



Consulta 4

Sobre el registro contable de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en virtud de la emisión de una factura rectificativa.

Respuesta

La interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable de las facturas rectificativas y la reducción de la base imponible del IVA, está publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 59, de septiembre de 2004, y en la consulta 3 del BOICAC nº 62, de junio de 2005.

En la consulta 1/BOICAC 59 se aclara que la regulación sobre facturas rectificativas en ningún caso origina un cambio en el tratamiento contable de estas operaciones. Es decir, la emisión de una factura rectificativa, contablemente solo dará lugar a los ajustes derivados de las operaciones que hayan dado motivo a su expedición.

La segunda cuestión que se plantea versa sobre el adecuado tratamiento contable de la reducción de la base imponible del IVA. En particular, se pregunta acerca de las situaciones recogidas en el artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en su nueva redacción dada por Ley 4/2008, de 23 de diciembre y por el art.7 del RDL 6/2010 de 9 de abril), en cuya aplicación se podrá reducir la base imponible de este impuesto en ciertos casos como los créditos incobrables, si no se ha hecho efectivo por parte de los clientes el pago de las cuotas repercutidas y concurren una serie de circunstancias.

Con respecto a los riesgos por insolvencia de los clientes, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, normas de registro y valoración, en concreto, en la 9ª. "Instrumentos financieros", apartado 2.1.3 Deterioro de valor, dispone lo siguiente:

"Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los



flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.”

De igual manera el principio de prudencia recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, establece que deberán tenerse en cuenta todos los riesgos tan pronto sean conocidos.

Adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. *“Hacienda Pública, IVA repercutido”*, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración Pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta.

Si en cualquier momento posterior se produce el cobro total o parcial del crédito, se procederá, en todo caso, a revertir el deterioro de valor de los créditos correspondientes contra la cuenta 794. *“Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales”*. En relación con el IVA y siempre que de acuerdo con la legislación fiscal, el cobro total o parcial del crédito suponga una modificación al alza de la base imponible se procederá a registrar el correspondiente ajuste negativo en la imposición indirecta.

Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido por el *“Régimen especial del criterio de caja”* en el IVA, introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su artículo 23 como un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2014. Sobre el tratamiento contable de este nuevo régimen este Instituto ha manifestado su criterio en la consulta 5 publicada en el BOICAC 96.