

**CONTABILIZACION DE LOS BIENES DE INVERSION
EN EL REGIMEN TRANSITORIO DEL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

por

Mario ALONSO FERNANDEZ

y

Mario ALONSO AYALA

**ECONOMISTAS. Miembros
de la Fundación «Antonio Lancuentra».**

SUMARIO

1. EL REGIMEN TRANSITORIO DE LOS BIENES DE INVERSION.
2. DESARROLLO CONTABLE DEL REGIMEN TRANSITORIO DE LOS BIENES DE INVERSION.
3. CRITICA AL SISTEMA Y POSIBLES ALTERNATIVAS.
4. CONCLUSIONES.
5. NORMATIVA FISCAL Y CONTABLE DEL REGIMEN TRANSITORIO DE LOS BIENES DE INVERSION. (ANEXO).

1. EL REGIMEN TRANSITORIO DE LOS BIENES DE INVERSION.

La Ley 30/1985, en su Título IX y el Real Decreto número 2.028/1985, en sus Artículos 182 a 195, ambos inclusive, contemplan este régimen especial de deducciones aplicable a las existencias de mercaderías y a los bienes de inversión inventariados a la fecha de entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se justifica esta deducción en razón a evitar la doble imposición que podría producirse sobre las mercaderías y bienes de inversión adquiridos antes de la entrada en vigor del IVA y vendidos en el ámbito de este impuesto.

Igualmente trata de paliar la probable reducción de la demanda, en el período inmediatamente anterior a la entrada en vigor del IVA, como consecuencia del mayor coste relativo por la no deducibilidad de los impuestos soportados (I.G.T.E., Lujo, I.C.G.I., etc.), en las adquisiciones empresariales.

En cuanto a la deducción por las compras de bienes de inversión, éstas deberán haberse realizado durante el año inmediatamente anterior a la entrada en vigor del IVA, debiendo figurar inventariados en 31 de diciembre de 1985, aplicándose, a estos efectos, una deducción del 6 % sobre la contraprestación determinada de conformidad con el Artículo 12 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, aprobado por Real-Decreto 2.069/1981.

En el supuesto de bienes de inversión procedentes de importación, podrán asimismo, deducirse las cuotas íngresadas por el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (I.C.G.I.) a la importación de los mismos, con el límite del 6 % de la base imponible que haya prevalecido para la liquidación de dicho impuesto.

A los efectos anteriores, se consideran bienes de inversión aquellos bienes corporales amortizables que figuren en el activo fijo de las empresas.

Tratándose de bienes cuya transmisión hubiese disfrutado de bonificación en el marco del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, la deducción, en el régimen transitorio, deberá minorarse en la misma proporción aplicable en la bonificación. Cuando se haya producido no sujeción o exención al citado impuesto no corresponderá deducción alguna.

Es decir, la deducción a practicar sería la siguiente:

$$6\% \frac{100 - B}{100} \quad B = \text{Bonificación.}$$

Cuando se trate de bienes de inversión construidos con medios propios la deducción se aplicará exclusivamente a los elementos materiales adquiridos a terceros (Materiales y Componentes, Energía y Consumibles y ejecuciones de obras prestada por terceros).

La prorrata de deducción aplicable a estas deducciones será la correspondiente al primer año de vigencia del IVA (1986), sin que resulte procedente la regularización de deducciones por bienes de inversión (Arts. 73 y 76 del Reglamento). La prorrata provisional aplicable durante 1986, será la que resultaría si el IVA hubiese estado vigente en 1985.

La Disposición Transitoria 2.^a 1 del Reglamento faculta a los arrendatarios en operaciones de arrendamiento financiero (leasing), el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio cuando el arrendatario se hubiese comprometido frente al arrendador, antes de 1.^o de enero de 1986, a ejercitar la opción de compra.

Quedan, expresamente, excluidos del derecho a las deducciones del Régimen Transitorio, los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial del Recargo de Equivalencia (comerciantes minoristas, personas físicas).

La Disposición Transitoria 7.^a del Reglamento dispone que la aplicación de módulos que determinan las cuotas mínimas en el Régimen Simplificado comprenderán las deducciones del Régimen Transitorio, las cuales no podrán ser objeto de deducción independiente.

La Disposición Transitoria 3.^a de la Ley impide acogerse al Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, durante un plazo de tres años, a los sujetos pasivos que decidan beneficiarse de las deducciones del Régimen Transitorio.

El Artículo 194 del Reglamento establece que:

«Las deducciones a que se refiere el régimen transitorio de los

bienes de inversión, deberán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período de liquidación del año de entrada en vigor del IVA y los tres años siguientes, por cuartas partes.»

En la aplicación de este precepto surge la duda, en algunos autores (1), de si la deducción ha de practicarse en la última declaración liquidación de cada uno de los años 1986, 1987, 1988 y 1989, por cuartas partes, o bien si la correspondiente a los años 1987, 1988 y 1989 se efectuará por trimestres o por meses, según los casos, al interpretar que la expresión «último período de liquidación» se está refiriendo exclusivamente al primer año de 1986.

La Resolución de 15 de noviembre de 1986 del Instituto de Planificación Contable por la que se dictan instrucciones para la contabilización del IVA, dispone:

«El saldo de la cuenta (47082) se deducirá, por cuartas partes, en la última declaración-liquidación del año 1986 y en las de los tres años siguientes...».

Con esta redacción más precisa, no parece ofrecer dudas, que las deducciones se practicarán en la última declaración-liquidación de cada uno de los años 1986 a 1989, ambos inclusive, por cuartas partes.

La citada deducción del 6 % tendrá la consideración de rendimientos o ingresos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades, según establece la Disposición Transitoria 6.^a de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (2), sin que en la norma reglamentaria se haga mención de este precepto.

Como trataremos de demostrar, a lo largo de este trabajo, esta Disposición Transitoria, obviamente innecesaria, produce una grave perturbación en la contabilización del Régimen Transitorio de los bienes de inversión, lo cual, probablemente, justifica la redacción definitiva dada por el Instituto de Planificación Contable a este capítulo, en comparación del redactado del Proyecto de Resolución que solamente contemplaba el abono a las Cuentas del Grupo 2 y no a las del Subgrupo 58.

Por ello consideramos no recomendable reducir el valor de los bienes de inversión, mediante el abono de las Cuentas del Grupo 2, ya que la Disposición Transitoria 6.^a sólo establece que la imputación

(1) Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA (F. LÓPEZ IRANZO y J. ZURDO RUÍZ-AYUCA). Ediciones Deusto, S. A.

(2) «Este precepto, dicho sea con todo el respeto debido para el legislador, es una de las cosas más innecesarias y más parecidas a un disparate que imaginar se pueda» (Magín PONT MESTRES. Artículo publicado en ABC en 27 de enero 1986, pág. 37.)

temporal de los rendimientos o ingresos que constituyen las deducciones del Régimen Transitorio deberán hacerse al período en que se hagan efectivas.

En lo que respecta a la estimación del porcentaje de deducción del 6 % como valoración de la cascada de I.G.T.E. soportados en las adquisiciones durante 1985, la consideramos reducida, no cubriendo la realidad de los impuestos soportados en el régimen del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, pues en la mayoría de los sectores productivos la incidencia final de la cascada es sensiblemente superior, como se establece a continuación: (3)

SECTORES	%
Fundiciones metálicas	9,28 %
Fabricación de herramientas y artículos acabados	8,47 %
Construcción de maquinaria agrícola y tractores	8,36 %
Construcción de maquinaria industrial y equipo mecánico no eléctrico	6,46 %
Fabricación de máquinas de oficina y ordenadores	5,66 %
Construcción de maquinaria y material eléctrico, excepto ordenadores	8,43 %
Construcción y reparación naval	9,33 %
Construcción y reparación de material ferroviario	9,53 %
Fabricación de instrumentos de precisión óptica	5,73 %
Construcción de inmuebles	8,96 %
Obras públicas y civiles	8,65 %

Dicho estudio fue realizado sobre el Proyecto del IVA de 1981, cuando el tipo general del I.G.T.E. era del 4 % y habida cuenta de que el tipo general en 1985 era del 5 %, quiere ello decir que los anteriores porcentajes deberán incrementarse, al menos, en un 25 % para su debida actualización.

2. DESARROLLO CONTABLE DEL REGIMEN TRANSITORIO DE LOS «BIENES DE INVERSION».

Se desarrollan los asientos contables procedentes, en una doble vertiente:

- 1) Sin aplicación de la Regla de Prorrata.

(3) «Tratamiento de los bienes de inversión en el proyecto IVA». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1982, A. CALATRAVA y T. MARTÍNEZ.

2) Con aplicación de la Regla de Prorrata, y en base a los dos sistemas previstos en la Resolución del Instituto de Planificación Contable:

A) Abono a Cta. del Grupo 2.

B) Abono a Subgrupo 58.

A.1) *ABONO A CTA. del GRUPO 2 (Sin Regla Prorrata)*

a) *Contabilidad*

	1.1.86	
(47082) REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSION		
		a CUENTA DEL GRUPO 2
		(Deducción del 6 % R. Transitorio)
	31.12.86	
(473) HACIENDA PUBLICA, IVA SOPORTADO (4)		
		a (47082) REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSION
		(Imputación 1/4 sobre deducción)

El mismo apunte contable procederá al final de cada ejercicio de 1987, 1988 y 1989, con lo cual la Cuenta (47082), quedará cancelada.

b) *Ajustes extracontables*

En cada uno de los ejercicios de 1986, 1987, 1988 y 1989 procederá incrementar, sin tener expresión contable, la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el importe de las deducciones, para cumplir así con la Disposición Transitoria Sexta de la Ley Reguladora del IVA.

(4) Es curioso observar cómo la Resolución del Instituto de Planificación Contable no utiliza esta cuenta de (473) HACIENDA PUBLICA, IVA SOPORTADO y la sustituye por (478) HACIENDA PUBLICA, IVA REPERCUTIDO, apartándose de la línea trazada por el párrafo 2.º del número 4, del art. 183 del Reglamento, que dispone: «A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se asimilarán a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido *soportadas* las transitoriamente deducibles con arreglo a lo dispuesto en este Artículo».

A.2) ABONO A CTA. DEL GRUPO 2 (Con regla Prorrata)

a) Contabilidad

_____	1.1.86	_____
(47082) REGIMEN TRANSITORIO, IVA, INVERSION		a CUENTA DEL GRUPO 2
	(Prorrata provisional)	
_____	31.12.86	_____

(630) TRIBUTOS

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION
(Ajuste Prorrata definitiva)

Si el porcentaje de la prorrata definitiva se incrementara respecto a la de 1985, el asiento sería:

_____	31.12.86	_____
(47082) REGIMEN TRANSITORIO, IVA, INVERSION		a (748) OTROS INGRESOS
_____	31.12.86	_____

(473) HACIENDA PUBLICA,
IVA SOPORTADO

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

(Imputación 1/4 sobre deducción definitiva)

El mismo apunte contable procederá al final de cada ejercicio de 1987, 1988 y 1989, con lo cual la Cuenta (47082) quedará cancelada.

b) Ajustes extracontables

En cada uno de los ejercicios de 1986, 1987, 1988 y 1989 procederá incrementar, sin tener expresión contable, la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el importe de las deducciones para cumplir así con la Disposición Transitoria Sexta de la Ley Reguladora del IVA.

B.1) *ABONO A CTA. DEL SUBGRUPO 58 (Sin Regla Prorrata)*

1.1.86

(47082) REGIMEN TRANSITORIO,
IVA, INVERSION

a (582) INGRESOS DIFERIDOS

(deducción 6 % Regimen Transitorio)

31.12.86

(582) INGRESOS DIFERIDOS

a (738) OTROS INGRESOS

(Imputación de ingresos, segundo párrafo D.T. 6.^a de la Ley, 1/4 sobre deducción)

X

(473) HACIENDA PUBLICA,
IVA SOPORTADO

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

(Imputación 1/4 sobre deducción)

El mismo apunte contable procederá al final de cada ejercicio de 1987, 1988 y 1989, quedando la cuenta n.º 47082 cancelada.

B.2 *ABONO A CTA. DEL SUBGRUPO 58 (Con Regla Prorrata)*

31.12.86

(47082) REGIMEN TRANSITORIO,
IVA INVERSION

a (582) INGRESOS DIFERIDOS

(Prorrata provisional)

31.12.86

(582) INGRESOS DIFERIDOS

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

(Ajuste prorrata definitiva)

(Procedería el asiento contrario en el caso de aumento de la prorrata)

31.12.86

(582) INGRESOS DIFERIDOS

a (748) OTROS INGRESOS

(Imputación de ingresos, segundo párrafo D.T. 6.^a de la Ley, 1/4 sobre deducción)

X

(473) HACIENDA PUBLICA,
IVA SOPORTADO

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

(Imputación 1/4 sobre deducción)

El mismo apunte contable procederá al final de cada ejercicio de 1987, 1988 y 1989, quedando la cuenta n.º 47082 cancelada.

3. CRITICA AL SISTEMA Y POSIBLES ALTERNATIVAS

El desarrollo contable expuesto presenta una completa problemática, que analizaremos en este capítulo, en cuestiones tales como:

- Dificultad de utilizar el método de abono al Grupo 2 en caso de activos totalmente amortizados, durante el ejercicio 1985.
- Cuantía de los ajustes extracontables.
- Coincidencia o no en el beneficio fiscal utilizando el método de abono al Subgrupo 58 o al Grupo 2.
- Problemas que surgen al no tener en cuenta las amortizaciones del ejercicio de 1985.
- Crítica a las perturbaciones que provoca contable y fiscalmente la Disposición Transitoria 6.^a de la Ley.

Para el planteamiento de estos puntos partimos de dos situaciones diferentes, una con regla de prorata y otra sin ésta, y dentro de cada

una de ellas, analizamos el caso de activos totalmente amortizados o amortizados en parte durante el ejercicio 1985, observando las diferencias que se producen utilizando un método u otro de los previstos en la normativa contable del régimen transitorio.

Los razonamientos y conclusiones a los que se llega, a lo largo de este trabajo, se desarrollarán a nivel práctico a través del siguiente supuesto:

Una Sociedad adquirió, el 30 de junio de 1985, un bien de inversión (Maquinaria), con un valor de contraprestación (5) de 10.000.000 de pesetas soportando el correspondiente Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, sin bonificación alguna.

I — SIN REGLA DE PRORRATA

1. *Activos totalmente amortizados al 31.12.85*

El Real-Decreto Ley 2/1985 de 30 de abril establece la posibilidad a las empresas, de amortizar los activos adquiridos entre el 9 de mayo y el 31 de diciembre de 1985, en un porcentaje superior a los mínimos establecidos en las tablas de coeficientes (6).

En este punto vamos a contemplar el caso de activos fijos amortizados en un 100 %, por haberse acogido la Empresa al Decreto-Ley de libertad de amortización y para actividades que no estén en regla de prorrata.

A) *Abono al Subgrupo 58*

El desarrollo contable sería el siguiente:

1.1.86

600.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

a (582) INGRESOS DIFERIDOS 600.000

(5) La contraprestación correspondiente a las adquisiciones de los bienes de inversión se determinará de acuerdo con lo establecido en el Art. 12 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Real Decreto 2.069/1981. (Art. 192.3 Reglamento del IVA).

(6) Hemos de puntualizar sobre la conveniencia para las empresas de acogerse a este Real Decreto-Ley, aprovechándose del efecto multiplicador de las amortizaciones.

Ver A. SUÁREZ «Decisiones óptimas de inversión y financiación de la Empresa», Pirámide, Madrid 1980, págs. 310 y sig.; A. SUÁREZ «Políticas de amortización expansivas en la empresa». Hacienda Pública Española n.º 78, 1982, págs. 13-24.

31.12.86

150.000 (582) INGRESOS DIFERIDOS

a (738) OTROS INGRESOS 150.000

31.12.86

150.000 (473) HACIENDA PUBLICA,
IVA SOPORTADO

a (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION 150.000

El mismo apunte contable procederá al final de los ejercicios 1987,
1988 y 1989.

B) *Abono a Cuenta del Grupo 2*

Mientras que, como hemos visto, la contabilidad en el caso que nos ocupa, con abono al Subgrupo 58 no ofrece ninguna dificultad, el abono a la cuenta correspondiente del Grupo 2 plantea serios problemas:

Supongamos que la máquina tenía una amortización lineal de un 10 % y que se ha amortizado totalmente durante el ejercicio 1985. (No se ha tenido en cuenta el IGTE soportado en la adquisición de la máquina, y por lo tanto amortizable, para mayor facilidad de planteamiento del problema). Los apuntes contables efectuados fueron los siguientes:

1.000.000 (680) AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO
MATERIAL

a (280) AMORTIZACION ACUMULADA
DEL INMOV. MATERIAL 1.000.000

X

9.000.000 (890) PERDIDAS Y GANANCIAS

a (124) PREVISION LIBERTAD
DE AMORTIZACION REAL
DECRETO-LEY 2/1985 9.0000.000

El valor contable de la máquina al 31.12.85 es, por lo tanto, nulo: Saldo de la cuenta de activo menos saldo de las cuentas compensadoras; luego si se abonara a la cuenta del grupo 2, en nuestro caso Maquinaria, Instalaciones y Utillaje (203), el valor contable de la máquina sería negativo, presentando un saldo final acreedor, situación que carece totalmente de sentido en el Plan General de Contabilidad.

Como solución a este problema, proponemos sustituir el apunte establecido por el Instituto de Planificación Contable, por el que resulte de tener en cuenta las amortizaciones (7) que sería el siguiente:

60.000 (280)	AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO MATERIAL	
540.000 (124)	PREVISION LIBERTAD DE AMORTIZACION (REAL-DECRETO 2/1985)	
600.000 (47082)	REGIMEN TRANSITORIO, IVA INVERSION	
	a (203) MAQUINARIA, INSTALACIONES Y UTILLAJE	600.000
	a (582) INGRESOS DIFERIDOS	600.000

Con este apunte se obtiene un saldo en la cuenta del Subgrupo 58, idéntico al obtenido en el método contemplado anteriormente, que se irá cancelando durante los cuatro ejercicios siguientes por cuartas partes como ya se ha visto, pero presenta como ventaja frente al abono «directo» al Subgrupo 58, que la contabilidad refleja los saldos reales de los activos y sus amortizaciones.

Obviamente podría argumentarse que dado que ambos asientos, el de libertad de amortización y el de régimen transitorio, se realizan sucesivamente, pudiera preverse el primer asiento para que existiera «suficiente» saldo en la cuenta del Grupo 2, en la forma siguiente:

(7) La Resolución del I.P.C. dispone que «...a efectos de las citadas deducciones, no se tomarán en consideración las amortizaciones que se hubieren producido en 1985».

31.12.85

940.000 (680) AMORTIZACION INMOVILIZADO
MATERIAL

8.460.000 (890) PERDIDAS Y GANANCIAS

a (280) AMORTIZACION ACUMULADA
INMOVILIZADO MATERIAL 940.000

a (124) PREVISION LIBERTAD
AMORTIZACION REAL
DECRETO-LEY 2/1985 8.460.000

Con lo que ahora sí sería posible hacer el asiento:

1.1.86

600.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO,
IVA, INVERSION

a (203) MAQUINARIA, INSTALACIONES
Y UTILLAJE 600.000

Sin embargo con este procedimiento la empresa pierde como gasto fiscal 600.000 ptas. de amortización, que se va a reflejar en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, tal y como vamos a desarrollar en el siguiente epígrafe.

2. Activos amortizados en parte al 31.12.85

Dentro de este apartado cabe distinguir dos casos diferentes:

- a) Activos amortizados al 31/12/85 en un porcentaje superior al 94 % de la Inversión.
- b) Activos amortizados al 31/12/85 en un porcentaje igual o inferior al 94 % de la Inversión.

Los elementos que se encuentren dentro del caso que hemos denominado a) presentarán la misma problemática que hemos visto para activos totalmente amortizados, pues al ser el valor contable del bien inferior al 6 % de la inversión resultará improcedente un abono a la cuenta del Grupo 2 por este importe. Las críticas y soluciones alternativas serán las mismas que las allí comentadas.

Sin embargo, los elementos del activo fijo cuya amortización sea inferior o igual al 90 % de la Inversión, caso b), plantean los siguientes problemas:

A) *Abono al Subgrupo 58*

El desarrollo contable sería exactamente igual al anterior. El resultado o «ahorro» fiscal obtenido por este procedimiento sería el siguiente:

Ejercicio	Deducción de cuotas de IVA	Aumento de la base imponible
1986	150.000	150.000
1987	150.000	150.000
1988	150.000	150.000
1989	150.000	150.000
TOTAL	600.000	600.000

$$\text{Ahorro fiscal} = 600.000 - 35\% (600.000) = 390.000$$

Por lo tanto el ahorro fiscal que se obtiene al acogerse al Régimen Transitorio, sin regla de prorrata y abonando al Subgrupo 58 será:

$$6\% \cdot I - 6\% \cdot I \cdot 35\% = 3,9\% \cdot I$$

Siendo I = Valor de contraprestación del activo fijo.

B) *Abono a cuenta del Grupo 2*

En este punto creemos que caben dos interpretaciones del 2.º párrafo de la Disposición Transitoria 6.ª de la Ley:

«Las deducciones... tendrán la consideración de rendimientos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Sociedades».

i — Considerando que el ajuste extracontable a realizar en cada ejercicio sea de $1/4$ del 6% de I .

ii — Por el contrario, teniendo en cuenta que en cada uno de estos cuatro años la empresa está «perdiendo» fiscalmente la posibilidad de minorar su base imponible por un total de $6\% \cdot I \cdot t$, siendo:

t = tipo o cuota de amortización del ejercicio, que se supone constante para todos los ejercicios, el ajuste extracontable a realizar cada año sería de:

$$\frac{1}{4} 6\% \cdot I - 6\% \cdot I \cdot t$$

Analizaremos seguidamente, el ahorro fiscal obtenido para cada una de las interpretaciones:

i) Con la primera interpretación, y suponiendo una cuota de amortización anual del 10 %:

Ejercicio	Deducción de cuotas IVA	Aumento extracontable de la base imponible	Aumento de la base imponible por pérdida de amortización anual
1986	150.000	150.000	60.000
1987	150.000	150.000	60.000
1988	150.000	150.000	60.000
1989	150.000	150.000	60.000
1990			60.000
1991			60.000
1992			60.000
1993			60.000
1994			60.000
1995			60.000
TOTALES	600.000	600.000	600.000 (8)

El ahorro fiscal total sería:

$$600.000 - 35\% (600.000) - 35\% (600.000) = 180.000$$

Para un caso general:

$$6\% \cdot I - 35\% \cdot I - 6\% \cdot 2 = 1,8\% \cdot I$$

ii) Con la segunda interpretación:

Ejercicio	Reducción de cuotas IVA	Aumento extracontable de la base imponible	Aumento de la base imponible por pérdida de amortización anual
1986	150.000	90.000	60.000
1987	150.000	90.000	60.000
1988	150.000	90.000	60.000
1989	150.000	90.000	60.000
1990			60.000
1991			60.000
1992			60.000
1993			60.000
1994			60.000
1995			60.000
TOTAL	600.000	360.000	600.000

Ahorro fiscal total: $600.000 - 35\% (360.000) - 35\% (600.000) = 264.000$

En general:

$$6\% \cdot I - (6\% \cdot I - 6\% \cdot I \cdot t \cdot 4) \cdot 35\% - 6\% \cdot I \cdot 35\%$$

(8) Resulta obvio puntualizar que si la amortización del ejercicio 1985 supera el 94 % de la Inversión, lo que la empresa pierde por amortizar es menor que ese 6 % · I.

Operando se obtiene un ahorro fiscal final de:

$$1,8 \% \cdot I \cdot (1 + 4,66 \cdot t)$$

De las dos interpretaciones que hemos desarrollado creemos que la acertada es ésta última, pues la norma dice que las deducciones se consideraran rendimientos, no teniendo porque ser únicamente mayores ingresos para la base imponible, sino también menores gastos.

Considerando por lo tanto como correcto el ahorro fiscal que se desprende de la segunda interpretación, se observa que éste difiere absolutamente del obtenido con el método de abono al Subgrupo 58, en una cuantía de:

$$3,9 \% \cdot I - 1,8 \% \cdot I (1 + 4,66 \cdot t)$$

que para un $t = 10\%$, es de $12,6\% I$, es decir:

$$390.000 - 264.000 = 126.000$$

Como sería absurdo que el método de abono al Grupo 2 condujera a una mayor cuota fiscal que el abono al Subgrupo 58, máxime cuando la propia Administración recomienda el primer método como más técnico, creemos que la solución para que ambos sistemas lleguen al mismo resultado es el siguiente:

- Computar extracontablemente durante los cuatro ejercicios 1986, 1987, 1988 y 1989, como *mayor* base imponible:

$$6 \% I$$

$$\frac{\quad}{4} - 6 \% \cdot I \cdot t, \text{ cada año.}$$

4.

- Computar extracontablemente como *menor* base imponible, durante el resto de años del período de amortización del bien:

$$6 \% \cdot I \cdot t$$

En nuestro ejemplo:

Ejercicio	Reducción de cuotas IVA	Aumento de la base imponible por pérdida de amortización anual	Aumento o disminución extracontable de base imponible
1986	150.000	60.000	+ 90.000
1987	150.000	60.000	+ 90.000
1988	150.000	60.000	+ 90.000
1989	150.000	60.000	+ 90.000
1990		60.000	- 60.000
1991		60.000	- 60.000
1992		60.000	- 60.000
1993		60.000	- 60.000
1994		60.000	- 60.000
1995		60.000	- 60.000
TOTAL	600.000	600.000	- 0 -

Con lo que evidentemente el ahorro fiscal coincidiría con las 390.000 ptas. obtenidas con el método de abono al Subgrupo 58.

Por lo tanto, aunque con este desarrollo —por otra parte el único que vemos posible dentro de la Resolución del Instituto de Planificación Contable—, se obtienen los mismos resultados finales, *a lo largo de todo el periodo de amortización del bien*, es necesario hacer tres puntualizaciones muy importantes:

1. El ahorro fiscal obtenido es el mismo, pero a un plazo que puede ser muy largo. Este lapso de tiempo de recuperación de ese efectivo genera para la empresa un coste financiero, que para grandes inversiones puede tener gran importancia.

2. Además de los costes financieros mencionados, la situación económica actual de tipo inflacionario nos llevará a que la empresa paga un impuesto hoy para recuperarlo a un plazo futuro en el cual la moneda tiene un menor poder adquisitivo.

3. Por último, tampoco hemos de despreciar la dificultad que entraña para la empresa el tener que ajustar, durante todo el periodo de amortización del activo, la base imponible, cuestión que será de gran complejidad en el supuesto de que existan muchas inversiones acogidas al régimen transitorio, y en definitiva otro coste adicional: el control y seguimiento de estas deducciones.

Tal y como comentábamos al principio de este capítulo creemos que una solución mucho más sencilla hubiera sido el tener en cuenta las amortizaciones efectuadas durante el ejercicio 1985 y el realizar el asiento del Régimen Transitorio en la forma siguiente:

6 % · I ·	REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSIONES	
6 % · I · t	AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO	
6 % · I · (1-t)	PREVISION LIBERTAD AMORTIZACION REAL DECRETO-LEY 2/1985 (9)	
	a CUENTA DEL GRUPO 2	6 % · I
	a INGRESOS DIFERIDOS	6 % · I

Con este asiento se superarían los problemas examinados anteriormente y además se tendría el inmovilizado valorado correctamente (10).

(9) En el supuesto de que se hubiese amortizado por encima de lo normal.

(10) Hemos de advertir que este asiento sólo sería posible si la amortización, la normal más la acelerada si existiera, fuera superior al 6 % · I, pues, en caso contrario, las cuentas compensadoras quedarían con saldo deudor.

Para finalizar con el apartado de activos sin regla de prorrata, creemos necesario apuntar el problema contable que se genera si la empresa enajena el inmovilizado antes de que finalice su periodo de amortización, para el caso de utilización de uno u otro método de contabilización. Para ello supongamos, en nuestro ejemplo, que la cuota lineal de amortización anual es del 10 %, y que el 30/6/1990 se enajena el bien por un importe de 5.000.000,— de ptas.

Si se hubiera abonado al Subgrupo 58, el asiento contable de la venta sería (11):

	30.6.90	
5.600.000 (572) TESORERIA		
5.000.000 (280) AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO MATERIAL		
a (203) MAQUINARIA, INSTALACIONES Y UTILLAJE		10.000.000
a (478) HACIENDA PUBLICA IVA REPERCUTIDO		600.000

Siendo el resultado fiscal obtenido, durante todo el período de amortización de la máquina, el siguiente:

— Deducción de cuotas IVA	=	600.000
— Aumento de la base imponible	=	— 600.000 · 35 %
		390.000

Si la empresa se inclina por abonar al Grupo 2, el apunte contable de la cuenta, sería:

	30.6.90	
5.600.000 (572) TESORERIA		
4.730.000 (280) AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO MATERIAL		
a (203) MAQUINARIA, INSTALACIONES Y UTILLAJE		9.400.000
a (820) RESULTADOS EXTRAORDINARIOS		300.000
a (478) HACIENDA PUBLICA IVA REPERCUTIDO		600.000

(11) Suponiendo que la venta está sujeta al IVA.

Ya que las cuotas amortización totales han sido:

1985	—	500.000	(50 % · 10 % · 10.000.000)
1986	—	940.000	(10 % · 9.400.000)
1987	—	940.000	(10 % · 9.400.000)
1988	—	940.000	(10 % · 9.400.000)
1989	—	940.000	(10 % · 9.400.000)
1990	—	470.000	(50 % · 10 % · 9.400.000)

TOTAL 4.730.000 ptas.

El resultado fiscal obtenido sería el siguiente:

Resultados extraordinarios:	—	330.000	· 35 %
Deducción de cuotas IVA:	+	600.000	
Aumento de la base imponible por pérdida de amortización anual:	—	270.000	· 35 %
Ajustes extracontables de los ejercicios 1986, 1987, 1988 y 1989:	—	360.000	· 35 %
		<u>264.000</u>	

Por lo tanto para llegar al mismo resultado, que el obtenido con el método anterior, habrá de disminuirse la base imponible de los ejercicios 1990, 1991, 1992, 1993, 1994 y 1995 en 60.000 ptas. cada año, con lo que el beneficio fiscal final sería:

$$\begin{array}{r} 264.000 \\ + 360.000 \times 35 \% \\ \hline 390.000 \end{array}$$

Lógicamente esta serie de ajustes extracontables a la base imponible pueden extrañar ciertas dificultades, puesto que habrán de hacerse aún después de que el activo no se encuentre en el patrimonio de la empresa.

II. CON REGLA DE PRORRATA

El desarrollo contable a adoptar por las empresas para las que sea exigible la regla de la prorrata se ha especificado en el capítulo 2 anterior.

Las conclusiones que hemos obtenido para los bienes de inversión, que no se vean afectados por la regla de prorrata, son idénticos en cuanto a la aplicación de uno u otro método de contabilización previstos, variando únicamente las cantidades en cada uno de los apuntes por la multiplicación de las cuantías antes fijadas por la prorrata correspondiente a la del ejercicio de 1986, sin que, según establece el Art. 183.4 del

Reglamento, resulte procedente la regularización de deducciones por bienes de inversión contemplada en los Arts. 73 y 76 de la norma reglamentaria.

Es decir, no habrá de practicarse regularización de deducciones en los ejercicios de 1987 y siguientes, aún cuando se modifique el porcentaje de prorrata o se transmitan los bienes.

Suponiendo que la máquina, de nuestro ejemplo, con un valor de contraprestación de 10.000.000,— ptas. y con una cuota de amortización anual del 10 %, adquirida el 30/6/1985 y acogida al régimen transitorio de deducción, cuyos porcentajes de regla de prorrata fuesen los siguientes:

1985	1986	1987	1988	1989	1990
50 %	70 %	65 %	80 %	85 %	75 %

y la misma se enajenara el 30/6/1988 por 7.000.000 de ptas., con sujeción al IVA, la regularización procedente, es como sigue:

Años	Regularizaciones	Importes
1986	50 % s./600.000 (Prorrata provisional 1985)	300.000
	70 % — 50 % s./600.000 (Prorrata definitiva)	120.000
1987	Sin regularización	—
1988	Enajenación (sin regularización)	—
1989	Sin regularización	—
1990	Sin regularización	—
Total deducciones		420.000

El desarrollo contable de este supuesto sería el siguiente:

1. *Con abono al Subgrupo 58*

1.1.86
300.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSION
a (582) INGRESOS DIFERIDOS 300.000 (Prorrata provisional)
31.12.86
120.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSION
a (582) INGRESOS DIFERIDOS 120.000 (Prorrata definitiva)

31.12.86

105.000 (582) INGRESOS DIFERIDOS

a (738) OTROS INGRESOS 105.000

X

105.000 (473) HACIENDA PUBLICA
IVA SOPORTADO

a (47082) REGIMEN
TRANSITORIO IVA,
INVERSION 105.000

El mismo apunte procedería al final de los ejercicios de 1987, 1988 y 1989

30.6.88

7.840.000 (572) TESORERIA

3.000.000 (280) AMORTIZACION ACUMULADA
DEL INMOVILIZADO MATERIAL

a (203) MAQUINARIA,
INSTALACIONES
Y UTILLAJE 10.000.000

a (478) HACIENDA PUBLICA
IVA REPERCUTIDO 840.000

2. Con abono al Grupo 2

1.1.86

300.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

a (203) MAQUINARIA,
INSTALACIONES
Y UTILLAJE 300.000

(Prorrata provisional)

31.12.86

120.000 (47082) REGIMEN TRANSITORIO
IVA, INVERSION

a (738) OTROS INGRESOS 120.000

(Prorrata definitiva)

31.12.86

105.000 (473) HACIENDA PUBLICA
IVA, SOPORTADO

a (47082) REGIMEN
TRANSITORIO IVA,
INVERSION 105.000

El mismo apunte procedería al final de los ejercicios 1987, 1988 y 1989

7.840.000 (572) TESORERIA

2.925.000 (280) AMORTIZACION ACUMULADA
DEL INMOVILIZADO MATERIAL

a (203) MAQUINARIA, INSTALACIONES Y UTILLAJE	9.700.000
a (820) RESULTADOS EXTRAORDINARIOS	225.000
a (478) HACIENDA PUBLICA IVA REPERCUTIDO	840.000

Ya que las cuotas de amortización de los ejercicios 1985, 1986, 1987 y 1988 son respectivamente 500.000, 970.000, 970.000 y 485.000 ptas.

Analicemos el resultado fiscal obtenido por ambos métodos para así determinar los ajustes extracontables a realizar.

• *Abonando al Subgrupo 58:*

Deducción de cuotas por IVA	—	420.000
Aumento de la base imponible por «otros ingresos»	—	— 420.000 × 35 %
		<u>273.000</u>

o lo que es lo mismo 3,9 % · 70 % · 10.000.000.

Por tanto con este procedimiento no será necesario ningún ajuste extracontable.

• *Abonando al Grupo 2*

Ejercicio	Deducción de cuotas IVA	Otros Ingresos	Aumento de la Base Imponible por pérdida anual de amortización	Resultados extraordinarios
1986	105.000	120.000	30.000	—
1987	105.000	—	30.000	—
1988	105.000	—	15.000	225.000
1989	105.000	—	—	—
TOTALES	<u>420.000</u>	<u>120.000</u>	<u>75.000</u>	<u>225.000</u>

El resultado fiscal obtenido finalmente será el siguiente:

Deducción de cuotas IVA:	420.000
Otros ingresos:	— 120.000 · 35 %
Pérdida de cuotas de amortización:	— 75.000 · 35 %
Resultados extraordinarios:	— 225.000 · 35 %

TOTAL 273.000

Por lo tanto, y para que ambos métodos coincidan en el resultado, el saldo final global de los ajustes extracontables deberá ser nulo. Puesto que la Disposición Transitoria 6.^a exige incrementar la base imponible a medida que se vayan haciendo efectivas las deducciones, los ajustes extracontables a realizar serían:

1986 =	Ninguno	(ya que se está incrementando la base imponible, contablemente en 120.000 ptas. y por pérdida de cuotas de amortización en 30.000 ptas.) (12)
1987 =	+ 75.000	(105.000 — 30.000)
1988 =	+ 90.000	(105.000 — 15.000)
1989 =	+ 105.000	
1990 a	270.000	
1995 =	—	(Minorar la base imponible en 45.000 ptas. anuales durante estos 6 ejercicios)
TOTAL	— 0 —	

4. CONCLUSIONES

1. De los dos sistemas que la Resolución del Instituto de Planificación Contable establece para la contabilización del IVA, en el Régimen Transitorio, el método de abono al Grupo 2, presenta las siguientes desventajas respecto al abono al Subgrupo 58:

a) Representa el pagar más impuestos (Sociedades o IRPF), durante los cuatro primeros ejercicios (1986-1989), para posteriormente recuperar estas mayores cuotas a un plazo que puede ser muy largo: el período de amortización del activo. Esto genera dos costes a la Empresa:

- El coste financiero que supone el anticipo de tesorería.
- El coste producido por el deterioro del poder adquisitivo de la moneda (situación inflacionaria).

b) Crea una gran complejidad y confusión al ser necesario aumentar, durante varios ejercicios, la base imponible, para tener que disminuirla después. Estas dificultades se acentuarán, aún más, en el caso de que el bien de inversión se enajene antes de que finalice su período de amortización.

(12) También cabría interpretar que en este ejercicio 86 se debería minorar la base imponible en $120.000 + 30.000 - 105.000 = 45.000$ ptas., con lo que los ajustes extracontables a realizar en los ejercicios 1990 a 1995 serían diferentes.

Por estas razones no consideramos recomendable reducir contablemente el valor de los bienes de inversión, a pesar de que la mencionada Resolución lo considere más técnico, sino abonar al Subgrupo 58 (Ingresos diferidos (582), alternativa que resulta ser la más sencilla, operativa y ventajosa para la empresa.

2. El procedimiento de abonar al Grupo 2 no será contablemente posible, según principios de contabilidad generalmente admitidos, en el caso de activos amortizados en una cuantía superior al 94 % de la inversión, ya que la cuenta de activo menos sus compensadoras tendría un saldo acreedor.

3. Es nuestra opinión que una solución clarificadora y sencilla de aplicar hubiera sido el realizar el apunte de 1 de enero de 1986, para las deducciones del régimen transitorio, teniendo en cuenta las amortizaciones dotadas en el ejercicio de 1985, de la forma siguiente:

1.1.86

6 % · (47082)	REGIMEN TRANSITORIO IVA, INVERSION	
6 % · (280)	AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO (EN SU CASO, TAMBIEN, PREVISION LIBERTAD AMORTIZACION REAL DECRETO-LEY 2/1985)	
	a (203) GRUPO 2	6 % · I
	a (582) INGRESOS DIFERIDOS	6 % · I

Con este asiento no sería necesario realizar ningún ajuste extracontable, aunque somos conscientes de que este apunte presenta dos inconvenientes:

1) El valor neto del activo no varía, por lo que la contabilidad no refleja exactamente la situación producida.

2) El apunte no sería aplicable en el supuesto de bienes de inversión amortizados en 1985 en una cuantía inferior al 6 % · I, ya que entonces las cuentas compensadoras quedarían con saldo deudor.

4. Como conclusión final de este trabajo procede decir que, no compartimos en absoluto la procedencia de la Disposición Transitoria 6.^a de la Ley. Todos los problemas fiscales y contables generados en el Régimen Transitorio y principalmente en los bienes de inversión vienen provocados por este punto de la norma que, por otra parte, resulta obviamente innecesaria y además, como ya hemos comentado, produce desigualdades en la contabilización y costes a la empresa. Resulta eviden-

te que, sin necesidad de que lo regule ninguna norma fiscal, si se realiza un abono en una cuenta del Inmovilizado de la empresa, ésta pierde automáticamente la posibilidad de amortizar esta cantidad y, por lo tanto, incrementa su base imponible por pura mecánica contable. Hasta aquí la disposición transitoria resulta innecesaria, al igual que sucede con el régimen transitorio de las existencias. Pero es que además la transitoria va aún más lejos pues explicita la obligatoriedad de que los mayores rendimientos se imputen temporalmente «al período en que se hagan efectivas las deducciones». Evidentemente esto no representa ningún problema para el caso de las existencias, ya que, siempre que el ejercicio económico coincida con el año natural, no se produce desfase alguno entre el beneficio fiscal y el contable, puesto que se reducen las existencias iniciales. Sin embargo, para los bienes de inversión representa una importante distorsión, ya que el mayor beneficio (menor gasto) representando en la pérdida de la posibilidad de amortizar una parte del inmovilizado se diferirá a lo largo de todo el período de amortización del activo, período que normalmente será superior a los cuatro años establecidos por la normativa de aplicación, con lo que se está obligando a la empresa a «anticipar» un impuesto, que después a lo largo de varios años va a recuperar, con los costes que ello lleva implícito.

5. NORMATIVA DEL REGIMEN TRANSITORIO Y CONTABILIDAD DE LOS BIENES DE INVERSION

LEY 30/1985

Artículo 73. Régimen transitorio de los bienes de inversión.

1. Los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción del 6 por 100 de la contraprestación correspondiente a las adquisiciones de bienes corporales calificados reglamentariamente como de inversión, cuya transmisión hubiera estado sujeta y no exenta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Asimismo podrán deducir las cuotas ingresadas por el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores a la importación de bienes de inversión, con el límite del 6 por 100 de la base imponible que haya prevalecido para la liquidación de dicho impuesto.

2. No obstante, tratándose de bienes cuya transmisión hubiese gozado de bonificación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, la cantidad a deducir deberá minorizarse en la misma proporción aplicable en la bonificación. En los casos exentos o no sujeción al citado impuesto no procederá deducción alguna.

Tratándose de bienes importados directamente por los sujetos pasivos con aplicación de algún beneficio fiscal respecto de cualquiera de dichos impuestos, la cantidad a deducir será la resultante de aplicar a la calculada con arreglo a lo dispuesto en el número 1 de este artículo, el coeficiente resultante de dividir la suma de las cuotas exigibles por ambos impuestos, por la suma de las que hubiere procedido exigir de no aplicarse dichos beneficios.

3. Esta deducción se referirá a los bienes adquiridos o importados durante el año anterior a la entrada en vigor del impuesto y debidamente inventariados en 31 de diciembre de dicho año.

4. El derecho a la deducción regulado en los números anteriores deberá aplicarse en la última declaración-liquidación correspondiente al año de entrada en vigor del impuesto y los tres años siguientes por cuartas partes.

Disposición Transitoria 6.^a

Las deducciones o, en su caso, devoluciones derivadas de la aplicación de lo dispuesto en el Título IX de esta Ley tendrán la consideración de rendimientos o ingresos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

La imputación temporal de dichos rendimientos o ingresos deberá hacerse al período en que se hagan efectivas.

REGLAMENTO R. D. 2.028/1985

Artículo 192. Régimen transitorio de los bienes de inversión.

1. Los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción del 6 por 100 de la contraprestación correspondiente a las adquisiciones de bienes corporales calificados como de inversión, cuya transmisión o importación hubiera estado sujeta y no exenta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Asimismo, podrán deducir las cuotas ingresadas por el Impuesto de Compensación de gravámenes interiores a la importación de bienes de inversión, con el límite del 6 por 100 de la base imponible que haya prevalecido para la liquidación de dicho impuesto.

2. No obstante, tratándose de bienes cuya transmisión hubiese gozado de bonificación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, la cantidad a deducir deberá minorarse en la misma proporción aplicable en la bonificación. En los casos de exención, o no sujeción al citado impuesto no procederá deducción alguna.

Tratándose de bienes importados directamente por los sujetos pasivos con aplicación de algún beneficio fiscal respecto de cualquiera de dichos impuestos, la cantidad a deducir será la resultante de aplicar, a la calculada con arreglo a lo dispuesto en el número 1 de este artículo, el coeficiente resultante de dividir la suma de las cuotas exigibles por ambos impuestos por la suma de las que hubiere producido exigir de no aplicarse dichos beneficios.

3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán bienes de inversión aquellos bienes corporales amortizables que figuren en el activo fijo de las empresas. La contraprestación correspondiente a las adquisiciones de estos bienes se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Real Decreto 2.069/1981, de 19 de octubre.

Tratándose de bienes contruidos o fabricados por la propia Empresa, el precio de adquisición se referirá exclusivamente a los elementos materiales, adquiridos a terceros, que integren los citados bienes.

4. Esta deducción se referirá a los bienes de inversión o elementos corporales que los integren, adquiridos o importados durante el año inmediatamente anterior a la entrada en vigor del Impuesto, que figuren en el activo de las empresas y estén debidamente inventariados en 31 de diciembre de 1985.

Artículo 193. Requisitos del régimen transitorio de los bienes de inversión.

Además de los establecidos con carácter general en el artículo 183 de este Reglamento, el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio quedará condicionado a los requisitos siguientes:

1.º Además de los establecidos con carácter general en el artículo 183 de este Reglamento, el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio quedará condicionado a los requisitos siguientes:

a) Presentación en la Delegación de Hacienda del lugar donde radique su domicilio fiscal o, en su defecto, residencia habitual, establecimiento permanente o sede de su actividad económica, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de entrada en vigor del Impuesto de un inventario físico de los bienes de inversión de 31 de diciembre de 1985, referido exclusivamente a los bienes o elementos corporales que los integren adquiridos o importados durante el citado año, acompañado de la correspondiente petición de deducción donde se haga constar el importe total de la misma.

El inventario y la petición de deducción se presentarán en los mismos documentos reseñados en el artículo 190, apartado 1.º, de este Regla-

mento cuando el sujeto pasivo se acoja igualmente a las deducciones del régimen transitorio de las existencias, siendo de aplicación lo dispuesto en el citado apartado sobre el período de comprobación.

b) Estar en posesión y conservar durante cinco años la factura expedida por los proveedores o el documento aduanero acreditativo de la importación en los que figuren tanto la fecha de adquisición o importación de los bienes de inversión como el importe de las cuotas soportadas que justifiquen el derecho a la deducción.

c) Los datos relativos a la identidad y momento de adquisición o importación de los bienes de inversión o elementos corporales que los integren deberán deducirse fácilmente de la contabilidad del sujeto pasivo.

Artículo 194. Procedimiento del régimen transitorio de los bienes de inversión.

Las deducciones a que se refiere el artículo anterior deberán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último período de liquidación del año de entrada en vigor del Impuesto y los tres años siguientes por cuartas partes.

RESOLUCIÓN INSTITUTO PLANIFICACIÓN CONTABLE 15.11.85

Capítulo VIII. Régimen Transitorio.

Conviene distinguir el régimen transitorio general (artículo 72 y el régimen transitorio de los bienes de inversión (artículo 73).

Régimen transitorio general. — El artículo 72 del texto legal regula este régimen fijando una serie de deducciones que las Empresas que realicen las actividades que se señalan podrán efectuar en sus declaraciones-liquidaciones por el IVA. Estas deducciones corresponden a la imposición indirecta soportada por las Empresas indicadas por el hecho de la adquisición, antes de 1 de enero de 1986, de bienes del circulante.

Las deducciones citadas tienen carácter facultativo para las Empresas.

Cuando se trate de Empresas cuyo volumen de operaciones en 1985 hubiese excedido de 50.000.000 de pesetas, la deducción por IGTE y Recargo provincial, en el caso más común al que se limita el contenido de este apartado, es del 6 por 100 del precio de adquisición. A este régimen de deducción podrán acogerse las Empresas cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido de la cuantía indicada en 1985, siempre que lleven su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de

Comercio. La contabilización de esta deducción se expone a continuación:

Régimen transitorio IVA circulante (47080) a cuenta del grupo 3.

En el caso de Empresas cuyo ejercicio económico esté ajustado al año natural, este asiento y el que se expresa más adelante al tratar de los bienes de inversión serán los primeros que se formulen en 1986, después de la apertura de libros. El saldo de la cuenta 47080 se deducirá, por cuartas partes, en cada una de las declaraciones-liquidaciones del IVA del año 1986, dando lugar a este asiento:

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a Régimen transitorio IVA circulante (47080).

En el caso de Empresas cuyo ejercicio económico no coincida con el año natural la deducción del 6 por 100 se calculará igualmente sobre las existencias en 1 de enero de 1986 y los asientos serán idénticos a los acabados de señalar.

Cuando sea aplicable la Regla de prorrata, la prorrata provisional a que se refiere el artículo 74.4 del texto legal, dará lugar a que el importe del primer asiento formulado en este apartado sea inferior al límite del mencionado 6 por 100.

Al finalizar el ejercicio de 1986, la prorrata definitiva de dichos bienes producirá un nuevo asiento en el que se cargarán o abonarán, según los casos, la Cuenta Tributos (630) o la de Otros Ingresos (738), con abono o cargo a la de Régimen transitorio IVA circulante (47080).

De resultar insuficiente el saldo de la cuenta 47080, el importe a que se eleve tal insuficiencia, que representa realmente un crédito a favor de la Hacienda Pública, se abonará a la cuenta Régimen Transitorio IVA circulante (4758).

Finalmente las deducciones establecidas en el régimen transitorio general que son aplicables por el concepto de IGTE cuando se trate de Empresas cuyo volumen de operaciones no hubiere excedido de 50.000.000 de pesetas, o cuando se trate del Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes, los Impuestos Especiales y el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, se contabilizarán del modo que ha quedado indicado para el IGTE y recargo provincial.

Un caso muy particular y que como tal debe contemplarse es el relativo a los bienes que forman parte de las existencias de 1 de enero de 1986 y que durante dicho año fueron enviados a Canarias, Ceuta o Melilla, con carácter definitivo o definitivamente exportados al extranjero. En este caso, que afecta a aquellas Empresas cuyo volumen de

operaciones en 1985 hubiese excedido de 50.000.000 de pesetas o a aquellas otras que sin haber superado el indicado volumen se hubieren acogido por llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, al régimen de deducción establecido para las primeras, el porcentaje de deducción del 6 por 100 se elevará hasta el límite del veinte al 31 de diciembre de 1985, a efectos de la desgravación fiscal a la exportación. Dicho límite se reducirá en ocho puntos porcentuales cuando los productos exportados hubieren sido objeto del Impuesto sobre Bebidas Refrescantes. Por consiguiente, existirá una diferencia por exceso sobre el citado 6 por 100.

La contabilización de este exceso será como sigue:

Régimen transitorio IVA, deducción por exportación (47081) a otros ingresos (738).

El saldo de la cuenta 47081 se podrá deducir al tiempo de presentar la declaración-liquidación del período en que se realice la exportación.

Régimen transitorio de los bienes de inversión:

El artículo 73 del texto legal regula este régimen estableciendo ciertas deducciones aplicables a los bienes de inversión adquiridos o importados durante 1985 cuando se cumplan las condiciones determinadas en dicho artículo y en el 74. Es de advertir que, a efectos de las citadas deducciones, no se tomarán en consideración las amortizaciones que se hubieren practicado en 1985.

La contabilización de la indicada deducción es como sigue:

Régimen transitorio IVA, inversión (47082) a cuenta del grupo 2.

Este modo de contabilización es el más técnico porque, mediante el juego de las amortizaciones, permite calcular con entero rigor el coste de las unidades producidas.

El saldo de la cuenta 47082 se deducirá por cuartas partes en la última declaración-liquidación del año 1986 y en las de los tres años siguientes, sin perjuicio de los ajustes que, sin tener su expresión contable, puedan resultar procedentes a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo de la disposición transitoria sexta de la Ley reguladora del IVA.

No obstante, las Empresas podrán optar por abonar el importe de las deducciones a una cuenta del subgrupo 58, que abrirán a tal efecto con el título ingresos diferidos (582). La periodificación del saldo inicial de esta cuenta, modificado, en su caso, por la prorrata definitiva, se

abonará a la 738. Otros ingresos, por el importe establecido en el segundo párrafo de la disposición transitoria sexta del texto legal.

Cuando sea aplicable la regla de prorrata, la prorrata provisional a que se refiere el artículo 74.4 del texto legal, dará lugar a que el importe de los asientos aludidos sea inferior al de las deducciones previstas en principio en el referido texto.

Al finalizar el ejercicio de 1986 y en el caso de que la contabilización de las deducciones se hubiese efectuado reduciendo el coste de los bienes de inversión la prorrata definitiva de dichos bienes producirá un nuevo asiento en el que se cargarán o abonarán, según los casos, la cuenta Tributos (630) o la de Otros ingresos (738) con abono o cargo a la de Régimen Transitorio IVA, inversión (47082).

Si la Empresa hubiese optado por abonar la deducción a la cuenta 582, Ingresos diferidos, la modificación de tal deducción, por aplicación de dicha prorrata se contabilizará cargando o abonando la cuenta 47082, con abono o cargo a la indicada 582, Ingresos diferidos.

Finalmente, conviene advertir que la opción que se establece para los bienes de inversión es igualmente aplicable al circulante; si bien en cuanto a éstos últimos, y por el hecho mismo de su carácter circulante, en la mayor parte de los casos, el importe de las deducciones se contabilizará como ingreso en el ejercicio 1986.