

EL MODELO CONTABLE DEL IGIC Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA*

JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ

Profesor Titular de Universidad

JAVIER DE LEÓN LEDESMA

Profesor Asociado

Miembros del Grupo de Investigación de Contabilidad y Finanzas
del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El consumo o el valor añadido como criterio de identificación del presupuesto de hecho del IGIC: repercusiones en el ámbito contable.
- III. El modelo contable de los impuestos sobre el valor añadido en España: supeditación a los respectivos marcos reguladores tributarios.
- IV. Tratamiento contable del IGIC en el ciclo comercial.
 - A) Reglas básicas
 - B) Regla de prorrata
 1. Prorrata general
 2. Prorrata especial
- V. Tratamiento contable del IGIC en bienes de inmovilizado.
 - A) Regla de prorrata
 1. Importe a regularizar al final de cada período
 2. Transmisión de bienes de inmovilizado durante el período objeto de ajuste
 - B) Posesión *versus* propiedad plena
 1. Contrato de venta a plazos con reserva de dominio
 2. Contrato de arrendamiento-venta
 3. Contratos de arrendamiento operativo y financiero
 - C) Aportaciones no dinerarias a sociedades o comunidades de bienes
- VI. Contingencias fiscales y el principio de prudencia.
- VII. Conclusiones.

* Los autores agradecemos los comentarios y sugerencias realizadas por los Drs. D. Salvador Miranda Calderín y D. Luis Miguel Blasco Arias al primer borrador de este artículo.

Resumen del contenido:

En el presente artículo, los autores analizan, en primer lugar, la relación entre los ámbitos contable y tributario respecto de los hechos imponible que caracterizan el Impuesto General Indirecto (IGIC), tomando, como punto de partida, la independencia existente entre el Derecho contable y el Derecho tributario. En su desarrollo, prestan una especial atención a las reglas básicas que regulan la problemática de las operaciones del ciclo comercial y del inmovilizado, profundizando en los ajustes de regularización que se derivan de la regla de prorrata. Asimismo, aportan un análisis de supuestos particulares de entregas de inmovilizado, haciendo hincapié en los casos en los que la puesta a disposición no es coincidente temporalmente con la transmisión de la propiedad plena de los bienes entregados, así como la casuística que se deriva de las aportaciones no dinerarias a sociedades y comunidades de bienes. También, realizan un breve comentario de la influencia del principio de prudencia en el registro de las contingencias fiscales asociadas a este impuesto. Finalmente, exponen una síntesis de las conclusiones más relevantes, indicando que, en virtud del principio de neutralidad impositiva, el modelo contable del IGIC afecta, básicamente, a la estructura financiera de la empresa, aunque, también, puede incidir en el resultado del ejercicio por aplicación estricta de los principios contables.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) — como tributo que grava diversas operaciones de carácter oneroso, llevadas a cabo por empresarios y profesionales en el ejercicio, habitual u ocasional, de su actividad — desarrolla su operativa dentro de dos ámbitos claramente vinculados, si bien diferenciados, como son el derecho contable y el derecho tributario. En este sentido, iniciamos el presente artículo analizando hasta qué punto las normas de naturaleza contable están en coherencia con la concepción del régimen jurídico de los hechos imponible — el consumo o el valor añadido — y con el principio de neutralidad impositiva.

Esta reflexión doctrinal nos permite constatar la independencia conceptual del método contable en la captación de las diversas problemáticas del IGIC, en tanto que afectan a los activos, pasivos, gastos e ingresos, como elementos básicos que

conforman la realidad económico-financiera de la empresa. Además, nos permiten sustentar el modelo contable que, actualmente, regula la casuística del IGIC que, desde una perspectiva estrictamente técnica, hemos estructurado en cinco bloques principales con el siguiente contenido sintético:

- En primer lugar, profundizamos en las reglas básicas que regulan el IGIC en el ciclo comercial y en la adquisición de bienes de inmovilizado, prestando una especial atención a la operativa asociada a la regla de prorrata y, todo ello, con la obligada referencia a su normativa tributaria reguladora.
- En segundo lugar, analizamos aquellas operaciones de entregas de inmovilizado en las que la transmisión de la propiedad plena no es coincidente temporalmente con su puesta a disposición, originándose una inte-

resante problemática tanto desde el punto de vista del devengo del impuesto como en su tratamiento contable.

- En tercer lugar, abordamos la captación tributaria y contable de las aportaciones no dinerarias al capital de sociedades o al fondo de comunidades de bienes.
- En cuarto lugar, hacemos una mención a los riesgos previsibles y pérdidas eventuales que se puedan derivar del IGIC como influencia directa de la aplicación del principio de prudencia.

Finalmente, presentamos una síntesis de las principales conclusiones alcanzadas, intentando observar la influencia de los principios contables como fundamentos básicos del modelo contable que regula la operativa del IGIC.

II. EL CONSUMO O EL VALOR AÑADIDO COMO CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO DEL IGIC: REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO CONTABLE

La Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (LMAFREFC), en su artículo 4, dispone que las operaciones que tienen la facultad de

provocar el nacimiento de tributar por el Impuesto General Indirecto de Canarias (IGIC) son las entregas de bienes, las prestaciones de servicios — realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio habitual u ocasional de su actividad y con carácter oneroso — y las importaciones de bienes cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

Es habitual concebir que el mecanismo de aplicación del IGIC participa de la estructura de los impuestos sobre el valor añadido, produciéndose un traslado sucesivo del tributo hasta el consumidor, siendo este último el sujeto sobre el que recae finalmente el gravamen. Esta idea básica ha supuesto considerar el IGIC, al igual que el IVA, como impuesto sobre el consumo, sosteniéndose que el presupuesto de hecho de este tipo de impuestos se realiza o se verifica, surgiendo la obligación tributaria, en la operación de venta con el consumidor. Como nos señala Blasco¹, siguiendo la tesis de Berliri (1971), *"los pagos realizados al Estado en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios, entre empresarios y profesionales, no constituyen la solutio de la obligación tributaria, sino pagos a cuenta. Estos pagos a cuenta no suponen el cumplimiento de auténticas obligaciones de impuesto, pues no producen el enriquecimiento del Estado ni el consiguiente empobrecimiento del sujeto pasivo obligado al cumplimiento de la prestación impositiva. Este enriquecimiento sólo se produce en el momento en que se*

¹L.M. Blasco Arias, *Los hechos imposibles por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, Tesis doctoral (inérita), Departamento de Derecho Financiero, Derecho del Trabajo y Seguridad Social, Universidad de La Laguna, 2003, pág. 14.

realiza la operación al consumo y el bien o servicio sale fuera del ciclo productivo y distributivo". Lo interesante de esta postura es que las operaciones realizadas entre empresarios y profesionales no son auténticas obligaciones tributarias, sino pagos a cuenta de naturaleza accesoria a la obligación tributaria principal que nace cuando la operación llega al consumidor final. Este planteamiento ha sido matizado por otros autores, llevándoles a plantear "como presupuesto de nacimiento de la obligación que soporta el consumidor, toda una superestructura construida, bien sobre un conjunto de obligaciones a cuenta (accesorias de la obligación principal que está representada por la operación al consumo), o bien sobre un presupuesto de hecho de formación sucesiva que no termina de completarse hasta que se produzca la operación con el consumidor, operación que se erige así en el hecho que cierra todo el ciclo productivo de realización del presupuesto de la obligación de tributar por este impuesto. Pasando a ser accesorio de la obligación principal, que es la de consumo, todo el entramado de relaciones de ciclo de producción, distribución y venta de bienes y servicios"².

En nuestra opinión, estas tesis subyacen en el planteamiento contable, pues

desde este ámbito se persigue, en términos generales, cuantificar y registrar las relaciones de repercusión y deducción que se encadenan en el ciclo de producción, distribución y venta de bienes/prestación de servicios. Así, el modelo contable más estereotipado consiste, básicamente, en registrar los créditos y débitos que llevan aparejados las relaciones de repercusión y deducción, a los efectos de determinar el importe a liquidar o recuperar. En este sentido, se expresa el Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas (ICAC, 1992) cuando realiza la siguiente afirmación³: "El esquema de funcionamiento del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en síntesis, es muy similar al Impuesto sobre el Valor Añadido. Así pues, se produce el devengo de cuotas soportadas en las importaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios que reciban los sujetos pasivos, representando el denominado IGIC soportado, que si cumple una serie de condiciones exigidas por la normativa tendrá carácter deducible de las cuotas del citado Impuesto que se repercutan en las entregas o prestaciones de servicios, es decir el IGIC repercutido. La diferencia, para cada período de liquidación entre el IGIC repercutido y el IGIC soportado representa la cantidad a ingresar o a devolver por la Hacienda Pública".

²L.M. Blasco Arias, *Los hechos imposables por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, cit., págs. 784 y 785.

³En términos similares se expresa R. Rodríguez Díaz, *La Contabilidad del Impuesto General Indirecto Canario*, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y la Confederación Canaria de la Pequeña y Mediana Empresa, Las Palmas, 1997, pág. 139 cuando afirma: "si el IGIC soportado es inferior al repercutido, al terminar el subperíodo impositivo, se produce una diferencia negativa, es decir, un importe que hay que contabilizar en la cuenta "Hacienda Pública, acreedor por IGIC". Esto significa que hay que liquidar la referida diferencia a la Consejería de Economía y Hacienda [...] En cambio, si el importe del IGIC soportado es mayor que el repercutido significa que la cuenta "Hacienda Pública, IGIC soportado" ha arrojado un saldo superior al de la cuenta "Hacienda Pública, IGIC repercutido", cuya diferencia representa un importe a devolver o a compensar".

En esta configuración jurídica del impuesto, asumida por el ámbito contable, se presupone que la diferencia entre las cantidades soportadas y repercutidas no tienen la consideración de gasto o ingreso para el sujeto pasivo, pues el empobrecimiento a favor del Estado recae, exclusivamente, en el consumidor, por lo que las cantidades a ingresar, devolver o compensar sólo han de tener repercusión en la estructura financiera de la empresa, pero, en ningún caso, en su cuenta de resultados. Bajo el modelo que subyace en nuestro Derecho contable, sólo en el supuesto de que el sujeto pasivo sea o pueda ser equiparado a un consumidor — por ejemplo, cuando las cantidades de IGIC no sean deducibles —, podrá reflejar las cantidades soportadas como gasto o, en virtud del precio de adquisición, como mayor importe de la inversión⁴.

Ahora bien, Blasco⁵ mantiene una tesis jurídica diferente, pues "el fin del tributo no consiste en gravar la entrega, la

prestación o la importación, sino el valor añadido de cada una de ellas, que es un concepto distinto; siendo esta finalidad expresión del aspecto cuantitativo del presupuesto. Así, el tributo nace siempre que exista, en cada una de las operaciones materiales realizadas, valor añadido que gravar. Por lo que en el IGIC se puede identificar el hecho imponible del impuesto con el valor añadido que es lo que se quiere gravar y efectivamente se grava".

Sin perjuicio de las diferencias que persisten en la finalidad de los ámbitos contable y tributario, la asunción de esta tesis jurídica por el ámbito contable no ejercería cambios en la captación y representación del IGIC. Considerar que el valor añadido generado⁶ por el sujeto pasivo es lo que se quiere gravar y, efectivamente, se grava, no tiene como consecuencia que las cantidades a devolver o ingresar, por contraposición de las cantidades soportadas y repercutidas, deban afectar al resultado empresarial.

⁴La activación del IGIC soportado como mayor precio de adquisición en bienes de inmovilizado, también, se integrará en la cuenta de resultado en la medida en que se amorticen los activos depreciables o como menor plusvalía en el momento de su enajenación a terceros.

⁵L.M. Blasco Arias, *Los hechos imponibles por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, cit., págs. 788 y 789.

⁶La concepción y cuantificación del valor añadido por el ámbito tributario no es coincidente con la concepción contable. El modo de medir esta magnitud varía según el contexto en el que se aplique, esto es, el ámbito fiscal, macroeconómico o empresarial, incluso en el campo de la contabilidad de la empresa nos encontramos con diferentes nociones de la misma (J. L. Gallizo Larraz, *El valor añadido en la información contable de la empresa: análisis y aplicaciones*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991). Así, puede hablarse de un valor añadido bruto o neto — según se incluyan las dotaciones del ejercicio para amortizaciones del activo fijo —, valor añadido de las ventas o valor añadido de la producción global —según se obtenga la magnitud de la comparación de las ventas con los costes de las mismas, o bien se extraiga de una relación entre los bienes y servicios producidos (estén vendidos o almacenados) con los costes de la producción. Ahora bien, si se toma el Plan General de Contabilidad como norma básica de la normalización contable, el valor añadido puede quedar definido como "la diferencia entre el valor de la producción alcanzada en el período (vendida, almacenada e inmovilizada) y las adquisiciones externas relacionadas con ese volumen de actividad" (J. L. Gallizo Larraz, "El estado de valor añadido", incluido en Gallizo Larraz, J. L. (dirección y coordinación): *Los Estados Financieros Complementarios*, Pirámide, Madrid, 1993, pág. 374). Por tanto, nuestro derecho contable concibe el valor añadido de la producción por no computarse las amortizaciones y provisiones en el apartado de gastos de explotación. En cualquier caso, esta acepción difiere de la definición implícita en el presupuesto de hecho del IGIC.

El resultado empresarial recoge los diversos hechos o transacciones económicas que afectan a la riqueza del propietario, lo que no ocurre, en términos generales, en el tributo que estamos analizando⁷. Como hemos señalado, el IGIC repercutido es o será satisfecho por los clientes/deudores de la empresa, mientras que el IGIC soportado es o será satisfecho por la empresa a sus proveedores/acreedores. En el supuesto de que el IGIC repercutido sea superior al soportado, la cantidad neta a ingresar a la Administración Tributaria es o será satisfecha en última instancia por los clientes/deudores, lo que no supone un empobrecimiento del empresario, salvo que existan acontecimientos excepcionales como la insolvencia definitiva del cliente o existan cambios en la deducibilidad de las cantidades soportadas —aparición de la denominada regla de prorrata. Por el contrario, si el IGIC soportado es mayor que el repercutido, la empresa tiene derecho a recibir la diferencia neta de la Administración Tributaria, lo cual no supone un ingreso o enriquecimiento, habida cuenta de que dicho importe fue o será satisfecho a los proveedores/acreedores.

Como síntesis de lo señalado en este epígrafe, las normas operativas que regulan contablemente el IGIC son indiferentes a la concepción del régimen jurídico de los hechos imposables, sea el consumo o el valor añadido.

III. EL MODELO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA: SUPEDITACIÓN A LOS RESPECTIVOS MARCOS REGULADORES TRIBUTARIOS

La normativa reguladora básica del IGIC, desde un punto de vista tributario, se concentra en la LMAFREFC, así como en el correspondiente Reglamento — compendio surgido a partir del Real Decreto 1473/1992, de 4 de diciembre (BOE de 7 a 11 de diciembre), el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) y el Real Decreto 1160/2001, de 26 de octubre (BOE de 9 de noviembre), por los que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias⁸.

Con relación al ámbito contable, se regula, básicamente, a través del vigente Plan General de Contabilidad de 1990 y de las Resoluciones del ICAC que lo completan y amplían, concretamente, la de fecha 16 de diciembre de 1992, por la que se desarrollan los criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del IGIC y la promulgada el 20 de enero de 1997, vinculada al desarrollo del tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA y del IGIC.

En virtud de este marco normativo básico, la forma de contabilizar el IGIC

⁷ La doctrina contable actual parece haber asumido este planteamiento en el impuesto sobre sociedades, desarrollando una compleja técnica contable para determinar el gasto devengado por este impuesto.

⁸ Este último, creado a partir de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (art. 11), sustituye al suprimido Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias.

debe realizarse en los mismos términos que los contenidos en el Plan General de Contabilidad para el Impuesto sobre el Valor Añadido, no existiendo más diferencias que las que se derivan de las especialidades de sus respectivas normas tributarias. Los procesos de valoración y representación contable de estos impuestos están indisolublemente unidos a sus marcos reguladores y, dado que comparten un mismo presupuesto de hecho, no dan lugar a diferencias sustantivas en su tratamiento contable. En todo caso, es lógico que se utilicen cuentas específicas que permitan diferenciar, claramente, el IVA y el IGIC, aunque incluso esta diferencia es más aparente que real, pues el cuadro de cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad no es obligatorio, ni tampoco lo son las definiciones y relaciones contables⁹.

Aunque desde un punto de vista contable no se denotan divergencias notables entre IGIC e IVA, concretándose, en todo caso, en la variación que experimenta el título de las cuentas a emplear, fiscalmente sí que existen diferencias, destacando como más significativas las siguientes:

- a) El IGIC no grava el autoconsumo¹⁰. A título ilustrativo, por su importancia en el tejido empresarial canario, hay que destacar las actuaciones llevadas a cabo por las empresas en concepto de trabajos realizados para el inmovilizado y, todo ello, con la finalidad de proceder a su utilización como bienes de inversión en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- b) Existen dos supuestos de exención, contemplados por la normativa del IGIC, adicionales a los establecidos en la regulación del IVA, como son:
 - Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 25.000 euros, tal y como establece el artículo 10.1.28 de la Ley 20/1991, considerando la modificación que introduce la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (art. 8.4). Este límite es obje-

⁹“Igual que el IVA, el IGIC se caracteriza por su neutralidad económica, lo que condiciona que su registro contable se realice de forma que se consiga una información adecuada en las cuentas anuales, que represente la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de las empresas, libre de cualquier interferencia de tipo fiscal” (Preámbulo de la Resolución de 16 de diciembre de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -ICAC-, por la que se desarrollan los criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del IGIC).

¹⁰En los artículos 9 y 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se definen los autoconsumos de bienes y servicios como operaciones asimiladas a la entrega de bienes y prestaciones de servicios, respectivamente. La inclusión de esta figura en el IVA pretende evitar que queden sin gravamen operaciones que suponen una utilización gratuita o una cesión de bienes sin contraprestación. Entre los diferentes supuestos de autoconsumo que contempla la Ley pueden destacarse: la transmisión o utilización de bienes y derechos de la empresa al patrimonio personal o al consumo privado del sujeto pasivo y la transmisión o prestación de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo.

to de revisión cada año por la variación del índice de precios al consumo¹¹.

- Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas, aunque la exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial (art. 10.1.27) Ley 20/1991).

- c) Los sujetos pasivos que realicen adquisiciones a comerciantes minoristas exentos podrán deducir el IGIC que se encuentre implícito en la contraprestación de tales operaciones (art. 29.3 Ley 20/1991). La determinación de dicha cuota implícita se realiza aplicando al importe de la contraprestación el coeficiente que se representa a continuación (art. 60.3 del Reglamento):

$$k = \frac{0,7 t}{100}$$

siendo "t" el tipo impositivo que se aplicaría a la entrega, en el supuesto de que no estuviera exenta, y "k" el coeficiente a aplicar.

A título ilustrativo, es el caso de una empresa que compra, a crédito, mercancías valoradas en 200,00 euros a un minorista exento. El IGIC, implícito en la operación y deducible parcialmente, es del 5 por

100, por lo que "k" toma el valor 0,035, siendo, de esta manera, el IGIC soportado deducible a contabilizar como tal, de 7,00 euros.

- d) Los tipos de gravamen fijados para el IGIC o los que se establezcan en el futuro serán, en todo caso, inferiores respecto de los propios de la imposición indirecta vigente en el resto del territorio nacional (Preámbulo de la Ley 20/1991). Además, el IGIC presenta la particularidad de la existencia de un tipo cero aplicable a la captación, producción y distribución de agua, a medicamentos, a productos alimenticios básicos, a libros, periódicos y revistas, a viviendas de protección oficial y bienes similares, además de a los productos contenidos en el Anexo VI de la Ley 20/1991. Así, es posible recuperar las cuotas que se han soportado sin recurrir al encarecimiento de los bienes entregados o de los servicios prestados, como sucedería en el supuesto de que tales actividades hubiesen sido declaradas exentas.

IV. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IGIC EN EL CICLO COMERCIAL

Puesta de manifiesto la supeditación del modelo contable del IGIC a los diferentes elementos tributarios que permitan

¹¹ Este límite, actualizado en función de la variación del índice de precios al consumo experimentada en el año 2003 en Canarias, ha quedado fijado con carácter definitivo en 25.475 euros. En consecuencia, quedarán exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el 2004 por los sujetos pasivos del IGIC personas físicas, cuyo volumen de operaciones realizadas en el 2003 no hubiera excedido de 25.475 euros.

concretar el devengo y cuantificación del impuesto, seguidamente, se analizan las reglas básicas del tratamiento contable del IGIC en las entregas de bienes de circulante, así como las razones que conllevan la necesidad de realizar ajustes en este tipo de entregas.

A) REGLAS BÁSICAS

El artículo 6.1 de la LMAFREF recoge, en los siguientes términos, el concepto general de entrega de bienes como aspecto material del hecho imponible: "*se entiende por entrega de bienes la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales*". No cabe duda de que pueden existir diferentes interpretaciones sobre el literal de este artículo, por lo que conviene delimitar, adecuadamente, su contenido y alcance. Desde la doctrina jurídica puede entender por entrega de bienes "*toda transmisión del dominio, o de su más concreta facultad de disposición, o de la posesión civil (con apariencia de dueño) con facultades dispositivas, aun limitadas, sobre bienes corporales que estén dentro del comercio o sean susceptibles de apropiación, puesto a disposición en territorio canario o fijados a él y cuya transmisión onerosa se*

inserte en una actividad habitual que sea lícita"¹².

En la mayoría de las ocasiones, la propiedad se transmite a través de un contrato de compraventa mercantil, considerándose devengado, el impuesto, cuando los bienes quedan a disposición del adquirente, con independencia del momento en el que éste realice su contraprestación financiera. Ahora bien, partiendo de la definición amplia de entrega de bienes, existe un número importante de supuestos particulares diferentes a la compraventa en los que, también, se transmite la facultad de disposición¹³, exigiéndose, lógicamente, que las operaciones gocen de onerosidad y se realicen por empresarios y profesionales en el ámbito territorial de Canarias.

Por tanto, desde la técnica tributaria, es preciso concretar, en cada supuesto, los diferentes atributos jurídicos que la caracterizan (entrega de bienes, onerosidad de las operaciones, aplicación en el ámbito territorial canario, realización por empresarios o profesionales), a los efectos de observar si el hecho imponible ha acontecido para, se-

¹²L.M. Blasco Arias, *Los hechos imponibles por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, cit., págs. 139 y 140.

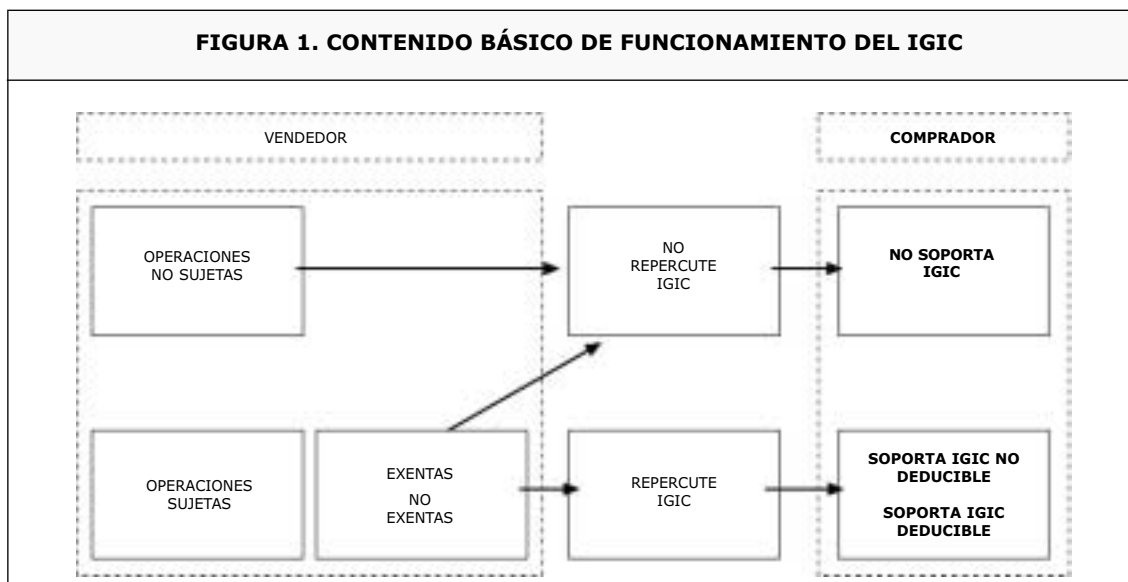
¹³En L.M. Blasco Arias, *Los hechos imponibles por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, cit., puede realizarse un estudio profundo sobre los siguientes supuestos particulares de entrega de bienes: suministro de productos informáticos normalizados; transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos; transmisión del poder de disposición sobre mercancías mediante la cesión de títulos representativos de las mismas; ejecuciones de obra; aportaciones no dinerarias a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas; transmisión de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional; la cesión de bienes en arrendamiento-venta o venta a plazos con reserva de dominio y asimilados; ventas y compras a comisión; el comercio electrónico.

guidamente, delimitar sus aspectos cuantitativos y el correspondiente devengo del impuesto.

Desde la perspectiva contable, ha de reconocerse el devengo del impuesto, en tanto que puede representar débitos o créditos, cuando esté garantizada su seguridad jurídica, con independencia de que deba someter su tratamiento a los diversos principios contables. En el modelo contable vigente en España, las transacciones o hechos económicos se registran atendiendo a un grupo de principios contables, dando lugar a diferentes elementos contables — activos, pasivos, gastos e ingresos — cuya captación, no siempre, aunque sí con frecuencia, es coincidente con el momento y forma en la que se produce la transmisión de dominio o la facultad de disposición. Cabe la posibilidad, por tanto, de que el impuesto se haya devengado

desde una interpretación estricta del marco regulador tributario y, sin embargo, la operación de entrega de bienes haya sido registrada, contablemente, con anterioridad o posterioridad a dicho momento por aplicación de los principios contables. En otras palabras, el IGIC soportado puede registrarse en el mismo apunte contable que la operación que lo origina, al coincidir el reconocimiento con su puesta a disposición, si bien cabe la posibilidad de que no sea así ¹⁴.

Por otra parte, en el instante en que se produce el devengo del IGIC soportado por el sujeto pasivo, consecuencia de la compra de bienes de circulante, debe considerarse, previo a su reconocimiento contable, si dicho tributo es deducible (total o parcialmente) o no, siguiendo, para ello, las directrices expuestas en la figura 1.



Fuente: elaboración propia

¹⁴La concepción tradicional del Derecho contable ha venido sustentando el registro contable de los activos, cuando la empresa posee la propiedad en todas manifestaciones, y no atendiendo al dominio o facultad de disposición de tales activos (derecho de usar, disfrutar, poseer, disponer o vindicar). No obstante, la doctrina contable actual parece estar superando esta concepción restringida, al considerar que los activos deben registrarse cuando la empresa tiene control sobre los beneficios futuros, con independencia de que se posea la propiedad plena.

En este sentido, en el momento del devengo del Impuesto, como señala el Reglamento en sus artículos 60 y 61, se pueden plantear cuatro situaciones diferentes:

- a) **Que el IGIC soportado no sea deducible.** Si el IGIC soportado en una adquisición de un bien o servicio no es deducible, su importe se considerará como mayor valor de la compra o servicio, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración del impuesto, recogida en la Resolución del ICAC, de 16 de diciembre de 1992.
- b) **Que el IGIC soportado sea deducible en su totalidad.** El reconocimiento contable del impuesto soportado, considerado deducible, se realizará mediante su registro en la cuenta de IGIC soportado, habilitada al efecto. Las alteraciones de valor que se produzcan con posterioridad a la compra (sean por descuentos, devoluciones, así como las derivadas de la problemática de envases y embalajes a devolver a proveedores) se abonarán o cargarán, según proceda, a dicha cuenta.
- c) **Que el IGIC soportado sea deducible parcialmente.** Si el impuesto soportado por el sujeto pasivo sólo es deducible parcialmente, estare-

mos ante la necesidad perentoria de calcular lo que la legislación denomina regla de prorata.

- d) **Que en la contraprestación se considere que el IGIC soportado está incluido.** Esta situación se corresponde con las adquisiciones efectuadas a comerciantes minoristas.

Como puede observarse, el tratamiento contable resulta sencillo en los supuestos a) y b), adquiriendo mayor grado de complejidad cuando el IGIC soportado se considera implícito o, principalmente, cuando es deducible parcialmente, siendo este último caso objeto de nuestra atención en el siguiente epígrafe. Una vez se ha realizado una correcta identificación de los diferentes elementos que dan lugar al devengo del impuesto, habrá que dejar constancia contable de los débitos — IGIC soportado — en el supuesto de que el tributo sea deducible; en caso contrario, será mayor el importe del gasto o servicio en virtud del precio de adquisición.

En los Cuadros 1 y 2, se representan los diferentes acontecimientos relacionados con operaciones interiores de bienes de circulante, desde la perspectiva de la empresa que adquiere o entrega los respectivos bienes.

Cuadro1. Adquisición de bienes de circulante por la empresa		
	Consideración tributaria y contable	Representación contable
Compra de bienes de circulante	<p>El IGIC se devenga en el momento de la entrega efectiva de los bienes de circulante, con independencia de que la compra se realice al contado o a crédito.</p> <p>La cifra de compras ha de incluir los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, salvo que el IGIC soportado sea deducible.</p>	<p>Compras de mercaderías (1) H.P., IGIC soportado (2)</p> <p>a Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>(1) Incorpora el IGIC no deducible (2) Refleja el IGIC deducible</p>
Descuento en factura	<p>Los descuentos concedidos previa o simultáneamente al momento de entrega de los bienes no forman parte de la base imponible.</p> <p>Los descuentos incluidos en factura constituyen un menor importe de la compra, salvo cuando se trate de descuento sobre compras por pronto pago.</p>	<p>Compras de mercaderías (2) H.P., IGIC soportado (1)</p> <p>a Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>a Descuento sobre compras por pronto pago</p> <p>(1) Refleja el IGIC deducible (2) Neto de descuentos en factura</p>
Devolución de compras	<p>Las devoluciones de compras implican una corrección en el IGIC soportado, teniendo en consideración la base imponible de la operación originaria.</p> <p>Las devoluciones de compras se reflejan en cuenta separada por el valor de compra de la operación originaria.</p>	<p>Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>a Devolución de compras y operaciones similares</p> <p>a H.P., IGIC soportado</p>
Descuento fuera de factura y con posterioridad a la entrega de bienes	<p>Los descuentos fuera de factura y con posterioridad a la entrega de bienes implican una corrección en el IGIC soportado, teniendo en consideración la base imponible de la operación originaria.</p> <p>Tales descuentos se reflejan en cuenta separada por el valor de compra de la operación originaria.</p>	<p>Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>a Rappels sobre compras y operaciones similares</p> <p>a H.P., IGIC soportado</p>
Envases y embalajes en la entrega de bienes	<p>Los envases y embalajes recuperables se computan como mayor base imponible en el momento de su recepción, debiéndose reducir, en su caso, en el momento de su devolución.</p> <p>Contablemente se reflejan en cuenta separada.</p>	<p>Momento de la recepción</p> <p>Compras de mercaderías Envases y embalajes a devolver a proveedores H.P., IGIC soportado</p> <p>a Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>Momento de la devolución</p> <p>Tesorería/Cuentas de deuda comercial</p> <p>a Envases y embalajes a devolver a proveedores</p> <p>a H.P., IGIC soportado</p> <p>No se produce la devolución</p> <p>Compras de envases y embalajes</p> <p>a Envases y embalajes a devolver a proveedores</p>
Anticipos de compras	<p>Los anticipos de compras implican entregas, normalmente en efectivo, a cuenta de suministros futuros, contabilizándose el IGIC en el momento en que se efectúe el pago anticipado.</p>	<p>Anticipos de compras H.P., IGIC soportado</p> <p>a Tesorería</p>

Fuente: elaboración propia

Cuadro2. Entrega de bienes de circulante a la empresa		
	Consideración tributaria y contable	Representación contable
Venta de bienes de circulante	<p>El IGIC se devenga en el momento de la entrega efectiva de los bienes de circulante, con independencia de que la venta se realice al contado o a crédito.</p> <p>La cifra de ventas se contabiliza sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones (salvo en el caso de los comerciantes minoristas).</p>	<p>Tesorería/Cuentas de crédito comercial</p> <ul style="list-style-type: none"> a Ventas de mercaderías a H.P., IGIC repercutido
Descuento en factura	<p>Los descuentos concedidos previa o simultáneamente al momento de entrega de los bienes no forman parte de la base imponible.</p> <p>Los descuentos incluidos en factura constituyen un menor importe de la venta, salvo cuando se trate de descuento sobre ventas por pronto pago.</p>	<p>Tesorería/Cuentas de crédito comercial</p> <p>Descuento sobre ventas por pronto pago</p> <ul style="list-style-type: none"> a Ventas de mercaderías (*) a H.P., IGIC repercutido <p>(*) Neto de descuentos en factura</p>
Devolución de ventas	<p>Las devoluciones en la entrega de bienes implican una corrección en el IGIC repercutido, teniendo en consideración la base imponible de la operación originaria.</p> <p>Las devoluciones de ventas se reflejan en cuenta separada por el valor de venta de la operación originaria.</p>	<p>Devolución de ventas y operaciones similares</p> <p>H.P., IGIC repercutido</p> <ul style="list-style-type: none"> a Tesorería/Cuentas de crédito comercial
Descuento fuera de factura y con posterioridad a la entrega de bienes	<p>Los descuentos fuera de factura y con posterioridad a la entrega de bienes implican una corrección en el IGIC repercutido, teniendo en consideración la base imponible de la operación originaria.</p> <p>Tales descuentos se reflejan en cuenta separada por el valor de venta de la operación originaria.</p>	<p>Rappels sobre ventas y operaciones similares</p> <p>H.P., IGIC repercutido</p> <ul style="list-style-type: none"> a Tesorería/Cuentas de crédito comercial
Envases y embalajes en la entrega de bienes	<p>Los envases y embalajes recuperables se computan como mayor base imponible en el momento de su entrega, debiéndose reducir, en su caso, en el momento de su devolución.</p> <p>Contablemente se reflejan en cuenta separada.</p>	<p>Momento de la recepción</p> <p>Tesorería/Cuentas de crédito comercial</p> <ul style="list-style-type: none"> a Ventas de mercaderías a Envases y embalajes a devolver por clientes a H.P., IGIC repercutido <p>Momento de la devolución</p> <p>Envases y embalajes a devolver por clientes</p> <p>H.P., IGIC repercutido</p> <ul style="list-style-type: none"> a Tesorería/Cuentas de crédito comercial <p>No se produce la devolución</p> <p>Envases y embalajes a devolver por clientes</p> <ul style="list-style-type: none"> a Venta de envases y embalajes
Anticipos recibos	<p>Los anticipos recibidos implican entregas, normalmente en efectivo, a cuenta de suministros futuros, contabilizándose el IGIC en el momento en que se efectúe el cobro anticipado.</p>	<p>Tesorería</p> <ul style="list-style-type: none"> a Anticipos recibidos H.P., IGIC repercutido

Fuente: elaboración propia

El reconocimiento contable del devengo del IGIC, en las prestaciones de servicios, presenta características similares al tratamiento de las entregas de bienes de circulante, si bien con ciertos matices, destacando, en este último apartado, el supuesto de inversión del sujeto pasivo. Esta problemática de especial interés surge como consecuencia de la prestación de determinados servicios por parte de no residentes a sujetos pasivos radicados en Canarias y que, bajo la normativa del

IGIC, se consideran prestados en el Archipiélago.

Cuando se origina un acontecimiento de estas características, en el momento en que se entiendan prestados los servicios, la empresa radicada en Canarias deberá autorrepercutirse el IGIC correspondiente, empleando, a tal fin, una cuenta transitoria denominada IGIC a soportar, como se refleja en el siguiente apunte contable:

Gasto por prestación del servicio (1)	a Tesorería/ Cuenta de deuda por prestación de servicios
H.P., IGIC a soportar (2)	a H.P., IGIC repercutido (2)

(1) Gasto facturado por el no residente que presta el servicio.

(2) IGIC soportado deducible autorrepercutido.

La cuota soportada podrá ser deducida por el sujeto pasivo una vez sea liquidado el impuesto al final del período impositivo y satisfecha la correspondiente deuda tributaria. A consecuencia de ello, habrá que trasladar su deducibilidad al si-

guiente período liquidatorio, surgiendo una discrepancia temporal entre este instante y el momento en que se autorrepercuta el IGIC soportado, de ahí la importancia de emplear la cuenta de carácter transitorio.

H.P., IGIC soportado	a H.P., IGIC a soportar
----------------------	-------------------------

Además del supuesto de inversión del sujeto pasivo, cabe preguntarse, en lo referente a los servicios de hostelería y restauración prestados a una determinada empresa, si el IGIC soportado por los gastos de esta naturaleza se puede considerar como totalmente deducible. La respuesta a esta cuestión es sencilla, desde un punto de vista cualitativo: no todo el IGIC puede ser deducido del repercutido ya que sólo podrá serlo aquella parte que se entienda como realmente vinculada al desarrollo de la actividad

de la empresa; el resto del IGIC soportado, al igual que el propio gasto de hostelería y restauración devengado, será contabilizado como gasto, adquiriendo, por otra parte, la condición de diferencia permanente en el Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, desde un punto de vista cuantitativo, el ejercicio de determinar qué parte se considera deducible y qué parte no, dependerá de un conjunto de variables entre las que cabe destacar su encaje en las actividades que conforman el objeto social de la empresa.

En lo concerniente a las importaciones de bienes hay que destacar, como señala el artículo 41 del Reglamento, que el devengo del impuesto se produce cuando sea solicitada la operación, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable, o bien cuando se produzca la entrada efectiva en el territorio del Archipiélago. La base imponible en estas operaciones, siguiendo lo dispuesto en la Ley (art. 25), se obtendrá adicionando al valor en aduana, los tributos considerados como no exentos, así como el global de gastos complementarios, originados desde su entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dicho territorio. En lo concerniente a las distintas posibilidades de contabilización del impuesto (deducible, no deducible y parcialmente deducible), hay que resaltar que son similares a las comentadas anteriormente, para el supuesto de compras de mercancías en el mercado interior; la excepción más destacada se encuentra en aquellas importaciones realizadas por comerciantes minoristas.

Finalmente, en lo relativo a las exportaciones de bienes de circulante, hay que resaltar que, a efectos del IGIC, son operaciones exentas, con un tratamiento contable similar al de las ventas de igual naturaleza, si bien presenta, como característica más destacada, la posibilidad, a diferencia de las ventas exentas propiamente dichas, de ejercer el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto que se soportó en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para producir y comercializar los bienes exportados.

B) REGLA DE PRORRATA

Cuando, en una misma actividad, una empresa realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen derecho a deducción (sujetas y no exentas) y otras que no lo originen (totalmente exentas), la consecuencia inmediata es que sólo una proporción del IGIC soportado en las compras de bienes y servicios será deducible, lo que conllevará su reconocimiento contable en la correspondiente cuenta de IGIC soportado. La fracción restante no deducible se considerará como un mayor precio de adquisición de los bienes y servicios sobre los que recaiga, en base a lo estipulado por la Resolución del ICAC, de diciembre de 1992.

Dicha proporción deducible se determina a través de la denominada regla de prorrata (art. 67 del Reglamento), la cual presenta dos modalidades:

- a) Prorrata general (art. 69).
- b) Prorrata especial (art. 71).

Cuando haya de aplicarse la regla de prorrata, habrá que delimitar la parte de la cuota considerada deducible, así como no deducible, empleando, a tal fin, el correspondiente coeficiente de prorrata.

1. Prorrata general

Como indica Rodríguez¹⁵, la misma "será de aplicación a las cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de bienes, y en los servicios prestados que correspondan a

¹⁵ R. Rodríguez Díaz, *La Contabilidad del Impuesto General Indirecto Canario*, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y la Confederación Canaria de la Pequeña y Mediana Empresa, Las Palmas, 1997, pág. 50.

operaciones que originen el derecho a deducir así como a aquellas otras que se refieran a operaciones que no lo originen, en el supuesto caso de que el sujeto pasivo realice conjuntamente ambos tipos de operaciones”.

Se obtiene, multiplicando por 100, el resultante de una fracción en la que figuran, en el numerador, el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen derecho a la deducción para el año que corresponda (Id), y, en el denominador, el volumen total de entregas de bienes y prestaciones de servicios del ejercicio (It).

$$P = \frac{I d}{I t} 100$$

La prorrata general se divide a lo largo del período impositivo en:

- a) prorrata provisional (PP), que se calcula con las cifras correspondientes al ejercicio anterior y se aplica a las adquisiciones realizadas durante el ejercicio actual y,
- b) prorrata definitiva (PD), la cual se obtiene al final del ejercicio, en función de las operaciones realizadas a lo largo del mismo.

Las diferencias que se produzcan entre ambas prorratas serán objeto de regu-

larización en la última declaración del ejercicio, mediante el correspondiente ajuste.

A título ilustrativo, supóngase el caso de una empresa que obtiene, durante el año 20X2, unas ventas totales de 10.000,00 euros, de las que 6.000,00 euros están sujetas y no exentas (dan derecho a deducir el IGIC soportado) y las 4.000 restantes exentas. En el primer trimestre de 20X3, realiza, entre otras, una compra de mercaderías a crédito por valor de 500,00 euros, siendo el IGIC soportado del 5 por 100.

A partir de la información procedente del año 20X2, se determina la prorrata provisional aplicable a todas las adquisiciones de bienes y servicios del ejercicio 20X3:

$$PP = \frac{6.000,00}{10.000,00} 100 = 60\%$$

En este sentido, el IGIC no deducible, vinculado a la operación efectuada, será:

- IGIC soportado: 500,00 x 0,05 = 25,00
- IGIC soportado deducible: 25,00 x 0,60 = 15,00
- IGIC soportado no deducible: 25,00 x 0,40 = 10,00

De esta manera, la empresa ha de contabilizar en el primer trimestre de 20X3:

Compras de mercaderías (1)

H.P., IGIC soportado (2)

a Proveedores (3)

(1) Precio de adquisición de las mercaderías, es decir, valor de compra más gastos inherentes a la misma (en este caso, impuestos no deducibles) (510,00 euros).

(2) IGIC soportado deducible (15,00 euros).

(3) Deuda con proveedores (525,00 euros).

Con ello, al cierre del ejercicio 20X3, se ha de proceder al cálculo de la prorrata definitiva (PD) con los importes de las operaciones realizadas durante el mismo.

De esta manera, mediante la expresión:

$$R = (PD - PP) \text{ IGIC}_s$$

se obtiene la cuantía del IGIC soportado a regularizar (R), pudiendo surgir tres posibilidades:

- Que el porcentaje definitivo sea superior al provisional.
- Que el porcentaje definitivo sea igual al provisional.
- Que el porcentaje definitivo sea inferior al provisional.

En este sentido, si la cifra resultante es positiva, supondrá un mayor derecho a deducción, recogiendo la ganancia experimentada en la cuenta correspondiente de ajustes positivos en IGIC de circulante, mediante el apunte:

IGIC, soportado	a Ajustes positivos en IGIC de Circulante
-----------------	-------------------------------------------

Si es negativa, el derecho a deducir disminuirá, contabilizándose la pérdida su-

frida en la cuenta de ajustes negativos en IGIC de circulante, a través del asiento:

Ajustes negativos en IGIC de Circulante	a IGIC, soportado
-----------------------------------------	-------------------

Téngase presente que la Resolución del ICAC, de 16 de diciembre de 1992, trata de impedir¹⁶ que las valoraciones realizadas en el momento de la adquisición de los bienes y servicios se vean alteradas al modificarse el grado de deducibilidad del IGIC soportado, debido a diferencias entre la prorrata definitiva y la provisional al cierre del ejercicio, o bien por el cambio de destino de los elementos afectados, al pasarlos de una actividad que supone deducción del impuesto a otra que no genera tal derecho, o viceversa. Por ello, las variaciones, positivas o negativas, que se hubiesen producido se reflejarán en las cuentas de ajuste en la imposición indirecta.

2. Prorrata especial

Como excepción a la prorrata general, existe la posibilidad de aplicar una prorrata especial, en los siguientes supuestos:

- Voluntariamente, como opción del sujeto pasivo ejercitada mediante escrito presentado en la Administración Tributaria y bajo su autorización.
- Obligatoria, cuando, por aplicación de la prorrata general, el importe total de las cuotas deducibles

¹⁶Dicho impedimento tiene como objetivo dejar constancia informativa de la variación entre la prorrata definitiva y la provisional, además de facilitar el seguimiento contable de una ingente cantidad de operaciones de circulante.

en un año natural exceda, en un 20%, del que resultaría de aplicar la prorrata especial, o bien, cuando el sujeto pasivo realice simultáneamente actividades económicas distintas, por razón de su objeto y así lo considere el órgano tributario.

El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas, tal y como establece la Ley 20/1991 en su artículo 39: a) las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados, exclusivamente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente; b) las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados, exclusivamente, en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción y c) las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados, sólo en parte, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general regulado en esta ley.

En determinadas circunstancias, puede suceder que algunos bienes, adquiridos con un fin determinado, cambien de destino, pasando de una actividad que origina derecho a deducir a otra en la que no existe tal derecho, o viceversa, produciéndose una alteración en la deducibilidad del IGIC soportado. La norma de valoración del IGIC señala, explícitamente,

que, en tales casos, no es posible modificar el precio de adquisición de los elementos afectados, solventándose tal problema a través de las cuentas de ajuste en la imposición indirecta ya citadas anteriormente. Los cargos o abonos a tales cuentas se realizarán en el momento en que el bien cambie de afectación, no esperando al final del ejercicio para registrar el hecho.

V. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IGIC EN BIENES DE INMOVILIZADO

El reconocimiento contable del devengo del IGIC en las entregas de elementos de inmovilizado posee, en la mayoría de las problemáticas asociadas a los bienes de esta naturaleza, iguales características respecto de lo contenido en apartados anteriores para el caso de los elementos de circulante, exceptuando los ajustes a realizar al cierre del ejercicio consecuencia de la regla de prorrata; de ahí que, seguidamente, nos centremos en el estudio de dicho proceso de regularización.

Por otra parte, hemos considerado interesante hacer mención especial a situaciones singulares que la norma somete a tributación y que tienen, como punto en común, la posesión de bienes de inmovilizado, con la particularidad de que la transmisión de la propiedad plena no es coincidente, temporalmente, con su puesta en disposición. También adquiere interés, dada su frecuencia en la vida ordinaria de muchas empresas canarias, la captación tributaria y contable de las

aportaciones no dinerarias al capital social o fondo de sociedades o comunidades de bienes, respectivamente.

A) REGLA DE PRORRATA

Cuando una empresa desarrolla una actividad sujeta a regla de prorrata, en los términos establecidos en el epígrafe 4.2, no sólo va a ser objeto de regularización el IGIC soportado por la recepción de bienes de circulante o por la prestación de servicios, sino también aquél que tenga su origen en el conjunto de bienes de inmovilizado que, aplicados a dicha actividad, han sido adquiridos a lo largo del ejercicio económico, — ya se trate de activos que pasan a integrar el patrimonio de la empresa a través de una operación de compraventa o arrendamiento financiero, entre otros contrato.

Por tanto, existirán activos fijos vinculados a actividades que generen ventas o prestaciones de servicios totalmente exentas y/o sujetas y no exentas, siendo necesario aplicar la regla de prorrata. Además, deberá considerarse que el importe de la regularización se obtiene de forma distinta, según se trate de una cantidad a regularizar al final de cada período impositivo o de una transmisión de bienes de inmovilizado durante el período objeto de ajuste.

Como se observa a continuación, si bien la casuística que recoge la normativa sobre regularización de los bienes de esta naturaleza se caracteriza por su complejidad, con el criterio contable a aplicar no sucede lo mismo.

1. Importe a regularizar al final de cada período

Como establece el Reglamento del IGIC, concretamente su artículo 72, si se está aplicando la regla de prorrata, el tributo soportado en la adquisición de bienes de inmovilizado va a ser objeto de regularización no sólo al final del ejercicio consecuencia de la determinación de la prorrata definitiva, tal y como sucede con los bienes de circulante, sino también durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que se inicie la utilización efectiva o su entrada en funcionamiento, salvo en el supuesto particular de terrenos o edificaciones donde se establece un plazo adicional de nueve años.

El hecho de trasladar a períodos posteriores las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de esta naturaleza responde a un ejercicio de seguimiento y control por parte de la Administración Tributaria sobre las posibles variaciones que se produzcan en las circunstancias inicialmente asociadas a cada activo fijo, en términos de vinculación con operaciones con o sin derecho a deducción, logrando, con ello, consolidar la aplicación efectiva del principio de neutralidad impositiva.

El proceso a seguir para delimitar el importe a regularizar, si procediese, es el siguiente:

1. Al final de cada año natural, se compara la prorrata definitiva correspondiente al mismo - PD_(s) - con la prorrata definitiva del año en que se efectuó la compra del inmovilizado - PD₍₀₎. Si de la comparación, se pone

de manifiesto una diferencia superior a diez puntos porcentuales, en un sentido u otro, esto es:

$$|PD(s) - PD(0)| > 10\%$$

se ha de practicar la oportuna regularización y, todo ello, con independencia de que PD(0) sea 100 % (todo el impuesto fue deducido en el momento cero) ó 0 (no existía derecho a deducir en ese momento). Si no se cumpliera tal restricción, no procederá la regularización.

2. Se calcula el importe a regularizar (RG) mediante la siguiente expresión, que se deriva de lo establecido en el artículo 74 del Reglamento:

$$RG = \frac{(PD(s) - PD(0)) IGICs}{1+N}$$

siendo "N" el número de años del período de regularización, cuatro o nueve, según proceda.

Con la finalidad de posibilitar una lectura más sencilla, podríamos plantear la fórmula en los siguientes términos:

$$RG = \frac{(PD(s) IGICs) - (PD(0) IGICs)}{1+N} = \frac{\text{IGIC soportado deducido en año de adquisición} - \text{IGIC soportado deducido en año natural de regularización}}{5 \text{ ó } 10}$$

Como se puede observar, todos sus componentes toman valores fijos, salvo, lógicamente, la prorrata definitiva correspondiente al ejercicio a regularizar, PD(s).

3. Si el importe obtenido es positivo, supondrá un mayor derecho a deducción, recogiendo la ganancia producida en la cuenta correspondiente a los ajustes positivos en IGIC de inversiones:

IGIC soportado	a Ajustes positivos en IGIC de Inversiones
----------------	--------------------------------------------

y, si es negativo, el derecho a deducir disminuirá, contabilizándose la

pérdida en la cuenta de ajustes negativos en IGIC de inversiones:

Ajustes negativos en IGIC de Inversiones	a IGIC, soportado
------------------------------------------	-------------------

2. Transmisión de bienes de inmovilizado durante el período objeto de ajuste

Cuando se produce una transmisión de bienes durante el período de regularización, la empresa ha de efectuar un ajuste definitivo, de una sola vez, por el

tiempo de dicho período que quede por transcurrir. Si procediese, esta regularización final dará lugar a un registro contable, positivo o negativo, en IGIC de bienes de inmovilizado. Su cálculo, que se deduce de lo estipulado en el artículo 75 del Reglamento, se realiza de la siguiente manera:

$$CR = \frac{(PE - PD(0)) \text{ IGICs } m}{1+N}$$

siendo:

- CR, la cuota de regularización definitiva,
- "m", el número de años pendientes de regularizar, incluido el de venta,
- "N", el número de años del período de regularización (4 ó 9), según proceda y,
- PE, un parámetro a aplicar, necesariamente, a los efectos de calcular el importe definitivo a regularizar y que adoptará, exclusivamente, dos valores: 1, si la venta del bien de inmovilizado está sujeta y no exenta y 0, si la venta del activo fijo está no sujeta o exenta.

Con relación a esta última variable, hay que indicar que, para calcular la regularización, si la entrega estuviese sujeta y no exenta, se considerará que el bien

$$RG = (PE \text{ IGICs}) - (PD(0) \text{ IGICs}) \times m / (1 + N)$$

$$RG = (\text{IGIC soportado deducido total} - \text{deducido en año adquisición}) \times \text{N}^\circ \text{ de años pendientes regularizar} / 5 \text{ ó } 10$$

Por lo tanto, si el importe obtenido es positivo, supondrá un mayor derecho a deducción, recogiendo la ganancia producida en la cuenta representativa de los ajustes positivos en IGIC de inversiones; si es negativo, el derecho a deducir disminuirá, registrando la pérdida en la cuenta de ajustes negativos en IGIC de inversiones.

A título aclaratorio, entendemos oportuno plantear el siguiente ejemplo. En abril de 20X0, la empresa X, S.A. compró, pagando mediante transferencia bancaria, un terreno por valor de 100.000,00 euros,

de inversión se utilizó, exclusivamente, en la realización de operaciones que originan derecho a deducción, durante todo el año en que se realizó la entrega, así como en los restantes años hasta la finalización del período de regularización, de ahí que la prorrata a considerar en el año de la venta y restantes sea el límite máximo de la deducción (100%). Ahora bien, si la venta estuviese exenta, o no sujeta, se entenderá que el bien de inversión fue empleado de forma exclusiva, en operaciones que no originan el derecho a deducción, durante todo el año en que se realizó la entrega y, en los restantes, hasta concluir el período de regularización, de ahí que la prorrata definitiva a considerar sea del 0%.

Con la finalidad de facilitar la comprensión de la fórmula de cálculo del importe a regularizar, podríamos plantear la misma en los siguientes términos:

siendo el IGIC soportado del 5% y el porcentaje de prorrata provisional del 60%. En mayo de 20X2, dicho terreno es vendido a crédito, a corto plazo, por 130.000,00 euros, estando la operación sujeta y no exenta, siendo el IGIC repercutido del 5%. Se sabe que la prorrata definitiva de los años 20X0 y 20X1 fue del 70% y del 55%, respectivamente.

En el mes de abril, por la compra, la empresa registrará el IGIC soportado deducible en base a la prorrata provisional correspondiente; en este caso:

$$\text{IGICs} = 100.000,00 \times 0,05 = 5.000,00$$

$$\text{IGICs (deducible)} = 5.000 \times 0,60 = 3.000,00 \text{ euros}$$

A 31 de diciembre de 20X0, la misma contabilizará el ajuste positivo de la prorrata:

$$\text{Ajuste} = (0,70 - 0,60) \times 5.000,00 = 500,00 \text{ euros}$$

A 31 de diciembre de 20X1, registrará el ajuste negativo correspondiente a dicho período:

$$\text{Ajuste} = (0,55 - 0,70) \times 5.000,00 = -75,00 \text{ euros}$$

En mayo del año 20X2, por la venta sujeta y no exenta, la empresa ha de registrar el IGIC repercutido que la misma ha originado, por importe de 6.500,00 euros (130.000,00 euros x 5%).

Y, al final del año 20X2, por el ajuste final de la prorrata calculada en base a la siguiente fórmula:

$$\text{Ajuste} = \frac{(1,00 - 0,70) \times 5.000,00 \times 8}{10} = 1.200,00 \text{ euros}$$

$$\text{Ajuste} = \frac{(5.000,00) - (0,70 \times 5.000,00) \times 8}{10} = 1.200,00 \text{ euros}$$

la empresa contabilizará el correspondiente ajuste, cargando, a tal efecto, la cuenta de IGIC soportado con abono a la cuenta representativa de ajustes positivos en bienes de inversión.

B) POSESIÓN VERSUS PROPIEDAD PLENA

Entre los diferentes supuestos particulares de entrega de bienes, existe un conjunto de situaciones especiales que la norma somete a tributación, que tiene, como punto en común, la posesión del objeto del contrato, con la particularidad de que la transmisión de la propiedad — en sentido pleno — se produce, por lo general, en el último plazo pagado en las ventas a plazo, en el último canon arrendaticio, en el supuesto del contrato de arrendamiento-venta o mediante el ejercicio de la opción de compra en los contratos de leasing.

1. Contrato de venta a plazos con reserva de dominio

La venta a plazos con reserva de dominio es un tipo de contrato mercantil en el que se establece una garantía a favor del vendedor — la reserva de dominio de la cosa objeto del contrato, con la consecuencia para el comprador de adquirir la propiedad del bien sólo cuando haya satisfecho todos los plazos en que se ha fraccionado el precio de la operación —, siendo sometido a la tributación del IGIC en buena lógica, habida cuenta de que se ha producido la transmisión del riesgo del vendedor al comprador desde el momento en el que se ha producido la puesta a disposición de la cosa objeto de entrega.

De la normativa reguladora del IGIC, se desprende, con respecto a este tipo de operación, que no es necesaria la adquisición de la propiedad para que se genere la obligación tributaria, siendo suficiente la mera puesta a disposición del adquirente del

bien constitutivo de la venta a plazos con reserva de dominio. Sin embargo, desde una perspectiva contable, es necesario analizar si se puede registrar, como inmovilizado, el derecho posesorio que tiene el sujeto adquirente con expectativa de ser propietario (animus domini), aun cuando existen limitaciones dispositivas plenas hasta que no se pague el precio total. En nuestra opinión, en tanto que la única condición para que la reserva de dominio despliegue sus efectos invalidantes ocurriría en el hipotético supuesto de incumplimiento en el pago, podría argumentarse, en virtud del principio de empresa en funcionamiento, que no existe

impedimento para que tal derecho jurídico pueda ser calificada como activo.

Por tanto, el comprador dará constancia en su balance del inmovilizado adquirido y la correlativa obligación que suele estar superpuesta en el contrato de préstamo, registrando los intereses diferidos que puedan existir por diferencia entre el valor de reembolso y el precio de contado, así como registrando el IGIC soportado en cuenta separada en el supuesto de ser deducible o, en caso contrario, como mayor precio de adquisición de la inversión — debiéndose considerar, en su caso, la posible prorrateada.

Formalización del contrato y la puesta a disposición
Inmovilizado inmaterial (1) IGIC, soportado (2) Gastos por intereses diferidos (3) <div style="margin-left: 100px;">a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (4)</div> <div style="margin-left: 100px;">a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (5)</div>
Nacimiento de la obligación de los plazos de venta
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (4) <div style="margin-left: 100px;">a Tesorería</div>
Devengo de intereses diferidos
Gastos financieros (6) <div style="margin-left: 100px;">a Gastos por intereses diferidos</div>

- (1) Valor de contado del bien adquirido considerando todos los gastos necesarios hasta su puesta en condiciones en funcionamiento y el IGIC soportado en el supuesto de que no fuera deducible —en su caso, regla de prorratea—.
- (2) IGIC soportado deducible tomando como base imponible el precio de adquisición del bien recibido.
- (3) Intereses diferidos por diferencia entre el valor de reembolso y el valor de contado.
- (4) Términos amortizativos a corto plazo (principal más intereses).
- (5) Términos amortizativos a largo plazo (principal más intereses).
- (6) Intereses devengados en el ejercicio económico determinados conforme al plan financiero del préstamo.

2. Contrato de arrendamiento-venta

En este tipo de contrato de compraventa, el vendedor cede la posesión y uso de un bien por un determinado plazo a título de arrendamiento, con la cláusula vinculante de la otra parte de transmitirle la propiedad al término del contrato.

Desde la perspectiva de la norma del impuesto objeto de estudio, esta operación queda gravada por el IGIC, siendo de aplicación, como en el caso analizado anteriormente, los comentarios relativos a la transmisión de la posesión y de la facultad de disposición. Desde el ámbito contable, este tipo de contrato puede asimilarse a un contrato de compraventa con pago aplazado o bien a un arrendamiento puro, siendo dos interpretaciones con repercusiones contables de notable calado, pues en el primer caso habrá que registrarse como inmovilizado, mientras que, en el segundo, daría lugar al registro de un gasto por la prestación de un servicio.

En nuestra opinión, existen diversas razones para optar por el primer planteamiento: en primer lugar, el aspecto formal del contrato no debe impedir observar el fondo jurídico-económico de la operación, pues como afirma Uría¹⁷; tomado de

Blasco¹⁸, “de esta forma se paga como precio de arriendo lo que en realidad es precio de compraventa”; en segundo lugar, las facultades dominicales son tan evidentes que estamos en un casi propietario; en tercer lugar, en el nacimiento de la operación, no existen dudas razonables sobre el ejercicio de la reserva de dominio al estar estipulada en el contrato y, en cuarto lugar, desde un punto de vista de los actuales marcos conceptuales de la contabilidad, el comprador — no hay que vacilar en llamarlo así — posee un activo al controlar los beneficios futuros por la posesión de las facultades dominicales. En consecuencia, proponemos el mismo seguimiento contable que el expresado en el contrato de venta a plazos con reserva de dominio.

3. Contratos de arrendamiento operativo y financiero¹⁹

En el análisis de arrendamientos, se presentan dos disyuntivas: desde la perspectiva tributaria, ¿tales operaciones son actividades encuadrables entre las prestaciones de servicios o han de calificarse como entregas de bienes?; desde la perspectiva contable: ¿estos contratos dan lugar a la aparición de activos — y su correspondiente deuda — o, por el contrario, son gastos a computar en la cuenta de resultados. Estas cuestiones no se

¹⁷ R. Uría, *Derecho mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 28ª edición, 2001, pág. 650.

¹⁸ L.M. Blasco Arias, *Los hechos imponible por operaciones interiores del impuesto general indirecto canario. Teoría General y Régimen Jurídico*, cit., pág. 248.

¹⁹ La NIC 17 establece que “Arrendamiento es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, cederle el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado”. “Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo puede, o no, ser eventualmente transferida”. “Arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero”.

clarifican por el hecho de que exista opción de compra, ya que en ambos contratos puede establecerse, sino cuando es razonable asegurar que el sujeto que disfruta el bien ejercerá tal opción. En el *leasing* financiero, *stricto sensu*, son las características económicas²⁰ de la operación las que permiten despejar la dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, permitiendo calificarla como entrega de bienes desde la perspectiva tributaria y como inmovilizado desde la óptica contable.

Por esta razón, tal y como establecen los artículos 7.2 y 40.1 del Reglamento, si durante la vigencia del arrendamiento financiero no se formaliza la cláusula de transferencia de la propiedad, el impuesto se devengará en el momento en que la cuota correspondiente sea exigible. En el supuesto de que se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se entenderá que se trata de una compraventa con pago aplazado — en similitud al arrendamiento-venta —, devengándose la totalidad del IGIC pendiente en ese instante.

A los efectos de observar lo señalado, supongamos que, a principios de 20X2, una empresa adquiere una máquina mediante un contrato de arrendamiento financiero, bajo las siguientes condiciones:

Precio de compra: 15.000,00 euros

Vida útil: 10 años

Fecha de contrato: 1 de enero de 20X2

Duración del contrato: 5 años

Forma de pago: anualidades constantes por vencido

Importe de la opción de compra: 1.000,02 euros

Valor residual del inmovilizado²¹: 1.300,00 euros

Tipo de interés: 10% anual

IGIC: 5%

La determinación de la anualidad a satisfacer (A) se efectúa resolviendo la siguiente igualdad financiera:

$$15.000,00 = A a_{5/0,1} + 1.000,02 (1,1)^5$$

donde "A" es igual a 3.793,16 euros. El cuadro de amortización es el siguiente:

²⁰Como señala la NIC 17: "El que un arrendamiento sea o no financiero depende del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato. Ejemplos de situaciones que normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero son:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- (b) el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que espera sea suficientemente menor que el valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
- (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo. Esta circunstancia opera incluso si la propiedad no va a ser transferida al final de la operación;
- (d) al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación; y
- (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo ese arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes".

²¹Si bien es cierto que, siguiendo las directrices que emanan del apartado b) de la NIC 17, se espera que en un contrato de esta naturaleza el valor residual sea superior al ejercicio de la opción de compra, no menos cierto es que, en la actualidad, la actividad habitual de las empresas hace coincidir ésta última con la cuota final a pagar por parte del arrendatario.

	Intereses	Reembolso principal	Anualidad	Capital vivo
1.1.X2				15.000,00
31.12.X2	1.500,00	2.293,16	3.793,16	12.706,84
31.12.X3	1.270,69	2.522,47	3.793,16	10.184,37
31.12.X4	1.018,43	2.774,73	3.793,16	7.409,64
31.12.X5	740,96	3.052,20	3.793,16	4.357,44
31.12.X6	435,74	3.357,42	3.793,16	1.000,02
Totales	4.965,82	13.999,98	18.965,80	

De las condiciones del contrato de arrendamiento firmado, se deduce que, al finalizar el mismo, el valor residual del elemento — suponiendo que la amortización sea lineal — es significativamente superior al importe de la opción de compra (1.300,00 > 1.000,02). A tenor de lo indi-

cado en la Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, referente al inmovilizado inmaterial, no existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra, por lo que deberá registrarse como un inmovilizado inmaterial, siguiendo lo dispuesto en la NV 5ª. f).

Formalización del contrato y la puesta a disposición
Inmovilizado inmaterial (1)
Gastos por intereses diferidos (2)
a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (3)
a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (4)

- (1) Valor de contado del bien adquirido considerando todos los gastos necesarios hasta su puesta en condiciones en funcionamiento (15.000,00 euros).
- (2) Intereses diferidos por diferencia entre el valor de reembolso y el valor de contado (4.965,82 euros);
- (3) Términos amortizativos a corto plazo — principal más intereses— (3.793,16 euros).
- (4) Términos amortizativos a largo plazo — principal más intereses — y opción de compra (13.706,86 euros).

En estas circunstancias, el IGIC se devengará y, por ello, registrará, a medida que se exijan las cuotas, contabilizándose el tributo sólo en el importe devengado fiscalmente, no procediendo incrementar la deuda con la entidad de crédito por el

resto, tal y como se dispone para el IVA en la norma 8ª, apartado 5, de la Resolución citada²². Asimismo, se deberán imputar los intereses devengados en el ejercicio económico, atendiendo al plan financiero que subyace en la operación.

²²La solución propuesta en este artículo difiere de la recogida en R. Rodríguez Díaz, *La Contabilidad del Impuesto General Indirecto Canario*, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y la Confederación Canaria de la Pequeña y Mediana Empresa, Las Palmas, 1997, págs. 100-108, al no reconocer el IGIC soportado por los gastos financieros (exentas, según artículo 10.18., apartados b y c, de la Ley 20/1991).

Nacimiento de la obligación de los plazos de venta
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (1) IGIC, soportado (2) <p style="text-align: center;">a Tesorería</p>
Devengo de intereses diferidos
Gastos financieros (3) <p style="text-align: center;">a Gastos por intereses diferidos</p>

- (1)** Términos amortizativos a corto plazo — principal más intereses —, primer año (3.793,16 euros).
- (2)** IGIC soportado tomando como base imponible el principal del término amortizativo, primer año (0,04 x 2.293,16 = 91,73 euros).
- (3)** Intereses devengados en virtud del plan financiero, primer año (1.500,00 euros).

Finalmente, supongamos que la empresa acuerda con la entidad financiera la formalización de la opción de compra. En este caso, la operación es equivalente a una compra con pago aplazado, por lo que se considera devengado el IGIC pendiente, siendo el mismo objeto de reconocimiento contable.

C) APORTACIONES NO DINERARIAS A SOCIEDADES O COMUNIDADES DE BIENES

En virtud de lo establecido en el apartado 5.º del número 2 del artículo 6 de la LMAFREF, se consideran entregas de bienes las aportaciones no dinerarias, quedando sujetas al impuesto "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes [...], sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos Actos Jurídicos Documentados y Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Estas operaciones, para que puedan ser calificadas como sujetas, deben ser realizadas a título oneroso en el ejercicio, habitual u ocasional, de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Además, tales aportaciones deben ser realizadas a título de propiedad — no de uso —, dando lugar a una transmisión del poder de disposición de los bienes corporales a favor de una sociedad o comunidad de bienes, a cambio del derecho de participar en sus ganancias.

Es lógico que estas operaciones queden gravadas por el impuesto, pues el sujeto aportante, al incorporar en su día los bienes objeto de tales aportaciones no dinerarias a su patrimonio empresarial o profesional, dedujo el IGIC soportado en su adquisición y, en virtud del principio de neutralidad tributaria, debe ser nuevamente repercutido en el supuesto de que tales aportaciones sean integradas en otra sociedad o entidad. Ahora bien, *a contrario sensu*, en el supuesto de que el sujeto aportante no haya podido deducir las cuotas soportadas en la adquisición del bien, estaríamos ante una doble imposición, si se gravara la aportación no dineraria al ca-

pital social de una sociedad mercantil o al fondo de una comunidad de bienes. Para evitar esta injusta doble sujeción, el profesor Clavijo²³ (2001: 38-39) aporta la vía de solución, mediante la aplicación de las exenciones técnicas establecidas en los apartados 24 y 25 del número 1 del artículo 19 de la Ley, al permitir que tales operaciones puedan ser calificadas como exentas del impuesto.

Centrándonos en las sociedades mercantiles, las aportaciones no dinerarias pueden ser entregadas por los sujetos pasivos en la constitución o en los procesos de creci-

miento de las sociedades²⁴, debiéndose velar por la realidad de tales aportaciones, por su clara repercusión en la integridad de la cifra del capital social²⁵, siendo lógico que la legislación mercantil exija que la valoración sea realizada por expertos independientes²⁶. Con independencia de las exenciones aplicables a la entrega de los bienes inmuebles aportados, cuestión que no analizamos, una vez cumplidos todos los trámites legales e inscrita esta operación societaria en el Registro Mercantil, el seguimiento contable es sencillo para la sociedad emisora de las acciones o participaciones:

Aportaciones dinerarias (1)	
Aportaciones no dinerarias (2)	
Accionistas por desembolsos no exigidos	
Accionistas por desembolsos por aportaciones no dinerarias, pendientes IGIC, soportado (3)	
	a Capital Social (4)
	a Prima de emisión de acciones (5)
	a Proveedores de inmovilizado (3)
Aportación dinerarias (1)	
	a Accionistas por desembolsos no exigidos
Aportaciones no dinerarias (2)	
IGIC, soportado (3)	
	a Accionistas por desembolsos por aportaciones no dinerarias, pendientes
	a Proveedores de inmovilizado (3)

²³F. Clavijo Hernández, *Impuesto General Indirecto Canario*, Volumen I y II, Ciss/Praxis, Valencia, 2001, págs. 38 y 39.

²⁴No constituyen aportaciones no dinerarias las ampliaciones de capital que se realicen con cargo a reservas disponibles o a la reserva legal (art. 157 del TRLSA), por compensación de créditos (art. 156.1 del TRLSA), por canje de obligaciones en acciones (arts. 292-294 del TRLSA), ni las aportaciones de los socios para compensar pérdidas.

²⁵El TRLSA establece las siguientes pautas (art. 39):

- Si consistiere en bienes muebles o inmuebles o derechos asimilados a ellos, el aportante estará obligado a la entrega y saneamiento de la cosa objeto de la aportación en los términos establecidos por el Código Civil para el contrato de compraventa, y se aplicarán las reglas del Código de Comercio sobre este mismo contrato en cuanto a transmisión de riesgos.
- Si consisten en un derecho de crédito, el aportante responderá de la legitimidad de éste y de la solvencia del deudor.
- Si se aportara una empresa o establecimiento, responderá del vicio o evicción que afecten a la totalidad o parte de los elementos esenciales para su normal explotación.

²⁶En el proceso de constitución, el artículo 38 del TRLSA establece que “*las aportaciones no dinerarias, cual-*

- (1) Las aportaciones dinerarias no están sujetas al IGIC.
- (2) Valoración independiente del inmovilizado material, inmaterial, créditos u otra aportación no dineraria susceptible de integrarse en el patrimonio empresarial.
- (3) IGIC soportado en el supuesto de ser una operación sujeta y deducible, tomando como base imponible el valor de las aportaciones no dinerarias efectivamente puestas a disposición de la sociedad o entidad. Dicha cantidad constituye una deuda para la sociedad que deberá satisfacer al socio que entrega las aportaciones no dinerarias. En el supuesto de ser un impuesto no recuperable, deberá formar parte del precio de adquisición de la aportación no dineraria.
- (4) Valor nominal de las acciones emitidas.
- (5) Diferencia entre el valor de emisión de las acciones y su valor nominal, a los efectos de compensar a los antiguos socios por las reservas acumuladas.

Adquiere mayor complejidad para la sociedad aportante al estar sujeta la valoración de las acciones o aportaciones recibidas, a tenor de los criterios establecidos en la *Resolución del ICAC, de 27 de julio de 1992, sobre las normas de valoración de las aportaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la consti-*

tución o ampliación del capital de sociedades. El ICAC realiza una interpretación restrictiva del principio de prudencia en esta Resolución, no permitiendo el reflejo de plusvalías en este tipo de permuta, habida cuenta de que la valoración contable del bien recibido debe atender a los siguientes criterios:

Valoración del bien aportado en la escritura de constitución o ampliación de capital con relación al valor neto contable del bien entregado	Valoración contable que se otorga a las acciones recibidas
Inferior	Valor en la escritura de la nueva sociedad
Idéntico	Valor neto contable del bien entregado
Superior	Valor neto contable del bien entregado, prescindiendo, en su caso, de la provisión por depreciación de activos

quiera que sea su naturaleza, habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes designados por el Registrador Mercantil conforme al procedimiento que reglamentariamente se disponga. El informe de los expertos contendrá la descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales, en su caso, así como los criterios de valoración adoptados, con indicación de si los valores a que éstos conducen corresponden al número y valor nominal y, en su caso, a la prima de emisión de las acciones a emitir como contrapartida". Por su parte, en las ampliaciones de capital, el artículo 155 del TRLSA establece que *"cuando para el aumento hayan de realizarse aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la junta se ponga a disposición de los accionistas, [...] un informe de los administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las acciones que hayan de entregarse y las garantías adoptadas según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista"*.

A.A.I.M. (1) Inversiones financieras en capital social (3) Pérdidas (4) Créditos por enajenación del inmovilizado (5) <ul style="list-style-type: none"> a Aportación no dineraria (2) a Desembolsos pendientes sobre acciones a IGIC, repercutido (5)
Provisión por depreciación (6) <ul style="list-style-type: none"> a Exceso de provisión
A.A.I.M. (1) Desembolsos pendientes sobre acciones (2) Créditos por enajenación del inmovilizado (5) <ul style="list-style-type: none"> a Inmovilizado material (2) a IGIC, repercutido (5)

- (1) Amortización acumulada de bienes del inmovilizado material o inmaterial susceptibles de depreciación.
- (2) Valor contable del inmovilizado material, inmaterial, créditos u otra aportación no dineraria integrada en el patrimonio empresarial — sin considerar las provisiones por depreciación de los activos.
- (3) La valoración de las participaciones recibidas será la inferior entre el valor en la escritura de constitución o ampliación de capital y el valor neto contable del bien entregado — sin considerar las provisiones por depreciación de los activos. Las cuentas que reflejan los títulos capital-propiedad deben ser clasificadas atendiendo al tipo de activo (acciones con o sin cotización) y el plazo (permanente o temporal).
- (4) Pérdida sufrida cuando la valoración del bien aportado en la escritura de constitución o ampliación de capital es inferior al valor neto contable del bien entregado — sin considerar las provisiones por depreciación.
- (5) IGIC repercutido en el supuesto de ser una operación sujeta y deducible, tomando, como base imponible, el valor de las aportaciones no dinerarias efectivamente puestas a disposición de la sociedad o entidad. Dicha cantidad constituye un crédito para el socio que deberá ser satisfecho por la sociedad que recibe la aportación no dineraria.
- (6) Las provisiones por depreciación de las aportaciones no dinerarias son canceladas con abono a una cuenta de ingresos.

VI. CONTINGENCIAS FISCALES Y EL PRINCIPIO DE PRUDENCIA

El principio de prudencia recogido en nuestro derecho contable establece que los riesgos previsibles y las pérdidas even-

tuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán ser contabilizados tan pronto sean conocidos, por lo que, con carácter general, las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar, en el ejercicio en que

se prevean, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción).

En el momento de dotar la provisión para riesgos y gastos o en el de reconocer directamente la deuda cierta con la Admi-

nistración Tributaria — en caso de que anteriormente no se hubiese contabilizado el riesgo existente en la correspondiente provisión —, se deberán registrar los conceptos de gasto por naturaleza, correspondientes a los distintos componentes del importe de la deuda tributaria, atendiendo a los siguientes criterios de carácter general:

Contingencias fiscales
Gastos extraordinarios (1)
Gastos financieros (2)
Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (3)
a H. P. Acreedor por conceptos fiscales

- (1)** La sanción ocasionará un gasto extraordinario que pasará a formar parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios".
- (2)** La parte de intereses imputables al ejercicio en curso se contabilizará como un gasto financiero, que figurará formando parte del epígrafe II. "Resultados financieros".
- (3)** La parte correspondiente a la cuota y a los intereses imputables a ejercicios anteriores se considerará como gastos de ejercicios anteriores, formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios".

Por otra parte, el IGIC soportado, en tanto que constituye un derecho de la empresa frente a la Administración Tributaria, debe ser registrado cuando exista constancia de su deducibilidad y, en virtud del principio de prudencia, cualquier hecho o situación que afecte a su razonabilidad debe ser subsanado desde el momento en que se tenga constancia del mismo.

VII. CONCLUSIONES

A lo largo de las páginas anteriores, hemos obtenido un conjunto de conclusiones que enumeramos seguidamente, siguiendo el hilo conductor de los epígrafes en los que hemos estructurado nuestro trabajo.

Primera

Las normas operativas que regulan contablemente el IGIC son indiferentes a la concepción del régimen jurídico de los hechos imponibles, sea el consumo o el valor añadido, teniendo como propósito general registrar los débitos y créditos que surgen de las relaciones de repercusión y deducción, a los efectos de determinar el importe a liquidar, recuperar o compensar.

Segunda

El modelo contable del IGIC está sujeto a la normativa tributaria que concreta la cuantificación del impuesto, en la que subyace el principio de neutralidad tributaria,

lo que supone que el impuesto objeto de estudio afecte básicamente a la estructura financiera de la empresa, aunque también puede tener incidencia en el resultado contable, en los siguientes supuestos:

- a) En virtud del principio de precio de adquisición, las cantidades de IGIC que no sean deducibles serán gasto del ejercicio en las operaciones de circulante; de incorporarse como mayor precio de bienes de inmovilizado, se integrarán en la cuenta de resultado, en la medida en que se amorticen o como menor plusvalía en el momento de su enajenación a terceros.
- b) En virtud del principio de no compensación, las valoraciones realizadas en el ciclo comercial o en el inmovilizado no son alteradas — al modificarse el grado de deducibilidad del IGIC soportado o por cambios de destino de los elementos afectados —, sino que tales variaciones, positivas o negativas, han de reflejarse en resultados, en cuentas separadas que reflejen ajustes en la imposición indirecta.
- c) En virtud del principio de prudencia, las contingencias fiscales deberán afectar al resultado contable en el ejercicio en que se tenga conocimiento de las mismas.

Tercera

Desde la perspectiva tributaria, el IGIC se devenga cuando existen claras expectativas de que el adquirente va a obte-

ner la propiedad plena del bien recibido (*animus domini*), aun cuando existen limitaciones dispositivas plenas — exigiéndose adicionalmente que tales operaciones gocen de onerosidad y se realicen por empresarios y profesionales en el ámbito territorial de Canarias. Ejemplos claros son los contratos de venta a plazos o de arrendamiento-venta con reserva de dominio, a diferencia de los contratos de arrendamiento financiero, en los que el impuesto se devenga sólo cuando se formalice o se garantice el ejercicio de la opción de compra.

Por su parte, la concepción tradicional del derecho contable ha venido sustentando el registro contable de los activos cuando la empresa posee la propiedad en todas sus manifestaciones y no atendiendo al dominio o facultad de disposición de tales activos (derecho de usar, disfrutar, poseer, disponer o vindicar). No obstante, la doctrina contable actual parece estar superando esta concepción restringida, al considerar que los activos deben registrarse cuando la empresa tiene control sobre los beneficios futuros, con independencia de que se posea la propiedad plena. Se deduce, por tanto, que los ámbitos tributario y contable no parten del criterio de la propiedad plena: el primero adopta el criterio de puesta a disposición, mientras que el segundo está asumiendo el control de beneficios futuros.

Cuarta

Las aportaciones no dinerarias al capital de sociedades o al fondo de comuni-

dades de bienes quedan gravadas por el IGIC, en el supuesto de que el sujeto aportante haya podido deducir, previamente, las cuotas soportadas en su anterior adquisición, pudiendo ser calificadas como exentas en caso contrario. La captación contable resulta sencilla para la entidad que recibe tales aportaciones, siempre y cuando se realice una valoración independiente que respete el principio de integridad de la cifra del capital social, mientras que, para el aportante, adquiere mayor complejidad, al estar sujeta a las estrictas

normas que, sobre este tipo de permutas, establece nuestro derecho contable.

El presente artículo ha pretendido abarcar las operaciones de mayor habitualidad, junto a otras que no han tenido excesivo predicamento en la literatura especializada, si bien su alcance es limitado, poniéndose de manifiesto la necesidad de otros trabajos que profundicen desde la óptica contable-tributaria en esta institución de nuestro Régimen Económico y Fiscal.