

por **FERRÁN RODRÍGUEZ**

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la UB. Professor del Màster internacional en RSC de CIES-UB. Auditor - Censor Jurado de Cuentas y profesor del claustro del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. Miembro de la Comisión de Contabilidad - Fiscalidad de ACCID

# Aspectos contables del nuevo criterio de caja en el IVA

Se trataba de un tema largamente esperado –posiblemente con mayor interés por parte de las pymes– debido a los no pocos problemas de liquidez que viene generando en las empresas el hecho de tener que ingresar en Hacienda unos importes en concepto de IVA repercutido, muchos de los cuales no habían sido aun cobrados de sus clientes, máxime en tiempos de una crisis como la que estamos viviendo. No obstante, llegada por fin la norma y en los términos en que se ha concebido por sus legisladores, no queda nada claro por el momento, que los inconvenientes que puede llegar a generar el nuevo régimen especial del criterio de caja (RECC), básicamente de control y gestión del impuesto, no vayan a superar con creces a sus posibles ventajas. Posiblemente el objetivo de la norma sea, precisamente, el de hacer desistir a las empresas de la aplicación de este régimen especial puesto que, como sabemos, es voluntario. En este artículo nos ocuparemos, fundamental y exclusivamente, de los aspectos contables del RECC.

## Obligaciones registrales

**D**e acuerdo con los objetivos de la norma y según su contenido, las entidades que opten por el RECC estarán obligadas a llevar un sistema contable algo más complejo por lo que al registro del IVA se refiere dado que éste ha de permitir un adecuado control de:

- Por una parte, el período en que se realizan las ventas y prestaciones de servicios así como del momento en que éstos se cobran, total o parcialmente, y
- Por otra, el período en que se realizan las compras y demás adquisiciones de bienes y servicios y, paralelamente al punto anterior, el momento en que éstas se pagan, total o parcialmente.

Así, en primer lugar tendremos una primera ampliación de las obligaciones contables por lo que se refiere directamente a los propios registros obligatorios del IVA. En este sentido, el nuevo artículo 61 decies del RIVA establece como obligaciones específicas:

- En cuanto al Libro Registro de Facturas Expedidas, que éste deberá contener, además de lo ya establecido para el régimen general, la siguiente información:
  - 1) Las fechas del cobro, total o parcial, de cada operación, con indicación por separado de los respectivos importes.
  - 2) Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado que pueda acreditar el cobro parcial o total de cada operación.
- En cuanto al Libro Registro de Facturas Recibidas y paralelamente a lo anterior, deberá contener, además de lo ya establecido para el régimen general, la información siguiente:
  - 1) Las fechas del pago, total o parcial, de cada operación, con indicación por separado de los respectivos importes.
  - 2) Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de cada operación.

Ello supondrá que las empresas deberán habilitar los espacios adecuados en ambos libros registros para introducir todos estos datos de control. Por otra parte, hemos de considerar también que, por lo que se refiere al libro de facturas recibidas, estas obligaciones de información y control deberán cumplirlas tanto los

sujetos pasivos acogidos al RECC como los sujetos pasivos no acogidos al dicho régimen especial pero que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo por parte de sus proveedores que sí se hallen acogidos al RECC.

Esta nueva dualidad de anotaciones por lo que se refiere a los libros registro de IVA se hace imprescindible debido a que este régimen especial separa el momento del registro del momento del devengo. Así, las operaciones realizadas por los sujetos pasivos acogidos al RECC deberán anotarse en los libros registro en mismos plazos en que se registrarían si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial pero dichas anotaciones, deberán ser complementadas con los datos referentes a los cobros o pagos, según se trate, en el libro correspondiente a medida que se vayan produciendo los mismos total o parcialmente.

Ya hemos visto cuando deberán anotarse las operaciones pero es en el artículo 163 terdecies de la LIVA, en el que se dispone que el devengo del IVA se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Podemos ver claramente que la principal característica de este Régimen Especial es que se retrasa el devengo y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el período en el que se cobre de los clientes del sujeto pasivo. En otras palabras, se repercute y registra cuando se expide y entrega la factura y sin embargo el devengo no se produce hasta el momento del cobro, parcial o total de la operación o, si éste no se produce antes, con fecha 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan realizado. En este sentido, hemos de considerar que, según la DGT, el descuento de un efecto carece de relevancia para determinar el devengo pues no tiene efectos liberatorios para el deudor y el devengo de la operación se producirá, pues, en el momento en que haya sido satisfecho por el deudor, con independencia de que los efectos sean negociados y la entidad de crédito adelante su importe.

La última cuestión a considerar antes de pasar a los aspectos puramente contables o, si se prefiere, contables mercantiles, es el del momento de deducción del IVA soportado. Así, de una forma paralela al devengo del IVA repercutido, por lo que se refiere al soportado, el artículo 163 terdecies, apartado 3, de la LIVA establece que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

Es decir, se soporta cuando se recibe la factura pero el derecho a deducción no se produce hasta el momento del pago, parcial o total, de la operación o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido aun en dicho momento.

Recordemos también que, como ya hemos indicado, el derecho a deducir el IVA soportado, nace en el mismo momento tanto para los sujetos pasivos acogidos al RECC como para los destinatarios de operaciones a las que se aplique el RECC, con independencia de que éstos se encuentren o no en el régimen especial.

## Aspectos puramente contables

Pues bien, después de ver aquellos aspectos contables o de registro de las operaciones del IVA previstos por la propia normativa tributaria vamos a tratar los aspectos netamente contables del RECC o, como hemos dicho, contables-mercantiles. En este sentido, igual que sucede para los registros tributarios o paralelamente a los mismos, las empresas que cumplan con los requisitos y quieran aplicar dicho régimen especial deberán realizar un control contable exhaustivo de las cuentas de IVA que diferencie muy claramente lo facturado de lo efectivamente devengado con derecho a deducción como consecuencia de su cobro o pago, respectivamente. Por el momento no existe ninguna disposición o pronunciamiento del ICAC que

determine cómo debe efectuarse este control contable por lo que deberemos acudir a la vigente Norma de Registro y Valoración 12ª de la Segunda parte del PGC de 2007 siempre considerando o aplicando el gran Marco Conceptual de la Contabilidad. No obstante, y en base a lo anterior, resulta obvio

que resultará imprescindible efectuar un desdoblamiento de las cuentas contables de IVA que permitan a las empresas realizar el referido control. Este desdoblamiento podría ser, sencillamente, el siguiente:

- Por lo que se refiere a las cuentas de IVA repercutido, estas se pueden desdoblar en:
  - » (477.01) Hacienda Pública, IVA repercutido facturado
  - » (477.02) Hacienda Pública, IVA repercutido cobrado
- Análogamente, las cuentas de IVA soportado podrían quedar subdivididas en:
  - » (472.01) Hacienda Pública, IVA soportado facturado
  - » (472.02) Hacienda Pública, IVA soportado pagado

Se trata, pues, de que al emitir las facturas se empleen las subcuentas de IVA repercutido facturado, y a medida que éstas se cobren, se traspase el importe correspondiente a dichos cobros a la subcuenta de IVA repercutido cobrado, la cual servirá posteriormente para realizar la liquidación y, en su caso, ingreso del IVA de cada período. El mismo proceso, aunque en sentido inverso, seguirán los movimientos correspondientes a las cuentas de IVA soportado.

“ LAS OPERACIONES REALIZADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS ACOGIDOS AL RECC DEBERÁN ANOTARSE EN LOS LIBROS REGISTRO EN MISMOS PLAZOS EN QUE SE REGISTRARÍAN SI NO LES HUBIERA SIDO DE APLICACIÓN EL RÉGIMEN ESPECIAL ”

## Ejemplo sencillo

Como ilustración de todo lo anterior, veamos un pequeño ejemplo con unas sencillas operaciones de una entidad supuestamente acogida al RECC. Naturalmente somos conscientes de que este simple planteamiento puede complicarse hasta lo indecible con operaciones mucho más complejas de cobros y pagos parciales, descuentos, abonos, devoluciones, etc.

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
6	Compras y gastos	100,000.00	
472.01	HP IVA soportado facturado	21,000.00	
40/41	Proveedores/Acreedores		121,000.00

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
40/41	Proveedores/Acreedores	60,500.00	
572	Bancos c/c		60,500.00

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
472.02	HP IVA soportado pagado	10,500.00	
472.01	HP IVA soportado facturado		10,500.00

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
430	Clientes	181,500.00	
70	Ventas		150,000.00
477.01	HP IVA repercutido facturado		31,500.00

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
572	Bancos	90,750.00	
430	Clientes		90,750.00

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
477.01	HP IVA repercutido facturado	15,750.00	
477.02	HP IVA repercutido cobrado		15,750.00

Los saldos de las cuentas para la liquidación del período serían:

(472.01) HP IVA soportado facturado 10,500.00 Saldo Deudor  
 (472.02) HP IVA soportado pagado 10,500.00 Saldo Deudor  
 (477.01) HP IVA repercutido facturado 15,750.00 Saldo Acreedor  
 (477.02) HP IVA repercutido cobrado 15,750.00 Saldo Acreedor

Asiento de liquidación del período:

Cuenta	Descripción	Cargo	Abono
477.02	HP IVA repercutido cobrado	15,750.00	
472.02	HP IVA soportado pagado		10,500.00
475	HP Acreedora por IVA		5,250.00

Los saldos de las cuentas:

(472.01) HP IVA soportado facturado 10,500.00  
 (477.01) HP IVA repercutido facturado 15,750.00

quedarán pendientes hasta sus respectivos pago y cobro.

### NORMATIVA APLICABLE

- RD 1514/2007, de 16/11, PGC, Segunda parte, NRV 12<sup>a</sup>.