

Consulta número 4 del BOICAC número 129/marzo 2022. Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

La consulta número 4 del BOICAC número 129/marzo 2022, trata sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos

Consulta planteada:

La consulta se refiere al tratamiento contable de dicha bonificación tanto por parte del colaborador como por el beneficiario.

Normativa aplicable:

El Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, dispone lo siguiente en su artículo 15. Objeto y ámbito de aplicación:

“1. Se aprueba una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, en los términos establecidos en este capítulo.

2. Serán beneficiarios de esta bonificación las personas y entidades que adquieran los productos a que se refiere el apartado 3, siempre que los adquieran, entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos, a los colaboradores en la gestión de esta bonificación.

(...)

4. La bonificación tendrá un importe de 0,20 euros y se aplicará sobre el precio de venta al público por cada una de las siguientes unidades de medida:

a) Por cada litro de los productos previstos en las letras a), b), c), d), e), h), i) y j) del apartado 3, así como del aditivo AdBlue.

b) Por cada kilogramo de los productos previstos en las letras f) y g) del apartado 3.

5. En el caso de los productos adquiridos a los operadores sujetos a la prestación patrimonial de carácter público no tributario regulada en el artículo 21 de este real decreto-ley, la bonificación será de 0,15 euros por litro o por kilogramo, llegando con el correspondiente descuento a un mínimo de 0,20 euros por litro o por kilogramo en total.”

Por su parte, el artículo 16 indica en su apartado 1 las entidades que tienen la condición de entidad colaboradora en la gestión de la bonificación, así como los términos en los que se debe aplicar la bonificación:

“1. Serán colaboradores en la gestión de esta bonificación quienes ostenten la titularidad de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación.

La colaboración consistirá en efectuar, en cada suministro que se realice en las condiciones señaladas en el artículo anterior, un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación.

Los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas, en los términos previstos en el artículo siguiente.

(...)”

Por otro lado, el artículo 21 regula la prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos:

“1. Los operadores al por mayor de productos petrolíferos con capacidad de refino en España y con una cifra anual de negocios superior a 750 millones de euros deberán satisfacer una prestación patrimonial de carácter público no tributario de periodicidad trimestral, durante el periodo comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos.

No estarán obligados a satisfacer dicha prestación los operadores que se comprometan a realizar de forma inequívoca un descuento en las ventas de los productos a que se refiere el apartado 3 de este artículo a los consumidores finales, directamente o a través de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor de su red de distribución. Dicho descuento se realizará sobre el precio de venta al público por un importe mínimo equivalente al indicado en el apartado 3 de este artículo. (...)”

Contestación del ICAC:

Atendiendo al fondo económico de la operación, se desprende que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, siendo éste el verdadero beneficiario de la bonificación en el carburante.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos) indica en la letra b) del apartado 4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios, del artículo 34. Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias lo siguiente:

“b) Las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.”

Por tanto, el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Registrando por tanto un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública.

En el supuesto previsto en el artículo 21 la bonificación al consumidor final será de 0,15 euros, y si el operador al por mayor de productos petrolíferos incluido en el alcance opta por conceder un descuento adicional al consumidor final de 0,05 euros, éste será menor cifra de negocios.

En concreto, el apartado 3. Componentes negativos de la cifra de negocios del artículo 34 de la RICAC ingresos dispone lo siguiente:

“Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

(...)

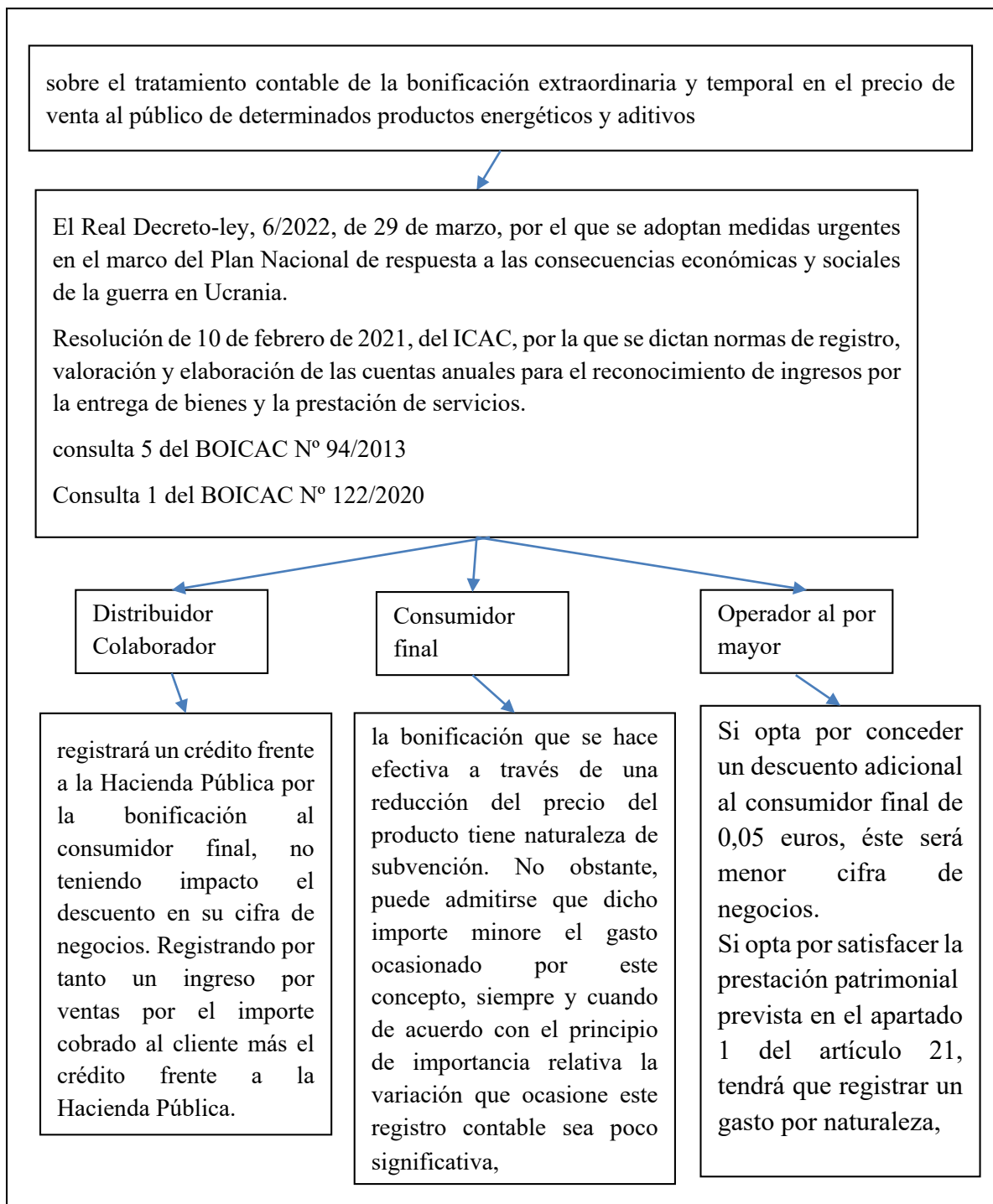
c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

(...)”

No obstante, en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el apartado 1 del artículo 21, tendrá que registrar un gasto por naturaleza, si bien sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa.

Respecto al beneficiario o consumidor final, cabe indicar que desde el punto de vista contable la bonificación que se hace efectiva a través de una reducción del precio del producto tiene naturaleza de subvención. No obstante, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa, en línea con lo señalado en la consulta 5 del BOICAC N° 94/2013 Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutaran de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social, o bien la Consulta 1 del BOICAC N° 122/2020 Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo.

En el cuadro siguiente se resume lo expuesto:



Cuadro sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Veamos dos casos prácticos:

NOTA: Vamos a presentar un caso práctico que realicé para InfoEC Boletín de Economistas Contables del Consejo de Economistas de España. Boletín núm. 329 de 5 de abril de 2022, y publicado el día 4 de abril de 2022. Puede verse [PINCHANDO AQUÍ](#).

Caso núm. 1. Contabilidad del colaborador (gasolinera)

Supongamos una gasolinera que, durante los 15 primeros días del mes de abril de 2022, suministra un total de combustibles a sus clientes por un precio de venta total (incluyendo impuestos) por 40.000 euros (IVA 6.942 euros), el importe de la bonificación que consta en las facturas asciende a 3.500 euros.

Ha solicitado el anticipo antes del 15 de abril, por un importe total de 10.000 euros, en función del cálculo establecido sobre el volumen medio mensual de la facturación de combustibles en el ejercicio 2021.

En la segunda quincena del mes de abril suministra un total de combustibles a sus clientes por un precio de venta total (incluyendo impuestos) por 80.000 euros (IVA 13.884 euros), el importe de la bonificación que consta en las facturas asciende a 7.500 euros.

Contabilizar lo que proceda desde el punto de vista del colaborador (gasolinera) en el mes de abril.

Nota: No vamos a tener en cuenta el efecto de los impuestos de hidrocarburos.

SOLUCIÓN:

1. Durante la primera quincena de abril (no se ha recibido anticipo).

a. Por la facturación de la primera quincena:

36.500	(430) Clientes.	(700) Ventas.	33.058
3.500	(470xx) Hacienda Pública deudora por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	(477) H. Pública IVA repercutido	6.942

b. Por el cobro a los clientes.

36.500	(57) Tesorería	(430) Clientes	36.500
--------	----------------	----------------	--------

2. Segunda quincena de abril (se ha recibido anticipo).

a. Por la percepción del anticipo:

10.000	(57) Tesorería	(470xx) Hacienda Pública deudora por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	3.500
		(470yy) Anticipo de la AEAT por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	6.500

b. Por la facturación de la segunda quincena:

72.500	(430) Clientes.	(700) Ventas.	66.116
7.500	(470yy) Anticipo de la AEAT por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	(477) H. Pública IVA repercutido	13.884

c. Por el cobro a los clientes.

72.500	(57) Tesorería	(430) Clientes	72.500
--------	----------------	----------------	--------

d. Por la liquidación del anticipo con la AEAT: $3.500 + 7.500 - 10.000 = 1.000$ euros.

1.000	(470xx) Hacienda Pública deudora por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	(470yy) Anticipo de la AEAT por bonificaciones combustibles. Real Decreto Ley 6/2022	1.000
-------	---	--	-------

Caso núm. 2. Contabilidad del cliente (consumidor)

Una sociedad durante el mes de abril ha adquirido un total de combustibles en gasolineras para sus vehículos de empresa por un precio de venta total (incluyendo impuestos) por 80.000 euros (IVA 13.884 euros), el importe de la bonificación que consta en las facturas asciende a 7.500 euros.

Contabilizar lo que proceda desde el punto de vista de la empresa durante el mes de abril, en los dos casos siguientes:

Caso 1. La bonificación se considera que es material.

Caso 2. La bonificación se considera que no es material.

SOLUCIÓN:

Caso 1. La bonificación se considera que es material.

La consulta 1 del BOICAC 122, sobre tratamiento contable de los costes a asumir por las empresas en los ERTEs consecuencia del COVID 19. Real Decreto Ley 8/2020 de 17 de marzo, indicaba que la bonificación en la Seguridad Social para los trabajadores en ERTE se podría contabilizar como una subvención (NRV^a 18), en nuestro caso subvención de explotación. Aunque el motivo era la bonificación en la Seguridad Social, en nuestra opinión, por similitud se debería aplicar el mismo criterio, de modo que en la cuenta de pérdidas y ganancias no se compensasen gastos por suministro de combustible con la subvención concedida.

Si su importe es material se registrará el gasto y el ingreso por separado:

66.116	(628) Suministros	(400) Proveedores	72.500
--------	-------------------	-------------------	--------

13.884	(472) H. Pública IVA soportado	(740) Subvenciones, donaciones y legados de explotación	7.500
--------	--------------------------------	---	-------

Por el pago al suministrador

72.500	(400) Proveedores	(57) Tesorería.	72.500
--------	-------------------	-----------------	--------

Caso 2. La bonificación se considera que no es material.

En el caso de que su importe no fuera significativo, en aplicación del principio de importancia relativa, podría minorarse directamente el gasto correspondiente.

58. 616	(628) Suministros	(400) Proveedores	72.500
13.884	(472) H. Pública IVA soportado		

Nota: El IVA se debe calcular por el importe sin tener en consideración la bonificación.

El problema se centra en que aplicando este criterio, no coincidiría el importe del gasto con la base de cálculo del IVA.

Por el pago al suministrador

72.500	(400) Proveedores	(57) Tesorería.	72.500
--------	-------------------	-----------------	--------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

Director de los siguientes títulos propios de la Fundación Universidad Empresa ADEIT de la Universidad de Valencia Curso 2022/2023:

Diploma de Especialización en Experto Contable con ERP. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Homologado para el acceso al Registro de Experto Contables-REC. También ha conseguido la máxima puntuación para el Registro de Expertos contables de AECE y AECA.

https://postgrado.adeituv.es/es/cursos/area_de_direccion_y_gestion_empresarial-1/experto-contable/datos_generales.htm

<https://www.youtube.com/watch?v=xhO1WE5c-To>

- <https://www.youtube.com/watch?v=j2VKx2SB70w>

Diploma de Especialización en Auditoría de Cuentas. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Online.

https://postgrado.adeituv.es/es/cursos/area_de_direccion_y_gestion_empresarial-1/auditoria-cuentas/datos_generales.htm

- <https://www.youtube.com/watch?v=hee0CHUnTJM&t=16s>
- <https://www.youtube.com/watch?v=OZG2DBPFmWg>

Diploma de Especialización en Gestión financiera y contable de la Pyme con ERP. Online.

https://postgrado.adeituv.es/es/cursos/area_de_direccion_y_gestion_empresarial-1/gestion-financiera-pyme/datos_generales.htm

- <https://www.youtube.com/watch?v=AW9QcBadVp8>
- <https://www.youtube.com/watch?v=cCv0h8W7lgw>

Próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas.

Webinars: <https://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/>

- Aplicación práctica de la valoración de empresas con hoja de cálculo. Día 3 de mayo de 2022. Homologado por el ICAC con 4 horas de formación para auditores de cuentas del ROAC. <https://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/valoracion-empresas/>