

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE DEFENSA

25588 *ORDEN 68/1985, de 25 de noviembre, por la que se modifican los artículos 1.º, 4.º y 5.º de la Orden número 71/1983, de 18 de octubre.*

En virtud de la Orden número 71/1983, de 18 de octubre, se establecieron los anticipos de pensiones de viudedad y orfandad, como medida protectora, a cargo del Instituto Social de las Fuerzas Armadas, para coadyuvar a la cobertura del Régimen de Clases Pasivas previamente a la concepción de las pensiones propias del mismo. De ahí que sea aconsejable aclarar en el artículo 1.º de dicha Orden que los anticipos se conceden precisamente por cuenta de las pensiones.

Asimismo se estima oportuno adaptar las exigencias formales insertas en los artículos 4.º y 5.º a las previsiones de simplificación de trámites administrativos acordadas por el Consejo de Ministros en la reunión celebrada el día 21 de diciembre de 1983.

En su virtud, a propuesta de la Junta de Gobierno del Instituto Social de las Fuerzas Armadas, previo informe de los Ministerios de Economía y Hacienda e Interior, dispongo:

Artículo único.—Los artículos 1.º, 4.º y 5.º de la Orden de este Departamento número 71/1983, de 18 de octubre, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 257, de fecha 27 de octubre de 1983, se modifican al tenor siguiente:

«Artículo 1.º El Instituto Social de las Fuerzas Armadas otorgará anticipos por cuenta de las pensiones de viudedad u orfandad pendientes de concesión por el Régimen de Derechos Pasivos, como una de las inversiones de carácter social previstas en el punto 3 del artículo 1.º y en el punto 1 del artículo 4.º del Real Decreto 2389/1980, de 24 de octubre, por el que se fijan las normas para la inversión de los fondos del Instituto Social de las Fuerzas Armadas.»

«Art. 4.º Para poder solicitar el anticipo será preciso acreditar fehacientemente que la pensión por el Régimen de Clases Pasivas está pendiente de reconocimiento a favor de la peticionaria o peticionarios.»

«Art. 5.º 1. Los interesados o sus mandatarios legales, a efectos de reconocimiento de Derechos Pasivos, formularán las solicitudes de anticipos a los Delegados o Subdelegados del ISFAS, correspondientes al lugar de su domicilio.

2. El interesado hará constar en la solicitud su autorización para que el total del importe líquido resultante de la liquidación de alta en nómina a practicar a su favor se ingrese por la Oficina Pagadora de Hacienda en la cuenta corriente abierta en el Banco de España bajo el título «ISFAS, anticipo de pensiones». Asimismo, autorizará la ulterior regularización y descuentos a que se refiere el apartado 3 del artículo 8.º»

Madrid, 25 de noviembre de 1985.

SERRA SERRA

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

25589 *RESOLUCION de 15 de noviembre de 1985, del Instituto de Planificación Contable, por la que se dictan instrucciones para la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y se establecen las cuentas y códigos del Plan General de Contabilidad que deberán utilizarse por las Empresas a tales efectos.*

Próxima la entrada en vigor del IVA y con objeto de facilitar la contabilización del mismo, el Instituto de Planificación Contable ha dictado las siguientes instrucciones:

I. INTRODUCCION

La característica de neutralidad económica, que es sustancial en el IVA, condiciona que la contabilidad del mismo se desarrolle con el máximo rigor para que la información contable se ajuste a los criterios más puros y se presente, en cuanto sea posible, libre de cualquier interferencia de tipo fiscal.

Este objetivo es el que ha guiado las tareas del Instituto de Planificación Contable al formular las presentes normas sobre contabilidad del IVA en el marco del Plan General de Contabilidad. El Instituto ha procurado, además, que el esquema contable desarrollado sea sencillo en cuanto a su aplicación y esté dotado de la claridad necesaria para facilitar a la Empresa el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del nuevo impuesto.

Es fundamental para comprender la contabilidad del IVA distinguir en el IVA soportado la parte del mismo que, por reunir las condiciones exigidas por el texto legal, tiene la condición de deducible y aquella otra parte que carece de tal condición. Por lo que se refiere a esta última, que constituye el motivo de ciertas complicaciones en contabilidad, el Instituto se ha esforzado para que el tratamiento contable de la misma sea homogéneo en todos los casos y se ajuste, hasta el límite de lo posible, a unos criterios lógicos como base de una buena gestión de la Empresa.

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

Debe advertirse, finalmente, que estas normas no aluden específicamente a los regímenes especiales, lo cual es debido, en unos casos, a que el esquema contable incluido en ellas es perfectamente válido para dichos regímenes (bienes usados, objetos de arte, agencias de viajes, comercio minorista), y, en otros, a que la propia simplificación que introduce el texto legal los releva, a efectos del IVA, de llevar una contabilidad propiamente dicha (regímenes simplificado y de agricultura, ganadería y pesca).

La contabilidad del IVA tiene su expresión sustancial en las siguientes cuentas, las cuales quedarán incorporadas al Plan General de Contabilidad:

- 473 Hacienda Pública, IVA soportado.
- 474 Hacienda Pública, deudor por IVA.
- 478 Hacienda Pública, IVA repercutido.
- 479 Hacienda Pública, acreedor por IVA.

Estas cuentas podrán desarrollarse hasta los niveles que se consideren adecuados en el marco de la gestión y en armonía con las necesidades o las conveniencias concretas que puedan presentarse en cada caso con respecto a un mayor análisis de las diferentes situaciones del IVA (por ejemplo, por actividades, por períodos impositivos, por bienes de inversión o de circulante, etc.) o combinando racionalmente tales situaciones.

La cuenta 473 comprende el IVA soportado de un período impositivo que tiene la condición de deducible.

La cuenta 474 comprende el exceso del IVA soportado sobre el IVA repercutido de uno o varios períodos impositivos.

La cuenta 478 comprende el IVA repercutido, es decir, el IVA que la Empresa proveedora carga a su cliente con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios.

La cuenta 479 comprende el exceso de IVA repercutido sobre el IVA soportado de un período impositivo. Este exceso se ingresará a la Hacienda Pública en el plazo que establece el Reglamento.

Finalmente, en cuanto al IVA soportado que no tiene la condición de deducible su importe estará incluido en las siguientes cuentas:

- Cuentas del grupo 2 (Inmovilizado).
- Cuentas del grupo 4 (Anticipos).
- Cuentas del grupo 6 (las destinadas a registrar adquisiciones de bienes que deban figurar en el grupo 3).
- Cuenta 630 (Tributos).

El examen de la composición de las cuentas citadas permitirá establecer el importe del IVA soportado que no tiene la condición de deducible y que se hubiere incorporado a cada una de ellas.

No obstante, cuando se considere necesario o conveniente conocer de modo directo el mencionado importe, las cuentas de los grupos 2, 4 y 6 en las que se hubiere contabilizado el IVA soportado y no deducible serán objeto de los desarrollos correspondientes para conseguir tal información. Estos desarrollos, cuyo objeto será distinguir el importe de la transacción propiamente dicha y el del IVA que se incorpora a la misma, los formularán las Empresas en armonía con los que ya estuvieren aplicando por razones de su propia gestión.

Para el régimen transitorio regulado en el texto legal se habilitan, con carácter temporal, las cuentas siguientes como desarrollo de las 470 y 475 del Plan General de Contabilidad. Estas cuentas quedarán también incorporadas a dicho texto:

- 470 Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
- 4708 Régimen transitorio IVA.
- 47080 Circulante.
- 47081 Deducción por exportación.
- 47082 Inversión.
- 475 Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
- 4758 Régimen transitorio IVA circulante.

Las cuentas 47080/81/82 comprenden, respectivamente, las deducciones previstas en los artículos 72 y 73 del texto legal. Como ya se ha indicado, se trata de cuentas de carácter temporal que permanecerán únicamente hasta la extinción del régimen transitorio.

La cuenta 4758 comprende el crédito a favor de la Hacienda Pública que puede producirse, en determinados casos, con motivo de la aplicación de la regla de prorrata a las deducciones del circulante establecidas en el régimen transitorio. La cuenta 4758 es también una cuenta de carácter temporal.

II. IVA SOPORTADO

Se entenderá por IVA soportado el que, salvo los supuestos de exenciones, pagará la Empresa a los proveedores por los bienes o servicios adquiridos en el mercado interior o, directamente, a la Hacienda Pública en las importaciones.

Para estudiar la contabilización del IVA soportado conviene distinguir, por razón del devengo, las operaciones en dos grandes grupos:

- Operaciones interiores.
- Importaciones.

Operaciones interiores

Operaciones al contado o con pago aplazado.—Según el artículo 14.1, 1.º y 2.º del texto legal, el IVA se devenga:

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

No obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contrato de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes, se devengará el IVA cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen, o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.

El devengo del IVA es independiente de que las operaciones se realicen al contado o con pago aplazado.

En uno y otro caso la contabilización del IVA soportado es la siguiente:

Cuenta del grupo 6:

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a cuenta del subgrupo 57 o cuenta del grupo 4.

El artículo 14.1, 3.º, 4.º y 6.º del texto legal establece el devengo del IVA en el caso de operaciones realizadas con intervención de comisionista que actúe en nombre propio y el de operaciones de tracto sucesivo. En estos casos, si dichas operaciones son al contado o con pago aplazado, su contabilización, en cuanto al IVA soportado, es idéntica a la que se acaba de exponer.

Con respecto a los supuestos de autoconsumo (artículo 14.1, 5.º del texto legal), la contabilización del IVA soportado se examinará en el apartado VI de estas normas.

Operaciones con pago anticipado.—El artículo 14, 2 del texto legal establece que en las operaciones sujetas a gravamen que

originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este caso, la contabilización del IVA soportado es la siguiente:

Anticipos a ... (grupo 4) (1).

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a cuenta del subgrupo 57.

Lo indicado hasta ahora contempla operaciones de circulante (adquisición de mercaderías, primeras materias, etc. y adquisición de distintos servicios).

Cuando se trate de bienes de inversión (grupo 2 del Plan General de Contabilidad), la contabilización del IVA es idéntica a la expresada para el circulante. No obstante, para mayor claridad se expone a continuación.

En el caso de operaciones al contado o con pago aplazado:

Cuenta del grupo 2.

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a cuenta del subgrupo 57 o cuenta de los grupos 1 ó 5.

En el caso de operaciones con pago anticipado:

Anticipos a ... (grupo 2) (2).

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a cuenta del subgrupo 57.

Importaciones

Por regla general, el IVA se devengará en el momento en que los importadores soliciten de la Aduana el despacho de las mercancías, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aduanera (artículo 23.1 del texto legal).

Cuando se trate de importaciones, la contabilización del IVA es la siguiente (3):

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a cuenta del subgrupo 57.

Operaciones anuladas y variaciones en el importe de la contraprestación

El artículo 17.4 del texto legal establece que cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Además, la base imponible se reducirá en los casos de descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, que puedan ser comprobados por medio de la contabilidad (artículo 17.5, 2.º del texto legal).

Operaciones anuladas total o parcialmente:

En el caso de haberse recibido los bienes del circulante:

Cuenta de los grupos 4 ó 5:

A devoluciones de compras (608).

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

En el caso de pagos anticipados:

Cuenta del subgrupo 57:

A anticipos a ... (grupo 4).

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

Si la anulación se refiere a adquisiciones de bienes de inversión habrá que distinguir:

En el caso de haberse recibido dichos bienes:

Cuenta de los grupos 1 ó 5:

A cuenta del grupo 2.

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

En el caso de pagos anticipados:

Cuenta del subgrupo 57:

A anticipos a ... (grupo 2).

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

(1) Cuentas 408 ó 409. Si los anticipos corresponden a acreedores se abrirán las cuentas 418 ó 419, las cuales no figuran expresamente en el Plan General de Contabilidad.

(2) En el Plan General de Contabilidad no figura expresamente esta cuenta. Pero deberá abrirse en los subgrupos que proceda para contabilizar los anticipos.

(3) El asiento correspondiente a la adquisición de los bienes de inversión o de los bienes del circulante se habrá formalizado, normalmente, con anterioridad al devengo del IVA.

Variaciones en el importe de la contraprestación:

Por bienes del circulante:

Cuenta de los grupos 4 ó 5:

A descuentos sobre compras por pronto pago (746).

A «rappels» por compras (609).

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

Por bienes de inversión:

Cuenta de los grupos 1 ó 5:

A cuenta del grupo 2.

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

III. IVA REPERCUTIDO

Se entenderá por IVA repercutido el que, salvo los supuestos de exenciones, percibirá la Empresa de sus clientes por los bienes vendidos o servicios prestados en el mercado interior.

Para estudiar la contabilización del IVA repercutido conviene distinguir las operaciones en dos grandes grupos:

Operaciones interiores.

Exportaciones.

Lo indicado en el apartado I, IVA soportado, en cuanto a las operaciones interiores y por lo que se refiere al devengo del impuesto es aplicable al IVA repercutido, el cual no afecta a las entregas de bienes con destino a la exportación o a las prestaciones de servicios directamente relacionados con la misma, puesto que tales operaciones o están exentas del IVA o no están sujetas a él, según los casos.

Operaciones interiores

Operaciones al contado o con pago aplazado.—La contabilización es la siguiente:

Cuenta del subgrupo 57 ó cuenta del grupo 4:

A cuenta de grupo 7.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Operaciones con pago anticipado.—La contabilización es la siguiente:

Cuenta del subgrupo 57:

A anticipos de ... (grupo 4) (4).

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

La contabilización acabada de indicar se refiere a operaciones de circulante (ventas de mercaderías, productos terminados, etc., y prestación de distintos servicios).

Cuando se trate de bienes de inversión (grupo 2 del Plan General de Contabilidad), la contabilización es idéntica a la expresada para el circulante. No obstante, para mayor claridad se expone a continuación:

En el caso de operaciones al contado o con pago aplazado (sin tener en cuenta el resultado de la operación):

Cuenta de los grupos 2 ó 5:

A cuenta del grupo 2.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

En el caso de operaciones con pago anticipado:

Cuenta del subgrupo 57:

A anticipos de ... (grupos 1 ó 5) (5).

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Exportaciones

Como más arriba se indica, las entregas de bienes con destino a la exportación o las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la misma no originan IVA repercutido.

Operaciones anuladas y variaciones en el importe de la contraprestación

Operaciones anuladas total o parcialmente:

Devoluciones de ventas (708):

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a cuenta de los grupos 4 ó 5.

(4) Cuentas 438 ó 439. Si los anticipos corresponden a deudores se abrirán las cuentas 448 ó 449, las cuales no figuran expresamente en el Plan General de Contabilidad.

(5) En el Plan General de Contabilidad no figuran expresamente en los grupos 1 ó 5 cuentas de anticipos. Pero deberán abrirse en los subgrupos que proceda para contabilizar dichos anticipos.

Si la anulación se refiere a enajenaciones de bienes de inversión, el asiento es el siguiente:

Cuenta del grupo 2:

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a cuenta de los grupos 2 ó 5.

Variaciones en el importe de la contraprestación:

Descuentos sobre ventas por pronto pago (626) o «rappels» sobre ventas (709):

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a cuenta de los grupos 4 ó 5.

Si las variaciones afectan a los bienes de inversión, el asiento es el siguiente:

Cuenta del grupo 2:

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a cuenta de los grupos 2 ó 5.

IV. IVA A INGRESAR

Cuando en el período correspondiente a una declaración-liquidación el importe del IVA repercutido por la Empresa es superior al IVA soportado que tenga la condición de deducible, la diferencia es el importe que deberá ingresarse a la Hacienda Pública (6).

Dicho importe se contabilizará al terminar el período a que corresponda la declaración-liquidación del modo siguiente:

Hacienda Pública, IVA repercutido (478):

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

A Hacienda Pública, acreedor por IVA (479).

Al efectuar el ingreso:

Hacienda Pública, acreedor por IVA (479) a cuenta del subgrupo 57.

Finalmente, el IVA soportado que, de acuerdo con el artículo 33 del texto legal, tenga la condición de no deducible y afecte a bienes de inversión se considerará que forma parte del precio de adquisición de dichos bienes. En los demás casos comprendidos en dicho artículo, el IVA soportado se contabilizará en la cuenta 630.

V. IVA A COMPENSAR O A DEVOLVER

La Hacienda Pública será deudora por el IVA cuando el IVA soportado que tenga la condición de deducible sea superior al IVA repercutido en el período correspondiente a una declaración-liquidación. Cuando se produzca esta circunstancia, el exceso de IVA soportado que tenga la expresada condición podrá deducirse, de acuerdo con el artículo 36 del texto legal en las declaraciones-liquidaciones inmediatas posteriores hasta un plazo de cinco años. El capítulo II del título IV de dicho texto prevé la devolución del citado exceso cuando concurren determinadas circunstancias y en la forma que se determina en el Reglamento del IVA.

La contabilización del exceso del IVA soportado que tenga la condición de deducible se formulará al terminar el período a que corresponda la declaración-liquidación del modo siguiente:

Hacienda Pública, deudor por IVA (474):

Hacienda Pública, IVA repercutido (478) a Hacienda Pública, IVA soportado (473).

Cuando el exceso de IVA soportado que tenga la condición de deducible se deduzca en una declaración-liquidación posterior (7):

Hacienda Pública, IVA repercutido (478):

A Hacienda Pública, IVA soportado (473).

A Hacienda Pública, deudor por IVA (474).

A Hacienda Pública, acreedor por IVA (479).

En el caso de que se ejercite el derecho a la devolución y esta se materialice:

Cuenta del subgrupo 57 a Hacienda Pública, deudor por IVA (474).

(6) En principio, todo el IVA soportado es deducible. No obstante, el texto legal establece ciertas exclusiones y restricciones del derecho a deducir (artículo 33). Tampoco es deducible el IVA soportado cuando se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios que, conforme a dicho texto legal, no habiliten para el ejercicio de la deducción.

(7) Este asiento toma como base el hecho de que el IVA repercutido en el período posterior es suficiente para cubrir el IVA soportado de dicho período y el exceso de IVA soportado correspondiente al período anterior, quedando aún una diferencia que se contabiliza en la cuenta 479.

VI. AUTOCONSUMO

Son supuestos más generales de autoconsumo los siguientes:

Retirada de bienes de inversión o de bienes del circulante de la Empresa con destino al patrimonio personal del empresario o al consumo final del mismo

Este supuesto sólo puede comprender el caso de Empresa explotada por una persona física.

Retirada de bienes de inversión:

Titular de la explotación (108) (8):

A cuenta del grupo 2.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Retirada de bienes del circulante:

Titular de la explotación (108):

A cuenta del grupo 7.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Se formulará también este último asiento en el supuesto de que la persona física que explota la Empresa utilice para su propio consumo los servicios producidos por la misma.

Producción por la Empresa de bienes de inversión con destino a su propio inmovilizado

A diferencia del anterior, este supuesto comprende a todas las Empresas cualquiera que sea el titular de las mismas.

El supuesto se descompone en dos operaciones, una de compra y otra de venta por el mismo importe. En consecuencia, la primera operación (compra) llevará consigo el IVA soportado y la segunda (venta) el IVA repercutido.

Conviene advertir que al IVA soportado se le aplicará la regla de prorrata, así como las regularizaciones anuales cuando procedan previstas en el texto legal.

El asiento a que dan lugar las dos operaciones indicadas, es decir, la compra y la venta es el siguiente:

Cuenta del grupo 2:

Hacienda Pública, IVA soportado (473).

A cuenta del subgrupo 76.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

La cuenta del grupo 2 y del subgrupo 76 se cargará y abonará, respectivamente, por el coste de los bienes de inversión producidos calculados conforme a las normas contenidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. Para calcular el IVA soportado y el IVA repercutido se aplicará el artículo 18 del texto legal.

Finalmente, en cuanto al tratamiento contable de la regla de prorrata y de las regularizaciones anuales que, en su caso, proceda practicar en los bienes de inversión producidos por la Empresa con destino a su propio inmovilizado, se remite al lector al apartado VII dedicado concretamente a la regla de prorrata.

Cambio de afectación de bienes

Este supuesto tiene su motivación en el hecho del cambio de adscripción de bienes de una actividad a otra, dentro de la misma Empresa, cuando los regímenes de deducción difieran entre sí en más de cincuenta puntos porcentuales. Dicha adscripción puede descomponerse, a los efectos exclusivos de calcular la cuota del Impuesto, en dos operaciones, una de compra y otra de venta y las dos por el importe a que ascienda el valor contable de los bienes objeto del cambio en el momento en que éste se produzca. En consecuencia, la primera operación (compra) llevará consigo el IVA soportado y la segunda (venta) el IVA repercutido.

Conviene advertir que al IVA soportado se le aplicará, en su caso, la regla de prorrata, así como las regularizaciones anuales cuando procedan previstas en el texto legal.

El asiento a que da lugar el cambio de afectación de bienes del circulante o de bienes de inversión cuando el IVA soportado correspondiente a dicho cambio tenga en su totalidad la condición de deducible es el siguiente:

Hacienda Pública, IVA soportado (473) a Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Por tratarse de una operación interna de la Empresa, y, por tanto, sin transacción con el mundo exterior, no será necesario efectuar movimiento alguno en las cuentas principales de la contabilidad general representativas de los respectivos bienes.

(8) En el Plan General de Contabilidad no figura expresamente esta cuenta. Su objeto es registrar las operaciones del supuesto que se examina. Al final del ejercicio su saldo se llevará a la cuenta de Capital (102).

Por último, en cuanto al tratamiento contable de la Regla de prorrata y de las regularizaciones anuales que, en su caso, proceda practicar con motivo del cambio de afectación de bienes, se remite al lector al apartado VII dedicado concretamente a la Regla de prorrata.

VII. REGLA DE PRORRATA

Puede ocurrir que los bienes y servicios adquiridos en el mercado interior o importados que hayan soportado el IVA se empleen sólo en parte en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción (9). En tal caso, sólo una parte del IVA soportado será deducible del IVA repercutido. En tanto que otra parte del IVA soportado no tendrá esta última condición.

Para determinar qué parte del IVA soportado es deducible, y, por tanto, qué otra parte del mismo no es deducible, el texto legal establece la aplicación de la Regla de prorrata en dos modalidades, la prorrata general y la prorrata especial (artículos 38 a 42, inclusive). La prorrata general es de tipo «forfatorio», aunque sus bases son ciertamente lógicas. La prorrata especial, en cambio, es un método técnico que formula el cálculo con criterio realista, apoyándose en una contabilidad analítica especialmente preparada para cifrar, aplicar y seguir el IVA soportado en la parte que es deducible y en la que no es deducible.

Por tanto, el problema que habrá que resolver se plantea en términos de elección sobre cuál será la aplicación que deba dar la Empresa a la parte del IVA soportado que, bien por la prorrata general, o bien por la prorrata especial, no tiene la condición de deducible.

A la Empresa se le presentan dos opciones: Una, considerar que el IVA soportado y no deducible es un gasto del periodo, o, en su caso, un gasto diferido, aunque subordinado, en cuanto a su permanencia en el activo, al principio de correlación de ingresos y gastos y en particular al de prudencia; y otra, aplicarlo como un elemento más del coste de los bienes a los que afecta.

La segunda opción es la que adopta el Instituto de Planificación Contable de acuerdo con los criterios seguidos generalmente en las prácticas europeas y tanto para los bienes de inversión (grupo 2 del PGC) como para los comprendidos en el circulante (grupo 3 del PGC). En consecuencia, cuando unos y otros bienes tengan entrada en el patrimonio de la Empresa deberán registrarse en contabilidad adicionando al precio de adquisición de los mismos el importe del IVA soportado y no deducible.

Idéntico criterio se seguirá cuando sea de aplicación la Regla de prorrata, con respecto a los bienes de inversión producidos por la Empresa para su propio inmovilizado, así como con aquellos bienes que hubiesen sido objeto de cambio de afectación de una actividad a otra. En el primer caso, el coste de producción, calculado conforme a las normas contenidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, se incrementará con el importe del IVA soportado y no deducible. En el segundo caso, al valor contable de los respectivos bienes se adicionará también el IVA acabado de citar.

Ahora bien, el resultado de las regularizaciones que deban practicarse por aplicación de los artículos 41 y 44 del texto legal, se contabilizará, al terminar cada año natural, cargando la cuenta 630 o abonando la 738, según corresponda, con abono o cargo a Hacienda Pública, IVA soportado (473).

La contabilización de las operaciones a que da lugar la aplicación de la Regla de prorrata es la siguiente:

Bienes del circulante (adquiridos en el mundo exterior).

A la entrada de los bienes en el patrimonio de la Empresa:

Cuenta del grupo 6 (precio de adquisición de los bienes adicionales con el IVA soportado y no deducible):

Hacienda Pública, IVA soportado (473) (sólo por el IVA soportado y deducible) a Cuenta del subgrupo 57 (supuesto el pago al contado).

Bienes del circulante (cambio de afectación). Al producirse el cambio:

Cuenta del grupo 6 (sólo por el IVA soportado y no deducible):

Hacienda Pública: IVA soportado (473) (sólo por el IVA soportado y deducible) a Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

A consecuencia de la regularización prevista en el artículo 41 del texto legal, el IVA soportado y no deducible podrá ser superior o inferior al calculado cuando los bienes del circulante tuvieron entrada en el patrimonio de la Empresa o fueron objeto de cambio

(9) Como se ha dicho anteriormente, la regla de prorrata puede ser de aplicación también al IVA soportado por los bienes de inversión producidos por la Empresa para su propio inmovilizado, así como en el supuesto de cambio de afectación de bienes del circulante o de bienes de inversión.

de afectación. Por consiguiente, al terminar el año natural deberá formularse el asiento que corresponda de los dos que se exponen a continuación:

Tributos (630) a Hacienda Pública, IVA soportado (473) o Hacienda Pública IVA soportado (473) a Otros ingresos (738).

Bienes de inversión (adquiridos en el mundo exterior).
A la entrada de los bienes en el patrimonio de la Empresa:

Cuenta del grupo 2 (precio de adquisición de los bienes adicionales con el IVA soportado y no deducible):

Hacienda Pública, IVA soportado (473) (sólo por el IVA soportado y deducible) a Cuenta del subgrupo 57 (supuesto el pago al contado).

Bienes de inversión (producidos por la propia Empresa para su inmovilizado).

A la entrada de los bienes en el grupo 2:

Cuenta del grupo 2 (coste de producción de los bienes adicionales con el IVA soportado y no deducible):

Hacienda Pública, IVA soportado (473) (sólo por el IVA soportado y deducible).

A Cuenta del subgrupo 76.

A Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

Bienes de inversión (cambio de afectación).

Al producirse el cambio:

Cuenta del grupo 2 (sólo por el IVA soportado y no deducible):

Hacienda Pública, IVA soportado (473) (sólo por el IVA soportado y deducible) a Hacienda Pública, IVA repercutido (478).

A consecuencia de la regularización prevista en el artículo 41 del texto legal, el IVA soportado y no deducible podrá ser superior o inferior al calculado cuando los bienes de inversión tuvieron entrada en el patrimonio de la Empresa o cuando se hubiere producido el cambio en la afectación de dichos bienes. Por consiguiente, al terminar el año natural deberá formularse el asiento que corresponda de los dos que se expresan a continuación:

Tributos (630) a Hacienda Pública, IVA soportado (473) o Hacienda Pública, IVA soportado (473) a Otros ingresos (738).

Del mismo modo, las regularizaciones previstas en el artículo 44 del texto legal para los bienes de inversión darán lugar, al terminar cada uno de los años naturales establecidos en dicho artículo, a que se formule uno de los asientos expresados.

Finalmente, en el supuesto de transmisiones de bienes de inversión a que se refiere el artículo 45 del texto legal, la regularización establecida en el mismo dará lugar también al asiento que corresponda de los dos últimamente expuestos.

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 formen 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 vigente a 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 periodo 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 estos 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 ingresos en el ejercicio 1986.

Madrid, 15 de noviembre de 1985.—El Director, Carlos Cubillo Valverde.

MINISTERIO DEL INTERIOR

25590 REAL DECRETO 2272/1985, de 4 de diciembre, por el que se determinan las aptitudes psicofísicas que deben poseer los conductores de vehículos y por el que se regulan los Centros de reconocimiento destinados a verificarlas.

La promulgación del Real Decreto 3463/1983, de 28 de septiembre, modificando el Código de la Circulación en determinados extremos y, concretamente, en lo relativo a las clases de permisos de conducción, que ahora se han diversificado al subdividirse cada uno de los permisos B y C en dos clases, hace necesaria una readaptación de las correlativas disposiciones que regulaban la aptitud de los aspirantes a conductores, determinando los defectos que los incapacitaban, el modo de controlarlos y los certificados en que se plasmasen. Dichas particularidades venían reguladas hasta el presente por el Real Decreto 1467/1982, de 28 de mayo, y la Orden de la Presidencia del Gobierno de 22 de septiembre de 1982, en los que constaban, respectivamente, los cuadros de incapacidad y modelos de certificados, que es preciso ajustar a la nueva normativa. Precisamente, aquellas disposiciones inauguraron un nuevo sistema respecto a la legislación anterior, constituida por la Orden del Ministerio de la Gobernación de 5 de febrero de 1969, consistente en practicar los reconocimientos de aptitud en Centros especializados destinados a tal menester, lo que la experiencia ha revelado fecundo, pues al practicarse tal reconocimiento por Centros específicos, apropiadamente dotados, ha resultado más auténtica. El presente Real Decreto, en la línea de garantizar al máximo la seriedad de los reconocimientos, intensifica el control de los Centros en que se efectúan para evitar, sobre todo, un distanciamiento de la realidad y veracidad en los reconocimientos. Ello implica más aún que exista fundamento para mantener el sistema tarifario que, necesariamente, debe ser asequible a la gran masa de ciudadanos que aspiran a obtener el permiso de conducción.

Por último, razones de seguridad vial aconsejan dar igual preponderancia y entrada junto a las deficiencias físicas a las psíquicas, pues es evidente la influencia de todos estos factores en la conducción.

Lo que pretende en síntesis el presente Real Decreto es, de un lado, una mejora en la calidad de los reconocimientos, propiciada por un mayor control de los Centros de reconocimiento, y, de otro, otorgar al Estado la competencia exclusiva para la expedición de los impresos en los que los Centros acreditarán la aptitud psicofísica del conductor.

En su virtud, a propuesta del Ministro del Interior, con informe favorable del Ministerio de Sanidad y Consumo, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 4 de diciembre de 1985,

DISPONGO:

Artículo 1.º Los informes sobre la aptitud a la que hacen referencia los artículos 265, II, b), y 269, II, del Código de la Circulación para la obtención o revisión de los permisos de conducción ordinarios, y artículo 272, I, d), para la obtención de la

licencia de conducción, así como para los demás casos en que se exija la prueba de aptitud física, psicofísica o psicológica en relación con tareas de conducción, sólo podrán ser emitidos por Centros oficiales o por los Centros sanitarios privados que se ajusten a lo dispuesto en el presente Real Decreto.

Art. 2.º La aptitud de los conductores, a que se refiere el artículo anterior, se establecerán por los órganos de la Dirección General de Tráfico que sean competentes para habilitar a aquellos conductores del oportuno permiso de conducción, sobre la base del informe emitido por los Centros de reconocimiento, complementado, en su caso, con las pruebas que se determinen o sean necesarias.

Art. 3.º La Dirección General de Tráfico solamente reconocerá como acreditados ante sus órganos, para informar sobre las aptitudes físicas, psicofísicas o psicológicas de los conductores de vehículos, a aquellos Centros sanitarios privados que, estando debidamente autorizados por la autoridad sanitaria correspondiente, reúnan los requisitos que sobre elementos personales, materiales y facultativos prevén el Real Decreto 1467/1982, de 23 de mayo, y la Orden de 22 de septiembre de 1982, queden inscritos en el Registro que a tal efecto llevará la Jefatura Central de Tráfico y cumplan las demás exigencias previstas en el presente Real Decreto.

Art. 4.º Los Centros de reconocimiento de los conductores realizarán en la persona de éstos las exploraciones necesarias para verificar, en la medida de lo posible, que los interesados objeto de la investigación no están afectados por ninguna de las enfermedades o deficiencias físicas o psicológicas de las previstas en los anexos 1 y 2 de este Real Decreto.

Art. 5.º El resultado de la exploración se consignará en un informe que se extenderá en un impreso de modelo oficial, determinado por la Dirección General de Tráfico y editado por la Administración o por el propio Centro que lo utilice, sin que su precio, que se entenderá incluido en las tarifas autorizadas, pueda ser en ningún caso superior al coste de su producción.

Dicho informe será entregado al interesado, a efectos de su presentación en la Jefatura Provincial de Tráfico de la provincia en la que se halle ubicado el Centro, en un plazo no superior a noventa días naturales, pasado el cual no surtirá efecto, así como tampoco en provincia distinta. Los reconocimientos con resultado negativo o interrumpidos por inactividad del interesado se comunicarán, además, por el Centro, inmediatamente, a la Jefatura Provincial de Tráfico.

Los informes serán firmados por el Director del Centro, que se hará responsable de los mismos, sin perjuicio de su obligación de conservar los dictámenes de los facultativos, médicos y psicólogos intervinientes en el reconocimiento.

Art. 6.º 6.1 Los informes emitidos con resultado positivo motivarán que el interesado sea considerado física y psicológicamente apto para la expedición de un permiso de conducción ordinario, salvo que existiese alguna causa que justificadamente fundamente la apreciación contraria, supuesto en el que la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente podrá ordenar cualquier medida complementaria que considere oportuna.

6.2 Los informes emitidos con resultado negativo podrán ser contrastados, en todo caso, a petición del interesado, bien a su costa, a través de un segundo reconocimiento en un Centro de reconocimiento distinto o bien directamente ante la autoridad sanitaria provincial, o ante la Jefatura Provincial de Tráfico para el caso de que las causas de denegación sean de orden psicológico, que podrá recabar, si lo estima necesario, la colaboración de las autoridades sanitarias o del Colegio Oficial de Psicólogos.

6.3 En caso de discrepancia entre informes de Centros distintos se estará a lo dispuesto en el artículo 5.º del Real Decreto 1467/1982, de 28 de mayo, reuniéndose, en su caso, la Comisión Central prevista en dicho artículo a petición de los servicios de la Jefatura Central de Tráfico, en los que recaerá la Secretaría de la misma. Dicha Comisión podrá recabar de las autoridades sanitarias centrales, autonómicas o provinciales, y de la Jefatura Central de Tráfico, colaboración para llegar a disponer de las instalaciones necesarias para realizar los reconocimientos, que podrá efectuar por sí misma o delegando en facultativos que se provean por dichas autoridades o por Colegios Oficiales Médicos o Psicólogos.

Siempre que se dirima una discrepancia se comunicará el resultado razonado del arbitraje al Centro o Centros interesados, que tomarán nota oportuna de ello en el expediente correspondiente.

Art. 7.º Los permisos de las clases B-2, C-1, C-2, D y E no se concederán con restricciones de circulación o adaptaciones en el vehículo. Las licencias de conducción podrán concederse con dichas restricciones o adaptaciones siempre que el aspirante realice análogas pruebas a las previstas para el permiso de la clase A-1, si bien utilizando para las mismas un ciclomotor adaptado a sus deficiencias.

Las adaptaciones previstas en el anexo 1 son de carácter orientativo y referidas a vehículos de segunda categoría, sin