

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 9/2005
---------------------	-------------------------------------	------------------------



MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Profesores del CEF

BOICAC núm. 58, junio de 2004. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre el registro contable de las bonificaciones legales aplicables por los vendedores de vehículos de ocasión.

Respuesta:

La consulta planteada hace referencia al registro de un supuesto de bonificación otorgada en la venta de vehículos usados, cuya regulación establece la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, en su disposición adicional trigésima sexta modifica la Ley 39/1997, de 8 de octubre por la que se aprueba el programa Prever para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y protección del medio ambiente.

Respecto al **tratamiento contable por parte del vendedor** de la operación descrita, y sin entrar a valorar su calificación desde una perspectiva tributaria, hay que indicar que, en tanto la bonificación otorgada es soportada por la Administración que en último término resarce al vendedor final del vehículo usado permitiéndole la deducción de las citadas bonificaciones de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades o de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el fondo económico que se desprende de la operación es el de un crédito del vendedor frente a la Administración, asimilado a una cantidad retenida a cuenta de impuestos, al señalarse esta aplicación en la correspondiente declaración tributaria.

Por tanto, en relación con las cantidades bonificadas al cliente y que resarce la Administración al vendedor, para incentivar la adquisición del vehículo adquirido, ***se asimilarán en la contabilidad del vendedor a las retenciones o pagos a cuenta.*** En este sentido, cabe señalar que la normativa

aplicable al respecto se encuentra en la norma de valoración 16.^a «Impuesto sobre Sociedades», contenida en la quinta parte del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que ha sido objeto de desarrollo en virtud de la Resolución de 9 de octubre de 1997 de este Instituto, publicada en el BOICAC núm. 31 y en la Resolución de 15 de marzo de 2002, BOICAC núm. 49, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la anterior, entre otros motivos, para incorporar el nuevo tratamiento contable de las deducciones y bonificaciones.

EJEMPLO:

La sociedad «NASEBY, S.A.», constituida en el tercer trimestre de 20X4 y dedicada a la compraventa de vehículos usados ha realizado durante el mes de diciembre de 20X4 las siguientes operaciones al contado:

- a) Vende una furgoneta, matriculada hace 2 años, por importe de 55.000 euros. El comprador da de baja otra semejante adquirida hace 13 años.
- b) Vende un vehículo de turismo, con motor diesel y un año de antigüedad, por importe de 25.000 euros. El cliente da de baja otro semejante adquirido hace 11 años y que tenía un motor de gasolina no apto para usar gasolina sin plomo.
- c) Vende por 15.000 euros un vehículo de turismo, matriculado hace 6 años. El comprador acredita haber dado de baja para desguace un vehículo industrial que tenía 15 años de antigüedad.
- d) Vende un camión con 3 años de antigüedad por 80.000 euros. El adquirente da de baja otro camión adquirido hace 8 años.

A final de ejercicio, la sociedad «XX», que es una empresa de reducida dimensión, ha obtenido un resultado contable de 12.000 euros, y ha realizado unos pagos fraccionados de 400 euros.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores y el impuesto sobre beneficios devengado durante el ejercicio 20X4.

Solución:

a) Por la venta de la furgoneta:

	63.319,19 Bancos, c/c a la vista (572)		
	480,81 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Ventas de mercaderías (700)	55.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	8.000
		x	
			.../...

.../...

La mecánica de la bonificación se aparta totalmente de la habitual de las deducciones y bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades, ya que tiene la misma consideración que las retenciones e ingresos a cuenta y como tal se contabiliza.

Si el vehículo industrial que se vende tiene una antigüedad no superior a 3 años y el vehículo que se da de baja tenía más de 7 años de antigüedad, la deducción es de 480,81 euros.

b) Por la venta del vehículo turismo:

28.278,91	Bancos, c/c a la vista (572)		
721,21	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Ventas de mercaderías (700)	25.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	4.000
		_____ x _____	

Si el vehículo de turismo que se vende tiene una antigüedad no superior a 5 años y está equipado con motor de gasolina con catalizador o con motor diesel y el vehículo que se da de baja tenía un motor de gasolina no apto para emplear gasolina sin plomo, la deducción se eleva hasta 721,21 euros.

c) Por la venta de un segundo vehículo turismo:

17.400	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Ventas de mercaderías (700)	15.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	2.400
		_____ x _____	

No hay deducción porque el vehículo usado vendido tiene más de 5 años.

d) Por la venta del camión:

92.319,19	Bancos, c/c a la vista (572)		
480,81	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Ventas de mercaderías (700)	80.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	12.800
		_____ x _____	

Si el vehículo industrial que se vende tiene una antigüedad no superior a 3 años y el vehículo que se da de baja tenía más de 7 años de antigüedad, la deducción es de 480,81 euros.

.../...

.../...

Impuesto sobre beneficios.

Liquidación Impuesto sobre Sociedades		Gasto del Impuesto sobre Sociedades	
Resultado Contable o BAI	12.000	Resultado Contable o BAI	12.000
+ – Diferencias Permanentes	0	+ – Diferencias Permanentes ..	0
+ – Diferencias Temporales	0	= Resultado Contable ajustado ..	12.000
= Resultado fiscal	33.000	× Escala de gravamen	0,3 - 0,35
– BI negativas ejercicios anteriores	0	= Impuesto bruto	3.600
= Base Imponible	33.000	– Deducciones y bonificaciones ..	0
× Escala de gravamen	0,3 - 0,35	= Impuesto devengado	3.600
= Cuota íntegra (1)	3.600		
– Deducciones y bonificaciones ..	0		
= Cuota líquida	3.600		
– Retenciones y pagos a cuenta (1) ..	2.082,83		
= Cuota diferencial	1.517,17		

(1) 480,81 + 721,21 + 480,81 + 400

3.600	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	2.082,83	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	1.517,17	
	_____ x _____		

La justificación de la deducción se acreditará mediante las facturas justificativas de la aplicación de la bonificación y de los certificados de baja de los correspondientes vehículos.

BOICAC núm. 56, diciembre de 2003. Consulta 4**SUMARIO:***Sobre el tratamiento contable de determinados envíos gratuitos al exterior.***Respuesta:**

La empresa envía muestras de sus existencias mediante la transmisión gratuita de la propiedad, sin posible retrocesión de las mismas.

En este caso, la empresa deberá contabilizar la baja en su activo de los bienes entregados gratuitamente mediante el abono a una cuenta de variación de existencias, valorándose por su precio de adquisición o coste de producción. De acuerdo con el principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, la transmisión gratuita originará, en principio, un gasto del ejercicio en el que se produzca la citada transmisión que, por su naturaleza, deberá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de naturaleza comercial, de la forma expuesta anteriormente.

De acuerdo con la Resolución de 16 de mayo de 1991 de este Instituto por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios», las entregas de existencias destinadas a la venta formarán parte del importe de la cifra anual de negocios. Adicionalmente, si las entregas de existencias destinadas a la venta se efectúan como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, las mismas formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquél, debiéndose contabilizar como «ventas» o «prestaciones de servicios», según lo establecido en la letra b) de la norma Segunda de la citada Resolución.

No obstante lo anterior, en la medida que racionalmente, y de una forma clara, este gasto ocasione una ampliación de la actividad de la empresa se considerará, en su caso, como gastos de primer establecimiento, por lo que su imputación a resultados deberá realizarse en un período que en ningún caso podrá exceder de 5 años; dicho período deberá reducirse si los ingresos a producir como consecuencia del gasto se realizaran en un período menor.

EJEMPLO:

La sociedad «PRODUCTOS LÁCTEOS, S.A.» dedicada a la fabricación y comercialización de productos derivados de la leche ha realizado durante el año 20X4 las siguientes operaciones relativas a algunos de sus productos:

- a) Durante el mes de febrero, debido a un descenso en sus ventas de leche desnatada, decide realizar una promoción del tipo si se lleva 3 paga sólo 2. El precio de venta del litro de leche es de 0,5 €, su coste para «PROLASA» 0,28 € y se han vendido durante dicho mes 90.000 litros.
- b) En el mes de abril compra 2 ordenadores cuyo valor es de 6.000 € cada uno y su vida útil de 4 años. El suministrador de los mismos está interesado en hacer una donación de yogures a «CÁRITAS», por lo que acepta el pago mediante la entrega de este producto. El coste para «PROLASA» de los yogures entregados es de 8.000 €.
- c) Hace unos meses la sociedad decidió ampliar sus actividades mediante el lanzamiento de una nueva línea de productos: los zumos. Por ello, por la compra de un pack de 6 litros de leche, la sociedad regala un litro de zumo. El coste del zumo entregado durante mayo y junio asciende a 10.000 € y la sociedad inicia la comercialización normal en el mes de julio, ya que el producto ha tenido muy buena acogida.

SE PIDE: Contabilidad de las operaciones anteriores.

Solución:

- a) La entrega gratuita del tercer litro de leche deberá reflejarse, de acuerdo con el criterio establecido en la consulta 4 del BOICAC 56, mediante el abono en una cuenta de variación de existencias por su precio de adquisición o coste de producción. La contrapartida deberá ser una cuenta de gasto de naturaleza comercial para lo que entendemos que podrá utilizarse la cuenta «(627) Publicidad, propaganda y relaciones públicas» o si así lo estima conveniente la sociedad se podría utilizar una subcuenta con denominación adecuada.

.../...

.../...

30.000	<i>Cientes (430)</i>		
8.400	<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)</i>		
		<i>a Ventas de productos terminados (701)</i>	30.000
		<i>a Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	8.400
		x	

(Entendemos que 90.000 son el total de litros entregados por «PROLASA» y que todas las ventas han sido en la modalidad 3x2 ofrecida por la sociedad)

b) En este segundo caso será de aplicación lo dispuesto en la Resolución de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios», por lo que los productos entregados por «PROLASA» deberán contabilizarse como ventas por su coste de producción o por el valor de mercado de lo recibido si fuera menor.

8.000	<i>Equipos para proceso de información (227)</i>		
		<i>a Ventas de productos terminados (701)</i>	8.000
		x	

A 31 de diciembre por la amortización de los ordenadores:

1.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (8.000/4 × 9/12)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	1.500
		x	

c) En esta tercera operación, la entrega gratuita de muestras de zumo puede considerarse como un gasto de primer establecimiento ya que se produce como consecuencia de la ampliación de la capacidad productiva de la sociedad y debido que el producto ha tenido buena acogida puede entenderse que contribuirá a la generación de ingresos futuros.

10.000	<i>Gastos de primer establecimiento (201)</i>		
		<i>a Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	10.000
		x	

A 31 de diciembre por la amortización:

1.000	<i>Amortización de gastos de establecimiento (680)</i>		
		<i>a Gastos de primer establecimiento (201)</i>	1.000
		x	