

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC</b>	<b>Núm. 51/2004</b>
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



**ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA**  
**ÁNGEL MONTES CARRILLO**

*Profesores del CEF*

### **BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 3**

#### **SUMARIO:**

*Sobre el reconocimiento y el tratamiento contable de determinadas subvenciones relacionadas con la creación de puestos de trabajo.*

#### **Respuesta:**

El tratamiento contable de las subvenciones relacionadas con la creación de puestos de trabajo viene determinado por las propias condiciones y obligaciones exigibles para la concesión de la misma. Así pues, cuando se tenga constancia de la concesión de la subvención (nacimiento del derecho), porque se hayan cumplido las condiciones para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, el beneficiario registrará la subvención en el pasivo del Balance en la agrupación correspondiente a «ingresos a distribuir en varios ejercicios», debiendo lucir el crédito con el organismo oficial concedente de la subvención en una cuenta del subgrupo 47. *Administraciones Públicas.*

La imputación al resultado del ejercicio de las subvenciones deberá realizarse sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, a medida que se vayan devengando las anualidades, hecho que ocurrirá cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas para cada año de vigencia del contrato con el trabajador, de forma tal que aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un período mínimo de permanencia del trabajador, será ese período el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados. Si el hecho subvencionado fuese la transformación de un contrato eventual en contrato fijo, consistente en una única anualidad, hay que señalar que la subvención recibida por generación de puesto de trabajo de carácter indefinido, se considerará como ingreso del ejercicio en que se cumplan las condiciones establecidas para su concesión o en el que racionalmente se vayan a cumplir, y su registro contable se realizará con carácter general de igual forma que en el supuesto anterior, formando parte de los ingresos extraordinarios con objeto de poner de manifiesto la verdadera naturaleza de la misma.

## EJEMPLO:

La empresa «ALVEN» realiza en el ejercicio 20X1 la contratación de un trabajador que supone un incremento de la plantilla media de esa misma cantidad. La contratación se realiza el día 1 de enero, procediendo a solicitar una subvención el día 7 de enero por importe de 9.000 € y teniendo constancia de su concesión el día 1 de febrero, realizándose el cobro el día 1 de marzo del año 20X1, supeditada al mantenimiento del empleo durante tres años desde el inicio de la contratación. La empresa no tiene dudas sobre el cumplimiento de este requisito. De acuerdo con la legislación de la comunidad autónoma, el pago tiene la consideración de anticipo a cuenta, debiendo presentar la empresa un aval por el importe de la subvención con un coste de 50 € mensuales.

Durante el ejercicio 1, las ventas efectuadas, todas ellas, con derecho a deducción, ascienden a 100.000 €, y el total de IVA soportado asciende a 20.000 €.

Asimismo, en el año 20X2 procede al despido del trabajador anterior procediendo a contratar uno nuevo al cabo de un mes, tiempo por el que se prorroga el tiempo de seguimiento de tres años señalado en las bases de la convocatoria.

Consigue además una subvención por importe de 1.000 € por la conversión de un contrato de un mayor de 45 años de temporal a fijo el día 1 de mayo del año 20X2, sin estar sujeta tal concesión a ningún plazo.

*SE PIDE:* Contabilizar las operaciones descritas referentes a la subvención.

**Solución:**

En cuanto a la petición de la subvención, no realizamos ningún apunte contable ya que no supone el nacimiento de ningún derecho ni obligación para la sociedad. Si al cierre del ejercicio se siguiese en esta situación se procedería a registrar en la memoria contable tal situación.

Cuando se produce el nacimiento del derecho se procede a registrar este derecho mediante la siguiente anotación:

9.000	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		9.000
————— Por los gastos del aval —————			
550	<i>Servicios bancarios y similares (626) (50 × 11)</i>		
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>		550
————— x —————			
			.../...

.../...

Si bien de acuerdo con la legislación autonómica, la subvención tiene la consideración de anticipo a cuenta, y por lo tanto, de deuda, procedemos a contabilizarla en la cuenta 130, ya que como señala el PGC en su Norma de Valoración n.º 20, «... serán no reintegrables aquellas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento».

En cuanto a la imputación de la subvención, de acuerdo con la consulta n.º 3 del BOI-CAC 53, «... se procederá de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, a medida que se vayan devengando las anualidades, hecho que ocurrirá cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas para cada año de vigencia del contrato con el trabajador, de forma tal que aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un período mínimo de permanencia del trabajador, será ese período el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados...».

Así pues, procederemos a imputar la subvención en un plazo de tres años, que es el tiempo a mantener el incremento de plantilla.

En cuanto al momento de inicio de la imputación, aunque la concesión de la subvención se produce el 1 de febrero, fecha posterior al inicio de la contratación, ya que en este tipo de subvención es habitual que se requiera la contratación efectiva para poder solicitar la subvención, consideramos que se debe comenzar a imputar desde el 1 de enero, y no desde el 1 de febrero, en base al principio de correlación de ingresos y gastos, tal y como se desprende de la citada consulta, ya que es incluso desde el 1 de enero cuando se empieza a contar el período de tres años.

Esto parece que va en contra de lo establecido en la consulta n.º 10 del BOICAC 40, que señala que «... la subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja», pero en base al principio de correlación de ingresos y gastos decidimos imputarlo desde el 1 de enero.

Así pues, a 31 de diciembre, procederemos a realizar el siguiente apunte:

<p>3.000 Subvenciones oficiales de capital (130) (9.000/3)</p>	<p>a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)      3.000</p>	
_____	x _____	

Asimismo, al recibir esta subvención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104 de la Ley del IVA, se encuentra en prorrata, por lo que deberá proceder a la regularización del IVA deducido en el ejercicio. Así:

$$\% \text{ definitivo} = \frac{\text{operaciones derecho a deducción}}{\text{total operaciones} + \text{subvención}} = \frac{100.000}{100.000 + 9.000} = 91,74 \quad 92\%$$

.../...

.../...

IVA deducido .....	20.000
IVA deducible (20.000 × 92%) .....	18.400
Diferencia .....	2.600

El ajuste sería:

2.600 <i>Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	2.600
_____	x _____	

Durante el año 20X2, teniendo en cuenta que se ha prorrogado el plazo de control de la subvención como consecuencia de la «renovación» del personal, sólo imputaremos la parte proporcional al tiempo de cómputo de la subvención.

2.750 <i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (9.000/3 × 11/12)		
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	2.750
_____	x _____	

En cuanto a la concesión de la subvención por el traspaso de otro trabajador de temporal a fijo, de acuerdo con lo dispuesto en la citada consulta, procedemos a imputarlo como ingreso en el año de la concesión, ya que no está sujeto a ningún plazo temporal.

1.000 <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>	1.000
_____	x _____	

Consideramos en este caso que aunque usemos la cuenta *Subvenciones oficiales a la explotación (740)*, de acuerdo con lo dispuesto en la consulta, esta cantidad deberá también reflejarse en el apartado B 6) de la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, formando parte de los resultados extraordinarios, y no en el apartado B 1 b), dentro de los ingresos de explotación que es donde aparece la cuenta *Subvenciones oficiales a la explotación (740)*, ya que, desde nuestro punto de vista, este ingreso tiene la consideración de extraordinario.

**BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 4****SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable de una venta que se contrata con una cláusula que incluye unos intereses derivados por el aplazamiento del pago a 180 días.*

**Respuesta:**

La norma de valoración 12.<sup>a</sup>, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, dispone que los deudores y acreedores por operaciones de tráfico figurarán en el balance por su valor nominal. Por otro lado la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios» en la norma segunda, apartado a) define lo que se entiende por actividad ordinaria de una empresa, entendiéndose como tal la que realiza la empresa con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico y además dispone que estas ventas se valorarán por el importe facturado en el caso de pago con vencimiento inferior a un año.

De ello se desprende que si hubiese intereses implícitos incorporados a esa facturación, dicho importe figurará en el haber de la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, en la agrupación 1 del modelo normal o en la partida 1.a del modelo abreviado, modelos contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Si la operación de tráfico a que se hace referencia tuviese un vencimiento superior al año deberá registrarse en el balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero tal y como queda recogido en la norma de valoración 12.<sup>a</sup> anteriormente citada.

**EJEMPLO:**

La sociedad «AMC» se dedica a la comercialización del producto A. El departamento comercial de dicha sociedad ha establecido las siguientes directrices en cuanto a la venta del mencionado producto:

- Venta al contado: se establece un precio unitario de 20 €/u.f., con un descuento por pronto pago de un 5%.
- Venta a crédito a un plazo inferior o igual a 180 días; se establece un precio unitario de 22 €/u.f.

.../...

.../...

- Venta a crédito a un plazo superior a 180 días e inferior a 1 año: se establece un precio unitario de 23 €/u.f., devengándose además un interés del 1% mensual a partir del día 180, para los pagos que excedan de estos días.
- Venta a crédito a un plazo superior a 1 año: se establece un precio unitario de 24 €/u.f., devengándose además un interés del 1% mensual a partir del día 180, para los pagos que excedan de estos días.
- Se establece un descuento de 1 €/u.f. cuando el volumen de compras durante un período anual supere las 1.000 unidades físicas.
- Cuando la venta a crédito se cobre en diferentes plazos, la fecha de vencimiento del último de los plazos será la que determine el precio de venta.

Durante el mes de junio del año 2003 se han realizado las siguientes ventas:

- La sociedad CBL, S.A. adquirió el 05-06-2003 500 u.f. del producto A satisfaciéndose al contado.
- La sociedad IMB, S.A. adquirió el 10-06-2003 400 u.f. del producto A acordándose que el pago se realizará por importes iguales a los 30, 60 y 90 días.
- La sociedad CTH, S.A. adquirió el 23-06-2003 800 u.f. documentándose el pago en tres pagarés de iguales importes con vencimiento a los 4, 8 y 12 meses.
- La sociedad IMB, S.A. adquirió el 28-06-2003 1.000 u.f. satisfaciéndose el pago en 3 plazos con vencimiento a los 30, 60 y 90 días.
- La sociedad CAI, S.A. adquirió el 29-06-2003 500 u.f. documentándose el cobro en un pagaré con vencimiento a los 18 meses.

*SE PIDE:* Contabilizar las operaciones anteriores teniendo en cuenta que el tipo de IVA aplicable a la operación es del 16%.

### **Solución:**

Para la resolución del supuesto serán de aplicación.

Las Normas de Valoración 12.<sup>a</sup> y 17.<sup>a</sup> del PGC.

La Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 por la que se fijan los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios.

La Consulta n.º 4 del BOICAC 53.

Los artículos 78 y 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

De acuerdo con el enunciado, observamos que el precio facturado por unidad de producto vendida varía en función del plazo en el que se va a efectuar el pago. Podría plantearse la existencia de unos ingresos financieros por la diferencia existente entre el precio de venta al contado (20 €) y los precios de venta a crédito (22, 23 y 24 €).

A este respecto, la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, dispone que «las ventas se valorarán por el importe facturado en el caso de pago de vencimiento inferior a un año, mientras que si el aplazamiento de pago supera el año, se computará con exclusión de los intereses implícitos que se devenguen en la operación». Por lo tanto, sí hay intereses implícitos incorporados a la facturación:

.../...

.../...

Si su vencimiento es inferior a un año, forman parte de la cifra de negocios y del resultado de la explotación de la empresa.

Si su vencimiento es superior a un año, forman parte del resultado financiero quedando excluido de la cifra de negocios.

Por otra parte, desde un punto de vista fiscal, el artículo 78.Uno de la Ley del IVA establece que: «La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo», estableciendo el apartado Dos del propio artículo que «no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación del servicio». De aquí entendemos:

Que los intereses implícitos incorporados a la facturación, con independencia del plazo, en cuanto que se articulen como un elemento más de la contraprestación de entrega de bienes, integran la base imponible (Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2001).

Por último, hay que reseñar que la Norma Valoración 12.<sup>a</sup> del PGC dispone que los acreedores y deudores por operaciones de tráfico figurarán en el balance por su valor nominal.

A continuación trataremos de aclarar la anterior exposición mediante la contabilización de las diversas operaciones que conforman el supuesto:

**a) Ventas a CBL, S.A. el 05-06-2006.**

Precio unitario .....	20 €/u.f.
N.º Unidades .....	500 u.f.
Importe .....	10.000 €
- Descuento por pronto pago (5%) .....	(500 €)
BI .....	9.500 €
IVA (16%) .....	1.520 €
TOTAL .....	11.020 €

Respecto a los descuentos por pronto pago, la Norma Valoración 18.<sup>a</sup> establece que la considerarán gastos financieros, y de acuerdo con la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, *a sensu contrario* no minorarán la cifra de negocios (sólo se minoran por los descuentos comerciales). Por lo que respecta a la base del IVA, el artículo 78.Tres dispone que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

500	Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)	
11.020	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Ventas de productos terminados (701)	10.000
	a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.520
	x	...

.../...

**b) Ventas a IMB, S.A. el 10-06-2003.**

Precio unitario .....	22 €/u.f.
N.º Unidades .....	400 u.f.
BI .....	8.800 €
IVA (16%) .....	1.408 €
TOTAL .....	10.208 €

$$\text{Pagos} = 10.208 / 3 = 3.402,6 \text{ €}$$

El precio por unidad física es superior en 2 € al precio de venta al contado, no obstante al estar incorporados estos intereses implícitos incorporados a la facturación formarán parte de la cifra de negocios y del resultado de la explotación de la empresa, así como de la base imponible a efectos del IVA.

10.208	Cientes (430)		
		a Ventas de productos terminados (701)	8.800
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.408
		_____ x _____	

Para cada uno de los pagos se efectuará la siguiente anotación:

3.402,66	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Cientes (430)	3.402,66
		_____ x _____	

**c) Ventas a CTH, S.A. el 23-06-2003.**

Precio unitario .....	23 €/u.f.
N.º Unidades .....	800 u.f.
BI .....	18.400 €
IVA (16%) .....	2.944 €
TOTAL .....	21.344 €

Podemos hacer extensivo el comentario de la venta anterior a esta operación de venta. Por lo que se refiere al importe de los pagarés, debemos partir de la siguiente equivalencia financiera.

$$21.344 = X + \frac{X}{(1+i)^2} + \frac{X}{(1+i)^6}$$

$$X = 7.304$$

.../...

.../...

Período	Capital vivo	Intereses	Capital amortizado	Pago	Total capital amortizado
0	21.344	-	-	-	-
4	14.040	14.040	-	7.304	7.304
8	7.018	7.018		7.304	14.326
12	-	-		7.304	21.344
			21.344	21.912	

De acuerdo con la Norma Valoración 12.<sup>a</sup> los deudores por operaciones de tráfico figurarán en el balance por su valor nominal (26.781 €). La diferencia entre el importe total cobrado y el importe facturado (5.437 €) tendrá la consideración de ingresos financieros.

21.912	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas del producto A (700)</i>	18.400
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	2.944
		<i>a Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>	568
		_____ x _____	

Por cada uno de los cobros se efectuará el siguiente asiento:

7.304	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		<i>a Cientes (430)</i>	7.304
		_____ x _____	

Los ingresos financieros deberán periodificarse al cierre del ejercicio. Teniendo en cuenta que el devengo de los mismos comienza a producirse el 23-12-2003, entendemos, por aplicación del principio de importancia relativa que la totalidad de ellos corresponde al siguiente ejercicio procediendo los siguientes asientos:

		_____ 31-12-2003 _____	
568	<i>Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>		
		<i>a Intereses devengados anticipadamente (485X)</i>	568
		_____ 1-1-2004 _____	
568	<i>Intereses devengados anticipadamente (485X)</i>		
		<i>a Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>	568
		_____ x _____	

.../...

.../...

**d) Venta a IMB, S.A. el 28-06-2003.**

Con esta venta el importe de las unidades vendidas asciende a 1.400 unidades físicas, procediendo el descuento por volumen de 1 €/u.f., por cada una de las unidades vendidas. Dado que dicho descuento tiene su origen en las dos operaciones de venta efectuadas, aplicamos por separado el descuento correspondiente a las 1.000 unidades vendidas en esta fecha y el descuento correspondiente a las 400 unidades vendidas el 10-06-2003.

**FACTURACIÓN CORRESPONDIENTE A LAS 1.000 UNIDADES VENDIDAS**

Precio unitario .....	22 €/u.f.
Descuento por unidad .....	(1 €)
N.º Unidades .....	1.000 u.f.
BI .....	21.000 €
IVA (16%) .....	3.360 €
TOTAL .....	<u>24.360 €</u>

El descuento por volumen incluido en la factura y correspondientes a dichas unidades vendidas minorará el importe de la venta (Norma Valoración 18.ª) y asimismo el importe de la base imponible a efectos del IVA.

24.360	Clientes (430)		
		a Ventas de mercaderías (700)	21.000
		a Hacienda Pública, IVA	
		repercutido (477)	3.360
		_____ x _____	

**FACTURACIÓN CORRESPONDIENTE A LAS 400 UNIDADES VENDIDAS EL 10-06-2003**

El descuento correspondiente a la factura de 10-06-2003 es un descuento por volumen que se contabilizará en la cuenta *Rappels sobre ventas* (709) que son un componente negativo de la cifra de negocios. Por otro lado desde el punto de vista fiscal, los descuentos otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado son un supuesto de modificación de la base imponible, artículo 80.Uno 2.º de la Ley del IVA, debiendo emitirse la correspondiente factura rectificativa de las cuotas impositivas repercutidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del IVA y el artículo 9 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Precio unitario .....	(1 €/u.f.)
N.º Unidades .....	400 u.f.
BI .....	- 400 €
IVA (16%) .....	- 64 €
TOTAL .....	<u>- 464 €</u>

.../...

.../...

400	<i>Rappels sobre ventas (709)</i>	
64	<i>Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
	<i>cutido (477)</i>	
	<i>a Clientes (430)</i>	464
_____ x _____		

Con este descuento el importe pendiente de cobro es de 23.896 € (24.360 – 464), por lo que cada cobro se efectuará por un importe de 7.965,33, procediendo el siguiente asiento en el momento de cada cobro:

7.965,33	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
	<i>a Clientes (430)</i>	7.965,33
_____ x _____		

**e) Venta a CAI, S.A. 28-06-2003.**

Precio unitario .....	24 €/u.f.
N.º Unidades .....	500 u.f.
BI .....	12.000 €
IVA (16%) .....	1.920 €
TOTAL .....	13.920 €

$$\text{Importe del cobro} = 13.920 \times 1,01^{12} = 15.685$$

De acuerdo con la Norma Valoración 12.<sup>a</sup> del PGC los deudores comerciales figurarán por su valor nominal, 15.685 €, registrándose los intereses incorporados al nominal como ingresos a distribuir en varios ejercicios. Problema, en este supuesto el importe facturado incorpora un sobreprecio sobre el que resultaría si el aplazamiento fuera inferior al año, por lo que aplicando el literal de la consulta n.º 4, BOICAC 53 y lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 dicho sobreprecio que tiene la consideración de intereses implícitos forman parte del resultado financiero y se excluye de la cifra de negocios.

15.685	<i>Clientes (430)</i>	
	<i>a Ventas producto A (700)</i>	11.500
	<i>(500 × 23)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA re-</i>	
	<i>percutido (477)</i>	1.920
	<i>a Ingresos por intereses</i>	
	<i>diferidos (135)</i>	2.265
_____ x _____		

.../...

.../...

166,67	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i> (500/18 × 6)		
		<i>a Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>	166,67
----- Año 2004 -----			
2.098,33	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i>		
		<i>a Ingresos de créditos a largo plazo (762)</i>	2.098,33
----- x -----			
15.685	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		<i>a Clientes (430)</i>	15.685
----- x -----			

No obstante, el sentido literal de la consulta y la Resolución del ICAC, desde un punto de vista práctico y teniendo en cuenta que la base del IVA incluiría el importe total de la contraprestación (24 €/u.f.) entendemos que el importe de la cuenta *Ventas de mercaderías (700)* debería reflejarse por 12.000 y la cuenta *Ingresos por intereses diferidos (135)* sólo por los intereses del aplazamiento no incluidos en la facturación (1765).

Por otro lado, la aplicación literal plantea otro problema, cuáles son los intereses implícitos incorporados en la facturación que no forman parte de la base imponible, la diferencia entre el precio facturado en las operaciones con vencimiento superior al año y el precio al contado (24 – 20) o la diferencia del precio facturado en las operaciones con vencimiento superior al año y al precio facturados en las operaciones con vencimiento hasta un año (24 – 23).