

Consulta 4

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

Respuesta

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dictado Sentencia de 6 de octubre de 2005 en el Asunto C-204/03, relativo a la compatibilidad de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo sobre este Impuesto. En concreto, se ha pronunciado sobre la incompatibilidad de determinados apartados de la Ley del IVA con la mencionada Directiva, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

Debe señalarse, asimismo que la citada Sentencia ha motivado la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones. En el ordinal VIII de esta Resolución, se dispone lo siguiente:

“En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General entiende ajustadas a derecho las siguientes consideraciones:

...

4ª. En el caso de que se perciban subvenciones de capital no cabe la aplicación de limitación directa alguna en el derecho a la deducción. No obstante, y supuesto que el empresario o profesional que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorata para calcular sus deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho empresario o profesional podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.

...”.

La cuestión planteada a este Instituto consiste en determinar cuál debe ser el tratamiento contable del IVA soportado y no deducible incluido como mayor valor del inmovilizado que, posteriormente, al amparo de los hechos descritos más arriba, deviene deducible.

A este respecto, y considerando que el supuesto de hecho planteado se centra en determinar el tratamiento contable de los créditos que una empresa va a tener con la Hacienda Pública por razón de una devolución de impuestos, derivada de los efectos que en nuestro ordenamiento jurídico interno origina el pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, y teniendo en cuenta la ausencia de tratamiento específico de esta operación en las normas recogidas en la quinta parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, debe traerse a colación que el PGC contempla una cuenta específica (636. Devolución de impuestos), para registrar *“el importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa, como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.”*

De acuerdo con el movimiento previsto en el propio PGC, esta cuenta se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, debiendo registrar el correspondiente crédito con la Hacienda Pública, en concreto, con cargo a la cuenta 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos. Por su parte, en el movimiento de esta última cuenta recogido en la tercera parte del PGC, se dispone que la misma se cargará en el caso de devoluciones de impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. No obstante, si hubieran sido cargadas en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

Asimismo debe señalarse que si bien el ingreso referido tiene una naturaleza tributaria, debe calificarse como un ingreso extraordinario, en tanto cumple la definición recogida en la cuenta 778. Ingresos extraordinarios -se trata de un ingreso de cuantía significativa que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados futuros de la empresa, viene originado por un hecho que cae fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y no se espera, razonablemente, que ocurra con frecuencia-.

En definitiva, la empresa deberá reconocer el crédito frente a la Hacienda Pública (para lo cual utilizará la cuenta que mejor se ajuste a la calificación tributaria que corresponda), que figurará en la partida D.III.6 Administraciones Públicas o epígrafe D.III Deudores, del activo de los modelos normal o abreviado, respectivamente, de

balance, recogidos en la cuarta parte del PGC. A su vez, ajustará el valor de su inmovilizado por el importe del IVA soportado inicialmente no deducible, que ahora deviene deducible, dando de baja asimismo el exceso de amortización que corresponda a dicho valor, lo que ocasionará el reflejo del correspondiente ingreso del ejercicio, que figurará en las partidas 12 ó 7. Ingresos extraordinarios, del haber de los modelos normal o abreviado, respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la memoria de las cuentas anuales se incluirá toda la información significativa en relación con estas operaciones, a los efectos de expresar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.