

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

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 129, de abril de 2022

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

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

Consulta 4

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

Respuesta

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

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. [...].

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

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (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, este será menor cifra de negocios. En concreto, el apartado 3, «Componentes negativos de la cifra de negocios», del artículo 34 de la RICAC de 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 en 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.º 94/2013 (NFC048008) 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.º 122/2020 (NFC076147) 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.

Ejemplo 1

La sociedad Gasolinas, SA, operadora al por mayor de productos petrolíferos, es titular de una estación de servicio situada en una autopista española. Durante el mes de junio de 2022 ha vendido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, según 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, ha cobrado 1,80 um/litro a cada cliente, debido a que 0,15 um/litro son bonificados por el Estado más 0,05 um/litro que asume la propia Gasolinas, SA.

Solución

El importe teórico del precio de venta asciende a 200.000 um: 100.000 litros por 2 um/litro.

No obstante, el consumidor final solo ha abonado 180.000 um: 100.000 litros por 1,80 um/litro. La diferencia es parcialmente asumida por el Estado, el cual bonificará a Gasolinas, SA con 15.000 um (100.000 litros por 0,15 um/litro) y el resto (5.000 um) es menor importe de la cifra de negocios.

Por tanto, el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final (15.000 um), 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 (195.000 um).

En consecuencia, Gasolinas, SA deberá contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	180.000	
470x	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos	15.000	
700	Venta de mercaderías		195.000

Ejemplo 2

La sociedad Gasolinas, SA, operadora al por mayor de productos petrolíferos, es titular de una estación de servicio situada en una autopista española. Durante el mes de junio de 2022 ha vendido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, según 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, el Estado bonifica 0,15 um/litro.

Gasolinas, SA ha optado por no aplicar el descuento adicional previsto en el citado real decreto-ley de 0,05 um/litro, por lo que debe hacer frente al pago de la «prestación patrimonial de carácter público no tributario» establecida en el mismo por un importe de 5.000 um.

Solución

Por las ventas realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	185.000	
470x	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos	15.000	
700	Venta de mercaderías		200.000

Por el devengo de la «prestación patrimonial de carácter público no tributario», de acuerdo con la consulta analizada, «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»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631x	Otros tributos	5.000	
475x	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		5.000

La consulta establece que el gasto se registrará según su naturaleza. A pesar de que el legislador ha llamado a esta prestación «no tributaria», se entiende aquí que la mejor partida para imputar el gasto, a efectos meramente contables, es la 631, «Otros tributos».

No obstante, la consulta establece que «sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida en que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa». En consecuencia, si se dieran las circunstancias, cabría contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Venta de mercaderías	5.000	
475x	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		5.000

Ejemplo 3

La sociedad Agricultura, SA, empresa dedicada a la producción y distribución de productos agrícolas, es titular de varios camiones para el desarrollo de su actividad. Durante el mes de junio de 2022 ha adquirido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, está en vigor lo dispuesto 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, por lo que solo ha abonado 1,80 um/litro.

Solución

De acuerdo con la consulta analizada, para el

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 consecuencia, con carácter general, Camiones, SA debería contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	200.000	
740	Subvenciones a la explotación		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000

No obstante, cabría minorar el gasto si Agricultura, SA considera que, de acuerdo con el principio de importancia relativa, la variación que ocasione este registro contable es poco significativa, por lo que, en lugar del asiento anterior, cabría hacer:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	180.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000