY
(4750) Hacienda Pública acreedora por IVA		(XXX-YYY)

5.3.3.2. IVA a compensar o devolver.

Cuando en el periodo de la declaración-liquidación el IVA soportado es superior que el IVA repercutido, la diferencia es un derecho de cobro con la Hacienda Pública, que debe ser contabilizado al finalizar dicho periodo. La cuenta a utilizar para registrar dicho derecho de cobro es la 4700 *Hacienda Pública deudora por IVA*.

Este derecho de cobro podrá compensarse en declaraciones posteriores hasta un plazo de cuatro años.

El registro contable se hará a través del siguiente asiento:

CUENTAS	DEBE	HABER
<i>(477) Hacienda pública IVA repercutido</i>	XXX	
<i>(472) Hacienda pública IVA Soportado</i>		YYY
<i>(4700) Hacienda Pública deudora por IVA</i>	(XXX-YYY)	

5.3.3.3. Ejemplo Práctico.

Ejemplo 3:

1. Realizar la declaración liquidación del IVA, de las operaciones que se han registrado en el ejemplo 1 y ejemplo 2.

Solución ejemplo 3.

Para ello vamos a realizar los mayores de las cuentas (472) Hacienda pública IVA soportado y (477) Hacienda pública IVA repercutido de las operaciones que quedaron registradas en los ejemplos 1 y 2 expuestos anteriormente.

Para el IVA soportado:

(472) Hacienda pública IVA soportado

<i>Punto 1 supuesto 1</i>	<i>1.575</i>	<i>400</i>	<i>Punto 4 supuesto 1</i>
<i>Punto 2 supuesto 1</i>	<i>8.500</i>		
<i>Punto 3 supuesto 1</i>	<i>15.000</i>		
<i>Punto 5 supuesto 1</i>	<i>168</i>		
<i>Punto 5 supuesto 1</i>	<i>294</i>		
Suma debe	25.537	400	Suma haber
Saldo deudor	25.137		

Para el IVA repercutido:

(477) Hacienda pública IVA repercutido

<i>Punto 4 supuesto 2</i>	<i>3.150</i>	<i>2.520</i>	<i>Punto 1 supuesto 2</i>
		<i>8.400</i>	<i>Punto 2 supuesto 2</i>
		<i>21.000</i>	<i>Punto 3 supuesto 2</i>
		<i>6.300</i>	<i>Punto 5 supuesto 2</i>
Suma debe	3.150	38.220	Suma haber
		35.070	Saldo acreedor

Tras obtener los saldos realizamos el asiento de regularización liquidación del IVA que corresponde al periodo en cuestión.

(477) Hacienda pública IVA repercutido = 35.070
 (472) Hacienda pública IVA soportado = 25.137
 (4750) Hacienda Pública acreedora por IVA = 9.933

CUENTAS	DEBE	HABER
(477) Hacienda pública IVA repercutido	35.070	
(472) Hacienda pública IVA Soportado		25.137
(4750) Hacienda Pública acreedora por IVA		9.933

Si la diferencia hubiera sido contraria se cargaría en la cuenta (4700) Hacienda Pública deudora por IVA

5.4. Operaciones intracomunitarias y exportaciones.

5.4.1. Operaciones intracomunitarias.

Son las operaciones realizadas entre los países de la Unión Europea. Se grava en el país destino siendo ambos sujetos empresarios o profesionales dados de alta en el ROI “Registro de operadores intracomunitarios”, y los bienes sean de naturaleza material y no una prestación de servicios.

Desde el punto de vista contable el IVA se autorepercute, es decir, se soporta y repercute al mismo tiempo. Los anticipos no devengan IVA.

El asiento sería el siguiente:

(472) Hacienda pública IVA soportado	XXX	
(477) Hacienda pública IVA repercutido		XXX

5.4.2. Exportaciones.

Movimientos de mercancías hacia un tercer país, incluidas Ceuta, Melilla y Canarias

La exportación es una exención plena no repercute IVA pero es deducible el IVA soportado.

5.4.3. Ejemplo práctico.

Ejemplo 4:

1. La empresa BBSA adquiere un vehículo en un país intracomunitario, que destinará para su actividad. El precio de adquisición es de 25.000€ y el tipo de IVA aplicable es el general del 21%. El pago se realizará 30 días después.

Se pide:

Valoración y registro contable de la operación

Solución ejemplo práctico 4:

Por la adquisición del vehículo:

Vehículo = 25.000€

IVA 21% = 5.250€

CUENTAS	DEBE	HABER
(217) <i>Elementos de transporte</i>	25.000	
(472) <i>Hacienda pública IVA Soportado</i>	5.250	
(477) <i>Hacienda pública IVA repercutido</i>		5.250
(523) <i>Proveedores de inmovilizado</i>		25.000

Por el pago al proveedor:

CUENTAS	DEBE	HABER
(523) <i>Proveedores de inmovilizado</i>	25.000	
(57) <i>Tesorería</i>		25.000

5.5. Autoconsumo.

El autoconsumo puede ser interno o externo y se regula en los artículos 9 y 12 de la ley del IVA.

Autoconsumo externo de bienes, surge cuando estos salen del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular o se transfieren gratuitamente a terceros, por ejemplo: Una empresa que se dedica a la venta de material informático regala a un familiar un ordenador y una impresora. El dueño de una frutería se lleva frutas y verduras para su casa. Una editorial regala libros a una biblioteca.

Autoconsumo interno de bienes, en este caso se pretende que el IVA deducible de la compra sea conforme al uso que se haga del bien. Hay dos tipos:

El traspaso de un bien de existencias a bienes de inversión o la construcción para utilizarlo en la propia empresa. En este supuesto solo se produce autoconsumo o auto repercusión del IVA si la utilización del bien no permite la deducción total del IVA, es decir la empresa está en prorrata.

5.6. Regla de prorrata.

El art 102 de la ley del IVA dice que se aplica la ley de la prorrata cuando un sujeto pasivo realiza varias actividades con derecho a deducción y sin derecho a deducción. Por esta razón hay que determinar la cuantía del IVA soportado que resulta deducible y cual no lo es mediante la aplicación de la regla de prorrata.

Se establecen dos posibilidades: prorrata general y prorrata especial.

5.6.1. Prorrata general.

Se aplica para sujetos pasivos que realice operaciones con derecho a deducción y sin derecho a deducción y no aplique a prorratas especiales.

El IVA a deducir viene determinado por el siguiente cociente:

$\frac{\text{Importe anual de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe total anual de todas las operaciones}} \times 100$
--

Si el resultado no es exacto se redondea por exceso a la unidad.

El IVA objeto a deducción vendrá dado por:

$\text{IVA soportado deducible} = \text{IVA soportado} \times \text{Porcentaje o prorrata}$

Para el IVA soportado no deducible la recomendación que realiza el Plan General de Contabilidad es considerarlo como mayor valor del precio de adquisición de los bienes corrientes y no corrientes.

En cada año natural se aplica provisionalmente la prorrata definitiva del año anterior. A esta prorrata se la denomina *prorrata provisional*.

En la última declaración liquidación del IVA correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones reales realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales hechas en las declaraciones liquidaciones anteriores del mismo año.

- Si la prorrata definitiva es inferior a la provisional hay que reducir los importes de IVA soportado deducible con las cuentas 6341 y 6342 *al debe Ajustes negativos de IVA*.
- Si la prorrata definitiva es superior a la provisional hay que aumentar los importes de IVA soportado deducible con las cuentas 6391 y 6392 *Ajustes positivos de IVA*.

5.6.2. Prorrata especial.

Este tipo de prorrata se aplica cuando el sujeto pasivo realiza actividades diferenciada.

De manera que:

- Para las actividades que originen derecho a deducción el IVA será deducible al 100%.

- Para las operaciones que no originen derecho a deducción el IVA es deducible al 0%.

El resto de adquisiciones de gastos, siguen el criterio de prorata general.

5.6.3. Regularización de los bienes de inversión.

En el cálculo de la última declaración anual se deberían de tener en cuenta los bienes de inversión adquiridos en ejercicios anteriores y que se encuentren dentro del periodo de regularización, la normativa obliga a ajustar el IVA deducible de la compra si al comparar la prorata definitiva con la actual difiere en más de un 10 %, (son bienes muebles o inmuebles que van a ser utilizados en un periodo superior a un año, excluidos los que valgan menos de 3.005,06 euros).

	Prorata definitiva actual	prorata definitiva compra
IVA soportado de compra	-----	
		5 años (bien mueble) o 10 años (bienes inmuebles)

De manera que si:

Si la prorata definitiva > 10% ajuste negativo (6392) al haber

Si la prorata definitiva < 10% ajuste positivo (6342) al debe

5.6.4. Ejemplo práctico.

Ejemplo 5:

La sociedad DDSA, la cual desarrolla dos actividades durante el ejercicio 20X1, presenta la siguiente información de las operaciones realizadas durante dicho ejercicio.

- *Compras de mercaderías al 21% de IVA = 21.000€*
- *Venta de mercaderías sujetas al 21% de IVA = 42.000€*
- *Prestación de servicios realizados exentos de IVA = 9.000€*
- *Prorata definitiva del ejercicio 20X0 (ejercicio anterior) = 80%*

Se pide:

Realizar el registro contable de las anteriores operaciones y la declaración-liquidación del IVA del ejercicio 20X1.

Solución ejemplo 5

El IVA deducible será el 80% del IVA soportado:

$$21.000 \times 21\% = 4.410 \times 80\% = 3.528.$$

La diferencia entra a formar parte del precio de adquisición de la compra.

$$4.410 - 3.528 = 882$$

$$\text{Valor de la compra } 21.000 + 882 = 21.882$$

El registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compras de mercaderías	21.882	
(472) Hacienda pública IVA Soportado	3.528	
(400) Proveedores		25.410

Por las ventas sujetas a IVA:

$$\text{IVA} = 42.000 \times 21\% = 8.820$$

El registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
(700) Ventas de mercaderías		42.000
(477) Hacienda pública IVA repercutido		8.820
(430) Clientes	50.820	

Por la prestación de servicios exenta:

CUENTAS	DEBE	HABER
(705) Prestación de servicios		9.000
(430) Clientes	9.000	

Cálculo de la prorrata definitiva ejercicio 20X1

$$42.000/51.000 \times 100 = 82,35\% = \text{se redondea al número entero superior} = 83\%$$

Regularización de la prorrata definitiva al final del ejercicio:

$$\text{IVA deducible prorrata provisional} = 21.000 \times 21\% \times 80\% = 3.528$$

$$\text{IVA deducible prorrata definitiva} = \underline{21.000 \times 21\% \times 83\% = 3.660,3}$$

$$\text{Importe a regularizar:} \quad \quad \quad = 132,3$$

El registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
----------------	-------------	--------------

(472) Hacienda pública IVA Soportado	132,3	
(639) Ajustes positivos en la imposición indirecta		132,3

En el caso que la prorrata definitiva fuera menor que la provisional se abonaría en la cuenta de (472) *Hacienda pública IVA Soportado* y se cargaría en la cuenta (634) *Ajustes negativos en la imposición indirecta*.

Fuentes bibliográficas:

Ley 37/1992 del 28 de diciembre de 1992 de IVA

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884> PGC redacción 2021. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/1>

Rivero Romero, José, Contabilidad financiera (2021), Editorial: Edisofer.