

Caso práctico sobre el tratamiento contable del programa Kit Digital según la consulta número 3 del BOICAC número 138/Junio 2024.

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

01/09/2024

En esta ocasión nos vamos a referir al tratamiento contable del programa Kit Digital según la consulta núm. 3 del BOICAC núm. 138 de Junio de 2024, en el marco de la Agenda España Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025.

Funcionamiento del programa Kit Digital:

La orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la digitalización de pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo, en el marco de la Agenda España Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025 y el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España -Financiado por la Unión Europea- Next Generation EU (Programa Kit Digital), tiene como objetivo impulsar la digitalización de pymes y autónomos en España.

El Programa Kit Digital tiene por objeto la concesión de ayudas a pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo para la adopción de soluciones de digitalización disponibles en el mercado. Los beneficiarios recibirán una ayuda en función de su tamaño, midiendo éste según su número de empleados. A los efectos de estas bases, el derecho de cobro que nace de la resolución de concesión se denomina bono digital. Este bono digital no podrá hacerse efectivo hasta que el Agente Digitalizador, en nombre del beneficiario y siendo éste el responsable último, presente la correspondiente cuenta justificativa de la realización de la actividad para la que se concede la subvención y el órgano concedente considere justificada la subvención.

Para la gestión del programa, se prevé la participación de tres tipos de agentes:

- las empresas beneficiarias, que recibirán la ayuda para incorporar las soluciones digitales,



- los agentes digitalizadores, que prestarán los correspondientes servicios o instalarán las correspondientes soluciones digitales y
- las entidades colaboradoras, que en nombre y por cuenta del órgano concedente colaborarán en la gestión de las ayudas.

El beneficiario deberá emplear la ayuda concedida, cuyo derecho de cobro se denomina bono digital, en la contratación de una o varias soluciones de digitalización de las disponibles en un Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa recogido en la plataforma Acelera pyme, formalizando para ello Acuerdos de Prestación de Soluciones de Digitalización con los Agentes Digitalizadores Adheridos.

Una vez formalizado el Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización, que recogerá las características/funcionalidades a implementar, su plazo de ejecución o desarrollo, la entrega, las obligaciones entre ambos y para con el Programa y el importe del bono digital aplicable mediante cesión, entre otras cuestiones, se procederá a la prestación de la solución de digitalización por parte del Agente Digitalizador Adherido de la solución escogida.

El pago de la prestación se realizará por el beneficiario mediante la cesión al Agente Digitalizador Adherido de la parte del bono digital asociado al Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización suscrito, y abono de la parte correspondiente de los costes no subvencionados.

Durante la prestación de la solución digital, el Agente Digitalizador Adherido, en nombre del beneficiario, deberá presentar la justificación de las acciones realizadas consistente en la documentación exigida y las demás pruebas admitidas en derecho, en su caso. Una vez ésta sea comprobada y verificada, el Agente Digitalizador Adherido recibirá el pago por el importe del bono digital correspondiente a la ayuda asociada al Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización suscrito.

Normativa aplicable.

A la vista de la normativa reguladora y desde el punto de vista contable, el beneficiario de la ayuda concedida deberá registrar la misma de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros, quedan regulados en su apartado 1.1 Reconocimiento que establece lo siguiente:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos

sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.”

Por su parte, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable:

“(…) una subvención se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión, y no existan dudas razonables sobre la recepción de la misma.”

Respecto a los criterios de imputación de las subvenciones no reintegrables, en el apartado 1.3 de la citada norma se determina estos criterios de imputación a resultados, en función de la finalidad a la que se destinen las subvenciones:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

- Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.”

Conclusiones del ICAC

Por tanto, las subvenciones deberán registrarse en el ejercicio en que se cumplan los requisitos para ser consideradas no reintegrables, y su imputación a resultados se realizará atendiendo a su finalidad.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Además, hay que recordar que una característica distintiva de este tipo de subvenciones es que al proveedor de los servicios de digitalización se le abonarán sus servicios directamente por el Agente Digitalizador, de tal modo que la empresa implicada solamente deberá abonar el IVA, y en todo caso los servicios que excedan al máximo concedido por la subvención. En este sentido, las facturas que tiene emitir el proveedor según la Orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las bases reguladoras, establece en el artículo 22, puntos 3 y 4, cómo se debe de actuar:

“3. El Agente Digitalizador emitirá al beneficiario una única factura por el importe total de la solución de digitalización contratada asociada al Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización. La factura reflejará la reducción en el importe a abonar por el beneficiario, con respecto a la cuantía de la subvención concedida asociada al Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización, cuyo derecho de cobro queda expresamente cedido al Agente Digitalizador Adherido en la formalización de dicho Acuerdo.

4. La factura emitida por el Agente Digitalizador Adherido deberá cumplir los siguientes requisitos para ser admitida en la justificación de la ayuda, sin perjuicio de los que se establezca en cada convocatoria:

a) Indicación del número de referencia del Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización.

b) Indicación expresa de la solución de digitalización adoptada y el periodo de la prestación de la misma.

c) Indicación expresa de la cuantía correspondiente a la subvención concedida al amparo del Programa Kit Digital y que figura en el Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización.

d) Indicación expresa de que ha sido financiado a través de «Financiado por el Programa Kit Digital. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España Next Generation EU».

De tal modo, que el artículo 21 de la Orden establece que el “bono digital” no será efectivo hasta la correcta justificación de dichos importes, y siempre que lo facturado esté justificado por los Agentes Digitalizadores, que son quienes, finalmente, perciben la ayuda pública en nombre del beneficiario. Su eficacia está limitada temporalmente a 6 meses.

Desde una perspectiva contable, se tratan de subvenciones no reintegrables si se aplican a los fines y objetivos establecidos en la Orden, por lo que se debe de aplicar los criterios contenidos en la Norma de Registro y Valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos, de tal modo que se consideraran patrimonio neto, neto del efecto impositivo (porque fiscalmente no es una operación no exenta en el Impuesto sobre Sociedades), hasta que se realicen los trabajos o servicios correspondientes.

Cuando estos se lleven a término, nos podemos encontrar con que se traten de:

- Inversiones en activo fijo. El tratamiento contable será imputarlo a la cuenta de pérdidas y ganancias proporcionalmente a la amortización, deterioro o baja del inventario de dichos activos.
- Gasto del ejercicio. El tratamiento contable será imputarlo a la cuenta de pérdidas y ganancias como una subvención de explotación.

Además, es necesario tener un control sobre todo esto, por lo que se requiere:



1. Que todo lo relacionado con el kit digital se utilicen subcuentas apropiadas y diferenciadas del resto de subvenciones.
2. Conservación durante 4 años de todos los justificantes relacionados con la subvención del Kit Digital.

Caso práctico

Supongamos que la empresa A es una Pyme que cuenta entre 10 y menos de 50 empleados, solicita la ayuda para el kit Digital, por lo que se le concede 12.000 euros. La empresa aplica el PGC Pymes.

Se le concede el importe máximo de 12.0000 euros el 2 de junio de 2024, como bono digital.

Esta ayuda se tiene que materializar en tres soluciones informáticas distintas:

1. Un dominio y una nueva web para el desarrollo de comercio electrónico con presencia avanzada en internet. Importe subvencionable 5.500€. El 30 de junio de 2024.
2. Los servicios de oficina virtual, las comunicaciones seguras y la ciberseguridad. Importe subvencionable 3.500 euros. El 30 de junio de 2024
3. Adquisición de un módulo de facturación electrónica para el programa de facturación. Importe subvencionables 3.000 euros. El 30 de junio de 2024

Se pide: Registrar estas operaciones:

1. Registro contable de la concesión de la ayuda, el 2 de junio de 2024.

12.000	(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas.	(130) Subvenciones oficiales de capital 5.500 + 3.000 (132) Otras subvenciones, donaciones y legados	8.500 3.500
--------	--	--	--------------------

Nota: el dominio y una nueva web para el desarrollo de comercio electrónico con presencia avanzada en internet y la adquisición de un módulo de facturación electrónica para el programa de facturación, se tratan de subvenciones de capital; mientras que los servicios de oficina virtual, comunicaciones seguras y ciberseguridad se deben de imputar al resultado al financiar gastos del ejercicio.

Por el efecto impositivo: 25 % sobre 12.000 euros = 3.000 euros.

2.125	(130) Subvenciones oficiales de capital 25 % sobre 8.500	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	3.000
-------	--	--	-------



875	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados 25% sobre 3.500		
-----	---	--	--

NOTA: Se aplica el PGC Pymes.

El 30 de junio de 2024. Adquisición de un dominio y una nueva web para el desarrollo de comercio electrónico con presencia avanzada en internet. Importe subvencionable 5.500€. El importe facturado finalmente es por 4.500 euros más el IVA 21%

Se trata de un inmovilizado intangible.

4.500	(206xx) Aplicaciones informáticas (página web)	(529) Proveedores a corto plazo	5.445
945	(472) H. Pública IVA SOPORTADO		

- El 30 de junio de 2024. Los servicios de oficina virtual, las comunicaciones seguras y la ciberseguridad. Importe subvencionable 3.500 euros. El importe facturado 3.500 euros más el IVA.

3.500	(629xxx) Otros servicios	(410) Acreedores	4.235
735	(472) H. Pública IVA SOPORTADO	prestaciones de servicios	

- El 30 de junio de 2024. Registro de la subvención de explotación: 3.500 euros.

3.500	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	(740) Subvenciones oficiales de explotación	3.500
-------	--	---	-------

- El 30 de junio de 2024. Por la retrocesión del pasivo por impuestos diferidos, ya que al registrar la subvención de explotación la cuenta de resultados tributará. $25\% \text{ sobre } 3.500 = 875 \text{ euros}$.

875	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	875
-----	--	--	-----

- El 30 de junio de 2024. Adquisición de un módulo de facturación electrónica para el programa de facturación. Importe subvencionables 3.000 euros. Importe facturado 3.000 euros más el IVA.



3.000	(206yyy) Aplicaciones informáticas (factura electrónica)	(529) Proveedores a corto plazo	3.630
630	(472) H. Pública IVA SOPORTADO		

6. Pago de la adquisición de un dominio y una nueva web para el desarrollo de comercio electrónico con presencia avanzada en internet. El Agente digitalizador abonará directamente al proveedor las aplicaciones informáticas, y la empresa tendrá que abonar el IVA.

5.445	(529) Proveedores a corto plazo	(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas. (57x) Tesorería	4.500 735
-------	---------------------------------	---	--------------

7. Pago de los servicios de oficina virtual, las comunicaciones seguras y la ciberseguridad. Importe subvencionable 3.500 euros El Agente digitalizador abonará directamente al proveedor las aplicaciones informáticas, y la empresa tendrá que abonar el IVA.

4.235	410) Acreedores prestaciones de servicios	(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas. (57x) Tesorería	3.500 735
-------	---	---	--------------

8. Adquisición de un módulo de facturación electrónica para el programa de facturación. Importe subvencionables 3.000 euros. El Agente digitalizador abonará directamente al proveedor las aplicaciones informáticas, y la empresa tendrá que abonar el IVA.

3.630	(529) Proveedores a corto plazo	(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas. (57x) Tesorería	3.000 630
-------	---------------------------------	---	--------------

9. Amortización del inmovilizado intangible. Supongamos que se amortiza en 5 años: $[(4.500 + 3.000)/5] \times 1/2 = 750$ euros.



750	(680) Amortización inmovilizado intangible	(2817 xxx) Amortización acumulada del inmovilizado intangible 4.500/5. (2817 yyy) Amortización acumulada del inmovilizado intangible 3.00/5	450 300
-----	--	--	------------

10. Por la imputación de la subvención de capital al resultado del ejercicio, proporcionalmente a la amortización.

750	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado del ejercicio	750
-----	---	---	-----

11. Por la retrocesión del pasivo por impuestos diferidos, ya que al trasladarse la subvención al resultado del ejercicio tributará. 25 % sobre 750 = 187,5 euros.

187,5	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	(130) Subvenciones oficiales de capital	187,5
-------	--	---	-------

12. Como han pasado más de seis meses desde la concesión de la subvención, y se ha adquirido el dominio y una nueva web para el desarrollo de comercio electrónico con presencia avanzada en internet por 4.500 euros y el importe concedido ascendía a 5.500 euros, hay que anular la diferencia por 1.000 euros.

1.000	(130) Subvenciones oficiales de capital	(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas.	1.000
-------	---	--	-------

13. Por el efecto impositivo: 25 % sobre 1.000 = 250 euros.

250	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	(130) Subvenciones oficiales de capital	250
-----	--	---	-----

La situación de las cuentas será la siguiente:

(4708) Hacienda pública deudora por subvenciones concedidas: 0 euros.

(130) Subvenciones oficiales de capital: 5.062,5 euros.

(132) Otras subvenciones, donaciones y legados: 0 euros.

(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles: 1.687,5 euros.

- (206xx) Aplicaciones informáticas (página web): 4.500 euros.
- (2817 xxx) Amortización acumulada del inmovilizado intangible: 450 euros.

Valor neto contable de las aplicaciones informáticas (página web): 4.050 euros.

- (206yyy) Aplicaciones informáticas (factura electrónica): 3.000 euros.
- (2817 yyy) Amortización acumulada del inmovilizado intangible 300 euros.

Valor neto contable de las aplicaciones informáticas (factura electrónica): 2.700 euros.

En definitiva, al cierre del ejercicio, tendremos lo siguiente:

Activo			Patrimonio neto y pasivo		
(206xx)	Aplicaciones informáticas (página web):	4.050 euros.	(130)	Subvenciones oficiales de capital	5.062,5 euros.
(206yyy)	Aplicaciones informáticas (factura electrónica):	2.700 euros.	(479)	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.687,5 Euros
TOTAL		6.750 EUROS.	TOTAL		6.750 EUROS.

Espero que haya sido útil.

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>