

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089558

DGT: 03-09-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1923/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Denegación de la devolución mensual de la bonificación extraordinaria del precio final de determinados productos energéticos. Una estación de servicio que presentó fuera de plazo la solicitud de devolución mensual de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos y aditivos, regulada en el RD-Ley 6/2022 (Medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania), correspondientes a los suministros efectuados durante el mes de octubre. Por tanto, la AEAT inadmite la solicitud de devolución. Se parte de la hipótesis de que la cuestión planteada se refiere al tratamiento, a efectos del IS, de la pérdida contable derivada de la baja del crédito frente a la Hacienda Pública por la inadmisión de la solicitud de devolución correspondiente a los suministros efectuados en el mes de octubre. Por tanto, de acuerdo con el art. 10.3 Ley 27/2014 (Ley IS), la pérdida contable derivada de la inadmisión de la solicitud de devolución, con motivo de la baja definitiva del crédito frente a la Hacienda Pública, se integrará en la base imponible del período impositivo en la que deba registrarse dicha pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias, con arreglo a devengo.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.3.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una estación de servicio que, con fecha 07/12/2022, presentó fuera de plazo la solicitud de devolución mensual de la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos y aditivos, regulada en los artículos 15 a 20 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, parcialmente modificados por el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, 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, correspondientes a los suministros efectuados durante el mes de octubre. Por tanto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria inadmite la solicitud de devolución.

Cuestión planteada:

Si el deterioro patrimonial producido por la inadmisión de la solicitud de devolución, es fiscalmente deducible como pérdidas en el impuesto de sociedades del ejercicio 2022.

Contestación:

En primer lugar, es necesario señalar que el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente "1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda".

Por tanto, este Centro Directivo no es competente para pronunciarse sobre la contabilización de las operaciones señaladas en el escrito de consulta, por lo que la presente contestación se centra exclusivamente en cuestiones de carácter fiscal.

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 aprobado una bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos que se regula en el Capítulo VI del Título I del citado Real Decreto-ley en los siguientes términos:

"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 1 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma, relativo a la modificación del 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, en su apartado Tres dispone que, los apartados 2 y 3 del artículo 15 del mencionado Real Decreto-ley 6/2022, pasan a tener la siguiente redacción:

“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 31 de diciembre de 2022, ambos incluidos, a los colaboradores en la gestión de esta bonificación.”

(....)”

Por su parte, el artículo 16 del ya citado Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, define, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“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.

(...)” .

De acuerdo con lo anterior, las entidades que, de conformidad con el artículo 16 del Real Decreto-ley previamente reproducido, tengan la consideración de entidades colaboradoras en la gestión de la bonificación efectuarán, en cada suministro que se realice en las condiciones señaladas en el artículo 15 del mismo Real Decreto-ley 6/2002, un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación. Adicionalmente, los colaboradores podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas ante la Administración competente.

En el caso concreto planteado, la presente contestación parte de la hipótesis de que la consultante tiene la condición de entidad colaboradora en la gestión de la citada bonificación y cumple con los requisitos previstos para su aplicación, de acuerdo con lo señalado en el Real Decreto-ley 6/2022.

Por su parte, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece lo siguiente:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

A su vez, el artículo 11.1 de la LIS regula la imputación temporal de los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

A este respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la contestación a la consulta 4 del BOICAC n.º 129 de 2022, hace referencia al tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos tanto por parte del colaborador como por el beneficiario señalando, en relación con el primero, lo siguiente:

“(…)

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

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la 3 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 cuanto a los efectos fiscales de los hechos planteados en el escrito de consulta, el tratamiento contable descrito en la consulta 4 del BOICAC n.º 129, parcialmente reproducida, será igualmente el que se asuma en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, previamente reproducidos.

Así, se parte de la hipótesis de que la entidad consultante contabilizó las operaciones de conformidad con la mencionada consulta 4 del BOICAC n.º 129 y que la cuestión planteada se refiere al tratamiento, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de la pérdida contable derivada de la baja del crédito frente a la Hacienda Pública por la inadmisión de la solicitud de devolución correspondiente a los suministros efectuados en el mes de octubre. La presente contestación parte de la hipótesis de que la referida inadmisión ha adquirido firmeza.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, anteriormente reproducido, la pérdida contable derivada de la inadmisión de la solicitud de devolución correspondiente a los suministros efectuados en el mes de octubre, con motivo de la baja definitiva del crédito frente a la Hacienda Pública, se integrará en la base imponible del período impositivo en la que deba registrarse dicha pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias, con arreglo a devengo, no resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.