

CIRCULAR 15/2022 • FISCAL

10 DE MAYO DE 2022

TRATAMIENTO CONTABLE:

- *CANCELACIÓN PRÉSTAMO ICO MEDIANTE UNA SUBVENCIÓN.*
- *BONIFICACIÓN EN EL COMBUSTIBLE POR RDL 6/2022, de 29 de Marzo.*

Estimados señores:

En la presente circular nos vamos a centrar en el tratamiento contable publicado recientemente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en relación con los siguientes puntos:

1. Registro contable de las subvenciones recibidas para cancelar parcialmente un préstamo ICO.
2. Tratamiento contable bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos. Desde el punto de vista del colaborador y del beneficiario.

1. Tratamiento contable en la cancelación parcial de un préstamo ICO mediante una subvención recibida.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) resuelve el tratamiento en su **consulta nº 1 DEL Boletín nº 129 de Marzo de 2022**, publicada con fecha 26 de abril de 2022.

La cuestión es conocer si el importe de la subvención recibida se debe llevar a ingresos en el ejercicio que se recibe o si se podría diferir este durante los años que dure el préstamo.

Para resolver esta cuestión el ICAC se fundamenta en la **Norma de Registro y Valoración -NRV 18^a** del Plan General Contable Pyme y Normal. Además, en estos casos deberíamos distinguir si las subvenciones concedidas a tal fin tendrán la consideración de reintegrables o no, pues el tratamiento contable resultará diferente.

De acuerdo con lo indicado, en la medida que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable.

A estos efectos, cabe indicar que la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

Una vez que la subvención pasa a ser no reintegrable y, por tanto, a contabilizarse directamente en el patrimonio neto, la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fue concedida aplicando los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la citada NRV 18.^a del PGC (apartado 1.3. de la NRV 18.^a del PGCPYMES), que indica:

«La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos: (...)

- Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan. Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente."

Conclusión:

Para el ICAC, En base a la normativa anterior, las subvenciones no reintegrables recibidas para cancelar préstamos ICO por la COVID19 (u otros motivos siempre que

no se otorguen en relación con una financiación específica de un elemento) **deben ser imputadas como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en los que se efectúe la cancelación de la deuda.**

A continuación, detallamos un ejemplo para su mayor comprensión:

La sociedad A recibe una subvención no reintegrable de la Administración para amortizar parcialmente un préstamo ICO que tiene concedido. La subvención concedida ha sido de 20.000 euros, que han sido cobrados 10.000 euros el 5 de diciembre de 2021 y 10.000 euros el 5 de enero de 2022. Con estos cobros, se procede a amortizar el préstamo ICO en la totalidad del importe recibido.

Concesión de la Subvención 10/12/2021						
20.000,00	(4708)	HP deudora por subvenciones concedidas	a)	(132)	Otras subvenciones, donaciones y legados	20.000,00
<hr/>						
Cobro parcial de la Subvención y amortización Préstamo ICO - 10/12/2021						
10.000,00	(572)	Bancos c/c	a)	(4708)	HP deudora por subvenciones concedidas	10.000,00
<hr/>						
10.000,00	(170)	Deudas a L/P con entidad de crédito*	a)	(572)	Banco c/c	10.000,00
<hr/>						

**NOTA: No se tiene en cuenta reclasificación a C/P*

Imputación al Resultado y Efecto impositivo subvención pendiente - 10/12/2021

10.000,00	(132)	Otras subvenciones , donaciones y legados	a)	(747)	HP deudora por subvenciones concedidas	10.000,00
2.500,00	(132)	Otras subvenciones, donaciones y legados (25% de 10.000 € pendientes)	a)	(479)	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.500,00

Cobro resto de la Subvención y amortización Préstamo ICO - 10/01/2022

10.000,00	(572)	Bancos c/c	a)	(4708)	HP deudora por subvenciones concedidas	10.000,00
10.000,00	(170)	Deudas a L/P con entidad de crédito*	a)	(572)	Banco c/c	10.000,00

**NOTA: No se tiene en cuenta reclasificación a C/P*

Imputación al Resultado y Efecto impositivo subvención pendiente - 10/01/2022

10.000,00	(132)	Otras subvenciones , donaciones y legados	a)	(747)	HP deudora por subvenciones concedidas	10.000,00
2.500,00	(479)	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	a)	(132)	Otras subvenciones, donaciones y legados	2.500,00

2. Tratamiento contable bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

El ICAC se ha pronunciado en su consulta N°4 del BOICAC Número 129 de Marzo de 2022, en la que se establece las pautas para la contabilización de la bonificación de 0,20 euros por litro del gasóleo, gasolina y adblue aprobada en 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.

La consulta da respuesta al tratamiento contable tanto desde el punto de vista del colaborador, la estación de servicio o empresa suministradora al por menor, como por parte del beneficiario o consumidor final.

Tratamiento contable en la entidad colaboradora

Como ya indicó el ICAC en su Resolución de 10 de febrero de 2021, resalta:

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.

En resumen, en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, se fijan las siguientes pautas:

1. La duración de la medida será de aplicación del 1 de abril al 30 de junio de 2022.
2. Los colaboradores (gasolineras) realizarán un descuento de 0,20 euros por litro de combustible y el cual se aplicará sobre el precio de venta al público. Debiéndose constar por separado en la factura dicha bonificación.
3. Los colaboradores presentarán mensualmente, durante los primeros 15 días naturales de los meses de mayo, junio y julio de 2022 ante la Administración una

solicitud de devolución de las bonificaciones efectuadas durante el mes anterior.

4. En el RDL se contempla la realización de un anticipo por parte de la AEAT. Para ello, las gasolineras deberán haber solicitar a la Administración con anterioridad al 15 de abril de 2022, un anticipo a cuenta. El importe máximo ascenderá al 90% del volumen medio mensual de productos incluidos en el ámbito de la bonificación vendidos por dicha gasolinera en el ejercicio 2021. Siendo el máximo de 2.000.000 euros y el mínimo de 1.000 euros.

A modo de ejemplo, se detalla a continuación el siguiente supuesto:

Una gasolinera realiza un total de venta de combustibles por importe de 100.000 euros (IVA incluido), siendo el importe de bonificación total aplicada de 9.500 euros.

Solicitó el anticipo a la Administración tributaria, el cual, en base al cálculo establecido sobre el volumen medio mensual de facturación de combustibles en el ejercicio anterior, dio como resultado 20.000 euros.

En la segunda quincena del mes de abril realiza una venta total de combustibles por un importe de 120.000 euros (20.826,45 euros de IVA), siendo el importe de bonificación total aplicada de 10.800 euros.

Facturación primera quincena de abril						
101.500,00	(430)	Clientes	a)	(700)	Ventas	91.735,54
9.500,00	(470AA)	H.P deudora por bonificaciones combustibles RDL 6/2022		(477)	H.P IVA repercutido	19.264,46

Cobro de las facturas						
101.500,00	(57)	Tesorería	a)	(430)	Clientes	101.500,00

Segunda quincena al recibir el anticipo de AEAT

20.000,00	(57)	Tesorería	a)	(470AA)	H.P deudora por bonificaciones combustibles RDL 6/2022	9.500,00
				(470BB)	Anticipo de AEAT por bonificaciones combustibles RDL 6/2022	10.500,00

Facturación segunda quincena de abril

109.200,00	(430)	Clientes	a)	(700)	Ventas	99.173,55
10.800,00	(470BB)	Anticipo de AEAT por bonificaciones combustibles RDL 6/2022		(477)	H.P IVA repercutido	20.826,45

Cobro de las facturas

109.200,00	(57)	Tesorería	a)	(430)	Clientes	109.200,00
------------	------	-----------	----	-------	----------	------------

Regularización liquidaciones

300,00	(470AA)	H.P deudora por bonificaciones combustibles RDL 6/2022	a)	(470BB)	Anticipo de AEAT por bonificaciones combustibles RDL 6/2022	300,00
--------	---------	--	----	---------	---	--------

Tratamiento contable del beneficiario o consumidor final

Para el beneficiario del descuento, este tendrá la naturaleza de una subvención, admitiendo el ICAC la consideración como un menor importe del gasto cuando este descuento sea de importancia relativa.

En palabras del ICAC:

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 disfrutan de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social,

A modo de ejemplo, nos encontramos con una factura recibida de Gasóleo con los datos siguientes:

Concepto	Importe
Gasóleo	55,88 Litros
PVP	1,908
Subtotal	106,62
B. Imponible	88,11
Cuota IVA (21%)	18,50
Descuento (55,88 x 0,20)	11,18
Importe a pagar	95,43

El asiento contable que tendrá que realizar la empresa será el siguiente:

Imputación al Resultado y Efecto impositivo subvención pendiente - 10/01/2022						
88,11	(602)	Compras de otros	a)	(400)	Estación de servicio	95,43
		aprovisionamientos		(740)	Bonificación carburante	11,18
18,50	(472)	H.P IVA soportado				
<hr/>						

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. – C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002
Tel.: (+34) 96 337 43 65 // varona@varona.es