

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 21/2004
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO
M. ÁNGELES CAMPÓN MONTERO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 51, septiembre de 2002. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

Respuesta:

La consulta versa sobre el tratamiento contable que tendrá el Impuesto sobre la Venta Minorista de determinados Hidrocarburos recogido en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, publicada en el BOE 313 de 31 de diciembre de 2001. En concreto, se plantea el tratamiento contable que corresponde otorgar con motivo de la repercusión del impuesto y las posteriores autoliquidaciones que deben practicar los sujetos pasivos, teniendo en cuenta a este respecto el contenido del apartado once del citado artículo 9, relativo a la repercusión del impuesto.

Este tributo se define en el apartado primero del mencionado artículo 9 como «un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, con arreglo a las disposiciones de esta Ley».

En relación con la repercusión del impuesto, el apartado once del mismo artículo establece:

«1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquéllos.

2. Cuando, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos contenidos en la misma. No obstante, a solicitud de las personas o sectores afectados, la Administración Tributaria podrá autorizar que la obligación de repercutir se cumpla mediante la inclusión en el documento de la expresión «impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos incluido en el precio al tipo de...».

A este respecto, y teniendo en cuenta la relación que suele existir entre las empresas propietarias de los productos sujetos a gravamen y las empresas que normalmente los distribuyen por cuenta de los mismos (gasolineras), se considera necesario puntualizar que se da contestación a la pregunta planteada en relación con el registro contable que procede realizar por parte de los sujetos pasivos del impuesto (persona natural o jurídica obligada por Ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias), que de acuerdo con el apartado siete del artículo 9 son «los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto».

La Resolución de este Instituto de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan criterios generales para determinar «el importe neto de la cifra de negocios», establece para unos impuestos muy similares al ahora creado (los impuestos especiales), que los importes de estos impuestos que las empresas deben repercutir a terceros deben quedar excluidos de sus cifras de ventas y, por tanto, deben eliminarse a efectos del cálculo de su cifra anual de negocios, por lo que se refiere a su presentación en los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias, contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

EJEMPLO:

La gasolinera «DEPASEO, S.L.» ha vendido el 15 de noviembre del año 20X3 el siguiente combustible:

• Gasolina	1.822 litros a 1 euro/litro.
• Gasóleo de uso general	2.831 litros a 0,6 euros/litro.
• Gasóleo de uso especial calefacción	320 litros a 0,5 euros/litro.
	.../...

.../...

Las cantidades anteriores incluyen un Impuesto Especial sobre Hidrocarburos establecido por la Comunidad Autónoma donde está radicada la empresa y que tiene los siguientes gravámenes en función del tipo de combustible:

- Gasolinas 24 euros por 1.000 litros.
- Gasóleo de uso general 24 euros por 1.000 litros.
- Gasóleo de calefacción 6 euros por 1.000 litros.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores sabiendo que el tipo de IVA es del 16 por 100.

Solución:

La consulta señala que estos impuestos deben quedar excluidos de la cifra de negocios, según señala la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 para tratamiento contable de impuestos especiales de similares características, lo que se traduce en la minoración de la cuenta de Ventas y recogiendo dicho importe en una cuenta de acreedora con la Comunidad Autónoma por el impuesto devengado. En cuanto al IVA, el artículo 78.dos.4.º de la Ley sobre IVA señala que: «forman parte de la base imponible: ... los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre matriculación de determinados elementos de transporte.»

Las operaciones realizadas darán a lugar a los siguientes asientos:

GASOLINA

2.113,52 *Tesorería (57)*

<i>a Ventas de gasolina (700)</i>	1.778,27
(1.822 × 1 – 43,73)	
<i>a Hacienda Pública, acreedor impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos (475–)</i>	43,73
(1.882 × 24/1.000)	
<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	291,52
(1.822 × 16%)	

x

.../...

.../...			
GASÓLEO NATURAL			
1.970,38	Tesorería (57)		
		<i>a Ventas gasóleo (701)</i>	1.630,66
		($2.831 \times 0,6 - 67,94$)	
		<i>a Hacienda Pública, acreedor impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos (475-)</i>	67,94
		($2.831 \times 24/1.000$)	
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	271,78
		($1.698,60 \times 16\%$)	
		_____ x _____	
GASÓLEO CALEFACCIÓN			
185,60	Tesorería (57)		
		<i>a Ventas gasóleo calefacción (702)</i>	158,08
		($320 \times 0,5 - 1,92$)	
		<i>a Hacienda Pública, acreedor impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos (475-)</i>	1,92
		($320 \times 6/1.000$)	
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	25,6
		($[320 \times 0,5] \times 16\%$)	
		_____ x _____	

BOICAC núm. 43, septiembre de 2000. Consulta 1**SUMARIO:**

Sobre el cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados.

Respuesta:

En relación con las correcciones valorativas a realizar en inversiones financieras en capital, debe aplicarse la norma de valoración octava contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, cuyo último párrafo establece: «Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas; la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado». En lo que se refiere al cálculo del valor teórico contable, en primer lugar hay que indicar que la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la Legislación Mercantil, se aplica única y exclusivamente a los supuestos en ella referenciados, esto es, en el ámbito de los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y similares de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (art. 79 y 104). Adicionalmente, cabe realizar las siguientes precisiones a fin de determinar las partidas del balance en su modelo normal, que deben formar parte en el cálculo del valor teórico contable y las que deben excluirse:

- En primer lugar, es necesario referirse a ciertas partidas del activo del balance que pueden presentar alguna duda al respecto, en concreto, el epígrafe B.I) «Gastos de establecimiento» y la agrupación C. «Gastos a distribuir en varios ejercicios»; de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento incorporado en la primera parte del Plan General de Contabilidad, tanto los «gastos de establecimiento» como los «gastos de formalización de deudas» son activos necesarios para el funcionamiento de la empresa y sólo lucen en el balance en la medida que tienen una proyección económica futura, por lo que se conside-

ran activos reales. Por su parte, los «gastos por intereses diferidos» recogen los intereses implícitos no devengados incluidos en el valor contable de las deudas, no afectando pues a la determinación del valor teórico.

- En relación con los desembolsos pendientes de accionistas, agrupación A y epígrafe D. I) del activo del balance, se plantea la duda de si deben o no formar parte de los fondos propios, es decir, si deben o no disminuir la cifra de capital de forma que sólo se compute el capital efectivamente desembolsado. Al respecto, según lo establecido en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que recoge el esquema del balance, parece voluntad del legislador conceptuar a los «Accionistas por desembolsos no exigidos» como el primer activo de la empresa, por lo que, de acuerdo con ello, ha de entenderse que no implicarán una reducción de los fondos propios, a los efectos de la determinación del valor teórico.
- Respecto a las acciones propias, epígrafes B.V y D.V del activo del balance y A. VIII del pasivo, como menores fondos propios a efectos de determinar el citado valor teórico contable, es necesario analizar también su sentido económico; el Plan General de Contabilidad considera que las «acciones propias para reducción de capital» figuran en el pasivo del balance y minoran el importe de los fondos propios, figurando sin embargo las «acciones propias en situaciones especiales» en el activo del balance. A pesar de ello, las acciones propias representan en todo caso el valor contable de las acciones adquiridas a antiguos accionistas, que se han separado de la sociedad a través de su venta, reflejando, por tanto, las acciones propias la parte del patrimonio social que ha sido entregado a los antiguos accionistas como precio por la venta de sus acciones o participaciones. En consecuencia, aunque en parte figuren en el activo, y a diferencia en este caso de los desembolsos pendientes sobre acciones, el importe de las acciones propias debe reducir los fondos propios a estos efectos. En este sentido, cabe mencionar lo establecido en el artículo 23.3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, donde, al regular la Diferencia de primera consolidación, dice que: «Tendrán la consideración de fondos propios los definidos como tales en el Plan General de Contabilidad minorados en el importe de las acciones propias...».

Teniendo en cuenta todo lo indicado, para la determinación del valor teórico se computarán los fondos propios que figuran en el pasivo del balance, incluyendo con signo positivo: el Capital suscrito [A.I], la Prima de emisión [A.II], Reservas de revalorización [A.III], Reservas [A.IV], los Remanentes de ejercicios anteriores [A.V.1], las Aportaciones de socios para compensación de pérdidas [A.V.3] y el Beneficio del ejercicio [A.VI], y con signo negativo: los Resultados negativos de ejercicios anteriores [A.V.2], las pérdidas del ejercicio [A.VI], los Dividendos a cuenta entregados [A.VII] y las Acciones o participaciones propias adquiridas, sea cual fuere el fin para el que se produjo la operación [en el pasivo A.VIII y en el activo B.V y D.V]. Por último, para realizar el cálculo del valor teórico habrá de tenerse en cuenta la consulta resuelta por este Instituto y publicada en el BOICAC núm. 15, en la que se dispone que, a estos efectos, se tendrán en cuenta aquellas subvenciones de capital que lucieran en el pasivo de la sociedad participada en el momento de la adquisición de las participaciones en capital, y siempre que el precio pagado por las mismas comprendiera

el importe de dichas subvenciones, sin perjuicio de computar el efecto que proceda por el gasto contable por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo. Con respecto a las plusvalías tácitas, habrá que identificar las existentes en el momento de adquisición y verificar si subsisten cuando se calcula el valor a efectos de la posible corrección valorativa:

EJEMPLO:

La sociedad anónima «ALFA, S.A.» posee el 20 por 100 de la también sociedad anónima «BETA, S.A.». Ambas sociedades cotizan en Bolsa y la participación ha sido adquirida al inicio del año 20X1, fecha en la que la sociedad anónima «BETA, S.A.» presentaba entre otras las siguientes cuentas:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Terrenos	200.000	Capital social	1.000.000
		(100.000 acciones × 10 nominal)	
		Reserva legal	150.000
		Reservas voluntarias	400.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 100.000
		Pérdidas y ganancias	80.000
		Dividendo activo a cuenta	- 30.000

El importe pagado por la participación ha sido de 520.000 u.m. gastos incluidos, y está previsto mantenerla durante varios años. Los terrenos tienen un valor de mercado de 500.000 u.m.

Al cierre del año 20X1, la sociedad anónima «BETA, S.A.» presenta entre otras las siguientes cuentas:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Acciones propias en situaciones especiales	50.000	Capital social	1.000.000
(2.000 acciones × 25)		(100.000 acciones × 10 nominal)	
Terrenos	200.000	Reserva legal	158.000
		Reservas voluntarias	400.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 80.000
		Pérdidas y ganancias	- 50.000
		Reserva para acciones propias	50.000
		Subvenciones oficiales de capital	20.000
		Diferencias positivas en moneda extranjera	5.000

.../...

.../...

SE PIDE: Comentario y registro de los asientos a realizar por la sociedad «ALFA, S.A.», con respecto a la participación que posee de la sociedad «BETA, S.A.».

Solución:

Al inicio del año 20X1 la sociedad «ALFA, S.A.» adquiere el 20 por 100 de la sociedad «BETA, S.A.», y con este porcentaje la participación debe catalogarse con una inversión en una empresa asociada, ya que el Código de Comercio define las empresas asociadas como aquellas en las que el porcentaje de la participación es de al menos el 3 por 100 si cotizan en Bolsa y, al menos, el 20 por 100 si se trata de empresas que no cotizan. Para la valoración de esta inversión se utilizará el precio de adquisición, según está definido en la norma de valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad.

El asiento a realizar será:

<p style="margin-left: 40px;">520.000 Participaciones en empresas asociadas (241) (20.000 × 26)</p>	a Tesorería (57)	520.000
_____	x	_____

Es importante señalar que el importe pagado recoge la parte correspondiente a la plusvalía de terreno que no está recogida en el balance –en virtud del principio del precio de adquisición–. El importe que corresponde de esta plusvalía será de $300.000 \times 20\% = 60.000$.

Al cierre del ejercicio 20X1, la sociedad «ALFA, S.A.» deberá comprobar si procede dotar la correspondiente corrección valorativa, según se establece en la norma de valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad. Para ello, al tratarse de una empresa asociada, deberá comparar el precio de adquisición con el valor de mercado. El concepto de valor de mercado, para empresas del grupo, asociadas y aquellas que no cotizan en bolsa, según la norma de valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad es el siguiente: «... cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas; la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado».

.../...

.../...

Para determinar el patrimonio contable –del que poseemos el 20 por 100– según la consulta objeto de estudio debemos poner las siguientes partidas extraídas del balance de situación de la sociedad «BETA, S.A.», al 31 de diciembre de 20X1:

Capital social	1.000.000
Reserva legal	158.000
Reservas voluntarias	400.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 80.000
Pérdidas y ganancias	- 50.000
Reserva para acciones propias	50.000
Acciones propias en situaciones especiales	- 50.000
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «BETA, S.A.»	1.428.000

NOTA al cálculo del patrimonio neto: A efectos del cálculo del patrimonio neto al 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad «BETA, S.A.», hemos tenido en cuenta exclusivamente las partidas que son mencionadas en la consulta objeto de estudio y que son las siguientes:

- Capital suscrito.
- Prima de emisión de acciones.
- Reservas de revalorización.
- Reservas.
- Remanente.
- Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.
- Beneficio del ejercicio.

Con signo negativo:

- Resultados negativos de ejercicios anteriores.
- Pérdidas del ejercicio.
- Dividendos a cuenta.
- Acciones propias adquiridas, cualquiera que sea su destino.

Conviene señalar que no se han tenido en cuenta las Subvenciones oficiales de capital ya que se han obtenido después de la adquisición de la participación (BOICAC núm. 15, Consulta 6), ni tampoco las Diferencias positivas en moneda extranjera, que por ejemplo sí tendrían en cuenta a los efectos del cálculo del patrimonio neto en los casos de los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

.../...

.../...

Teniendo en cuenta que la sociedad «BETA, S.A.» tiene en el momento de la valoración 2.000 acciones propias, el porcentaje efectivo de participación de la sociedad «ALFA, S.A.» será de:

$$(20.000 / 98.000) \times 100 = 20,4081632\%$$

por lo que la parte que le corresponde de este patrimonio ascenderá a:

$$1.428.000 \times 20,4081632\% = 291.428,57$$

A la cantidad anterior habrá que sumarle el importe de las plusvalías tácitas que había en el momento de la compra y que subsisten en el de la valoración. Suponiendo que la plusvalía de los terrenos se mantiene, el importe que le corresponde de la misma será:

$$300.000 \times 20,4081632\% = 61.224,49$$

Una vez efectuados los cálculos anteriores, la cuantificación de la corrección valorativa será la siguiente:

Coste de la participación	520.000
Valor de mercado (291.428,57 + 61.224,49)	352.653,06
Depreciación al 31 de diciembre de 20X1	167.346,94
Provisión anterior	0
A dotar	167.346,94

167.346,94 *Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)*

a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297) 167.346,94

_____ x _____