

CONTABILIDAD	CONTABILIDAD Y FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DE LAS SUBVENCIONES	Núm.
TRIBUTACIÓN		33/2003

ANTONIO CONESA DUARTE
HERIBERTO SUÁREZ FALCÓN

*Profesores del Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

Extracto:

El considerable volumen de subvenciones otorgadas por la Administración pública nos plantea el interrogante sobre si su aplicación es controlada adecuadamente o no. A este respecto, en el presente trabajo analizamos cómo el incumplimiento de las condiciones estipuladas para su disfrute conllevará la revocación de dicha subvención con los consiguientes efectos contables. Además, se debe tener en cuenta que dicha revocación puede suponer la imposición de multas o sanciones, así como el pago del correspondiente interés de demora, incidiendo contablemente en el resultado de la explotación, financiero y extraordinario.

Sin embargo, este hecho no sólo afectará a la contabilidad de la empresa ya que coexisten una serie de implicaciones fiscales que, en el momento de la determinación del importe devengado por el impuesto sobre beneficios, pueden generar diferencias permanentes y temporales.

Al objeto de ilustrar esta problemática, se presenta un caso práctico relativo a la entrega de subvenciones a una empresa de transporte, supeditadas al cumplimiento de un contrato-programa, donde la unidad económica receptora quebranta los requisitos prefijados para el disfrute de dichas subvenciones, lo cual supone la devolución parcial de las transferencias de dinero recibidas.

Sumario:

1. Introducción.
2. Concepto y clasificación de la subvención.
3. Devolución de la subvención. Causas y tratamiento contable.
4. Repercusiones contables y fiscales en las amortizaciones de elementos subvencionados.
Un caso práctico.
5. A modo de síntesis.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En muchas ocasiones nos planteamos qué procedimiento sigue la Administración Pública para controlar la gran cantidad de subvenciones que habitualmente concede, tanto a entidades públicas como privadas.

Entre los aspectos a verificar cuando se concede una subvención, se encuentra la comprobación de que se ha cumplido tanto con el carácter finalista que normalmente tienen como con los requisitos estipulados para su obtención, o incluso que se ha percibido el importe previamente concedido.

A este respecto, el presente trabajo se centrará en la problemática generada a raíz de la hipotética devolución de una subvención recibida, incidiendo fundamentalmente en los casos de revocación, renuncia o incumplimiento de condiciones, para posteriormente analizar las implicaciones contables y fiscales que se presentan, motivado por cuestiones tales como multas y sanciones, intereses de demora o las derivadas del propio reconocimiento de los ingresos efectuados en su momento. Todo ello dependerá además de las características de las subvenciones que se estén examinando.

Con la finalidad de cumplir con nuestro objetivo, en primer lugar, se analizará brevemente el concepto de subvención, realizando además una clasificación de las mismas; se delimitarán los principales motivos que pueden dar lugar a la revocación de una subvención; y se efectuará una descripción general de las implicaciones contables a que da lugar este tipo de hechos económicos, tomando como punto de orientación los diferentes criterios que pueden existir entre el ámbito contable y fiscal; exponiendo, a tal efecto, un caso práctico donde se ponen de relieve las diferencias permanentes y temporales a que puede dar lugar en determinados casos la revocación de una subvención.

2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LA SUBVENCIÓN

Para reflejar el concepto de subvención, acudimos a un conjunto de fuentes, que han ido emanando de diferentes organismos profesionales y parte de la doctrina, así como a la normativa relativa a la materia.

En esta línea, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20, «Tratamiento contable de las subvenciones oficiales e información acerca de las ayudas oficiales», trata aquellas subvenciones o ayudas provenientes de organismos oficiales o públicos, y distingue entre «ayuda de naturaleza pública» y «subvenciones oficiales», conceptuando la primera como la «acción realizada por el sector público con el objeto de suministrar un beneficio económico específico a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios», mientras que define las segundas como «ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento futuro o pasado de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación».

El Plan General de Contabilidad de 1990, más que dar una definición de subvención, efectúa una clasificación de la misma, recogiendo una división entre subvenciones a la explotación y subvenciones en capital. Mientras que las subvenciones a la explotación las conceptúa como «las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general, de asegurar a éstos una rentabilidad mínima o a compensar déficit de explotación», las subvenciones en capital las define como «las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares para el establecimiento o estructura fija de la empresa, cuando no sean reintegrables».

Por otro lado, según el Plan General de Contabilidad Pública, la subvención es una «entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una Administración Pública, siempre sin que exista una contrapartida directa por parte del beneficiario, aunque con obligación por parte de los mismos de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro». Hay que resaltar que la distinción en relación al concepto de transferencia se basa en que estas últimas van destinadas a financiar operaciones o actividades no singularizadas. Tal como señalan algunos autores, mientras que las subvenciones deben ser destinadas a un fin específico, las transferencias tienen una finalidad genérica y, en consecuencia, no es necesario el cumplimiento de requisitos estipulados previamente.

Por último, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en su documento n.º 13 de Principios Contables, relativo a «Ingresos», define las subvenciones como «transferencias de recursos recibidas por las empresas, procedentes de entidades públicas o privadas, con obligación de cumplir las condiciones o requisitos que en su caso se hubieran establecido para su concesión».

Expuestas las diferentes posturas en relación al concepto de subvención, si nos centramos en su naturaleza, hay que destacar que la subvención debe ser reconocida como un ingreso para la empresa que la recibe y, en este sentido, el Plan General de Contabilidad señala que el destino de la subvención va a delimitar si van a constituir ingresos de explotación del ejercicio a los que vienen referidos o se distribuirán en varios períodos.

Si se trata de subvenciones otorgadas a la empresa, bien para cubrir déficit de explotación, bien para asegurar una rentabilidad mínima, debemos considerarla un ingreso del ejercicio; en cambio, si la subvención recibida se destina a la adquisición de bienes de activo fijo, se considerará un ingreso pero a distribuir en varios ejercicios, traspasándose a pérdidas y ganancias en la misma proporción en que se va amortizando el bien adquirido.

Independientemente de que sean de capital o de explotación, podemos utilizar diferentes criterios de clasificación de las subvenciones. Sin embargo, nos vamos a circunscribir a aquellos que consideramos más interesantes, tal como se recoge de forma esquemática en el **cuadro n.º 1** siguiente:

CUADRO N.º 1. CLASIFICACIÓN DE LAS SUBVENCIONES

1. Por el ente concedente	
Oficiales	Concedidas por las Administraciones Públicas.
No oficiales	Concedidas por empresas o particulares.
2. Por la forma de materialización	
Monetarias	Aportadas en efectivo.
No monetarias	Cuando se trata de bienes o servicios.
3. Según el destino de la subvención	
A la explotación	Otorgadas con la finalidad de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación.
En capital	Destinadas al establecimiento o estructura fija de la empresa.
Para absorción de pérdidas	Aportadas por los mismos propietarios del capital. Estas percepciones no se consideran subvenciones propiamente dichas.
4. Según los efectos del cumplimiento	
No reintegrables	Aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su cumplimiento.
Reintegrables	Podemos considerarlas como un préstamo.
5. Por el modo de atribución	
Nominativas	Otorgadas a un beneficiario designado en la norma de atribución.
Generales	Entregadas en régimen de concurrencia competitiva ¹ .
Específicas	Se conceden, sin promover la concurrencia a un beneficiario, por razones de reconocido interés público.

¹ Su concesión requiere la comparación y análisis previo de todas las solicitudes presentadas.

6. Según el procedimiento de gestión y justificación o momento de la aportación	
Prepagable	De justificación diferida.
Postpagable	De justificación previa.
7. Según el momento de realización de la actividad	
Ex-ante	Se otorgan para la realización de una actividad futura; de cobro anticipado.
Ex-post	Se conceden en consideración a unos hechos o actividad pasada; de cobro diferido.
8. Por el grado de exigibilidad	
Legales	Puede beneficiarse todo aquel que cumpla una serie de requisitos.
Pactadas, concertadas o pactadas	Nacen de un concierto entre administración y un tercero (p.e., los contratos-programa).

FUENTE: *Elaboración propia.*

De incumplirse alguno de los requisitos previamente estipulados, se dará lugar a la revocación de la subvención y, en este sentido, la devolución de la subvención, tanto por incumplimiento de requisitos como por la propia renuncia del beneficiario, determinará una serie de efectos contables y fiscales.

3. DEVOLUCIÓN DE LA SUBVENCIÓN. CAUSAS Y TRATAMIENTO CONTABLE

La NIC número 20, en su párrafo 32, analiza la devolución de subvenciones y su tratamiento contable, señalando que «la devolución de una subvención de explotación debe tener como contrapartida, en primer lugar, cualquier ingreso diferido anotado en relación con la subvención. En la medida que el reembolso supere la cuantía del citado ingreso diferido, o si éste no existe, la contrapartida del reembolso será un cargo inmediato a resultados».

Por otro lado, cuando trata las subvenciones de capital expone que «la devolución de una subvención relacionada con activos se registra aumentando el valor contable del activo, o reduciendo el saldo del beneficio diferido por el importe de la cuantía a reembolsar» y además, «la amortización acumulada que podría haber sido cargada adicionalmente hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se carga inmediatamente a resultados». Como la normativa contable española no permite que se deduzca del valor del activo el importe de la subvención obtenida, habría que acudir a la norma

de valoración número 20 del Plan General de Contabilidad, según la cual estas subvenciones «se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrable», debiéndose reflejar, por tanto, como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

En cuanto al tratamiento dado por el Plan General de Contabilidad a esta problemática, LAÍNEZ GADEA (1993: 560) señala que «el Plan, una vez calificada una subvención como no reintegrable, no contempla la posibilidad de que en determinadas circunstancias pueda exigirse su devolución». En este sentido, sólo se recogen los principales motivos de cargo y abono, no pudiendo considerarse como habituales en la empresa este tipo de acontecimientos.

Aplicando el principio de prudencia, y teniendo en cuenta lo señalado por AECA en el documento número 11 de Principios Contables, relativo a «Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros» cuando expone que «para dotar una provisión por responsabilidades es necesario que existan buenas razones para pensar que la empresa ha incurrido en las correspondientes pérdidas», podemos optar por dotar una provisión para riesgos y gastos, entendiendo que podría darse el caso de una posible revocación. Esta provisión cubriría los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, que en la fecha de cierre de ejercicio pueden ser probables e indeterminados en cuanto a su importe exacto y fecha en que se producirán.

En este sentido, el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que «no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables».

En cuanto a las causas que pueden dar lugar a la devolución de una subvención, el artículo 81.9 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) expone algunos de los motivos de reintegro de cantidades recibidas en concepto de subvención y sus consecuencias, señalando que se debe reintegrar la subvención y hacer frente al interés de demora correspondiente cuando no se justifique la aplicación de la subvención, no se reúnan las condiciones necesarias para la obtención, se aplique a una finalidad distinta de la prevista, o se incumplan las condiciones impuestas para el disfrute de la misma.

Evidentemente, cuando el motivo del incumplimiento no puede ser imputado al beneficiario, no debería llevar aparejado una sanción ². Además, el propio perceptor puede renunciar a la subvención cuando por alguna causa así lo considere. De cualquier forma, ello no implica que no existan responsabilidades de naturaleza administrativa e incluso penal.

Por otro lado, es importante señalar que el Plan General de Contabilidad recoge que la memoria deberá contener «información sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en las partidas correspondientes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias», así como «información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones».

² En el artículo 82 del TRLGP vienen recogidas las infracciones administrativas en materia de subvenciones y ayudas públicas. En el apartado 3 de dicho artículo se regula el importe de las multas así como otras sanciones a imponer.

Una vez expuestas las causas de devolución de una subvención, a continuación nos centraremos en los casos más habituales de devolución, tales como la revocación por incumplimiento, la renuncia del perceptor, u otros casos menos significativos, señalando en cada uno de ellos las principales consecuencias de naturaleza contable y fiscal.

a) Revocación por incumplimiento.

El artículo 105 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) establece que «las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

Según PASCUAL GARCÍA (1999: 300), se puede entender la revocación como «la retirada de un acto administrativo inicialmente válido por causas previstas legalmente, o al menos, permitidas por la ley».

La revocación implica la exigibilidad del correspondiente interés de demora, señalado en el artículo 36 del TRLGP, además de un recargo de apremio que será exigible si no se reintegrara en el plazo estipulado. El interés de demora, que en ningún caso tiene carácter sancionador, se devengará en principio desde el momento en que se pagó la subvención.

A ello habría que añadirle la multa o sanción correspondiente en función de lo estipulado en el artículo 82.3 del TRLGP cuando especifica que «las infracciones se sancionarán mediante multa hasta el triple de la cantidad indebidamente obtenida, aplicada o no justificada». Asimismo, la autoridad sancionadora competente podrá acordar la imposición de las sanciones siguientes:

- a) Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas.
- b) Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros Entes públicos.

b) Renuncia.

Tal y como mencionamos anteriormente, el beneficiario puede renunciar a la subvención si entiende que incumple con las condiciones establecidas para su obtención, o bien porque renuncia al beneficio de la ayuda.

c) Otros motivos de extinción de la subvención.

Entre otros motivos de extinción de la subvención podemos señalar aquellos que se originan por errores aritméticos en el cálculo del importe de la citada subvención, así como infracciones contables tales como malversación de fondos públicos o rendición de cuentas de forma no reglamentaria.

Si además procediera imponer la correspondiente sanción, se estaría a lo dispuesto en el artículo 82 del TRLGP, antes mencionado.

4. REPERCUSIONES CONTABLES Y FISCALES EN LAS AMORTIZACIONES DE ELEMENTOS SUBVENCIONADOS. UN CASO PRÁCTICO

Una vez contemplada la problemática que pueden plantear las subvenciones, a continuación analizaremos los efectos contables y fiscales que produce la revocación de subvenciones, especialmente derivado de aquellos elementos de activo fijo cuya adquisición ha sido subvencionada y que están siendo objeto de amortización, cuya justificación del cumplimiento de las condiciones establecidas se realiza *a posteriori*, centrándonos exclusivamente en las subvenciones a la explotación y subvenciones en capital.

En esta línea, el artículo 11, párrafo 1, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, se refiere a las correcciones de valor y más concretamente a las amortizaciones, exponiendo que «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia». Ahora bien, esta depreciación efectiva no se puede entender como la depreciación que estime el empresario que sufren sus bienes de activo fijo, sino que debe estar sujeta a una serie de limitaciones que en el mismo artículo se especifican.

Igualmente, y como es obvio, el Plan General de Contabilidad se refiere a las amortizaciones, tanto en las definiciones y relaciones contables como en las normas de valoración. Pero tal como expone ESTEBAN MARINA (1997: 129) mientras que en la definición de las cuentas de amortización se refiere a la depreciación efectiva, en la norma de valoración emplea el término «depreciación normal», sin especificar qué es lo que diferencia a uno de otro término.

En cualquier caso, y ciñéndonos al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 1, párrafo 2, se señala que «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual».

Sin embargo, aunque podría pensarse que este requisito está considerando a la depreciación real, «la acepción dada por la normativa del impuesto es otra totalmente diferente, que exige que la amortización debe sujetarse a los límites cuantitativos y temporales establecidos en los diferentes métodos de amortización facultados por dicha normativa, siempre que no se pueda demostrar que la depreciación real es superior a la fiscal» (CONESA DUARTE, 1995: 299).

Si la amortización económica es superior a la cuota máxima permitida de acuerdo con la normativa del impuesto, no podría deducirse dicho exceso y, en consecuencia, habría que ajustar el resultado contable a través de diferencias temporales positivas para determinar la renta fiscal.

Una vez planteadas las principales cuestiones que afectan a las correcciones valorativas derivadas de amortizaciones de elementos del activo fijo, y para efectuar el análisis anteriormente mencionado, entendemos oportuno, a los efectos de contemplar la compleja problemática que supone la revocación, utilizar un ejemplo basado en la realidad que supone la concesión de subvenciones paccionadas prepagables a empresas, sean públicas o privadas, que desarrollan la actividad del transporte urbano de viajeros.

CASO PRÁCTICO:

Supongamos, a tal efecto, que la Comunidad Autónoma de Canarias, al objeto de garantizar la viabilidad económica de una sociedad anónima participada totalmente por una entidad pública local y dedicada al transporte urbano de viajeros en la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, firma con ésta y el Ayuntamiento de la citada localidad un Contrato Programa de viabilidad económico-financiera por un período de cuatro años ³.

Las aportaciones de subvenciones pactadas, que se entregarán a comienzos de cada ejercicio, se resumen en el **cuadro n.º 2** siguiente (en miles de euros):

CUADRO N.º 2

	Año X1	Año X2	Año X3	Año X4
Subv. a la explotación	500,00	450,00	400,00	350,00
Subv. en capital	2.000,00	1.500,00	1.000,00	1.000,00

La empresa, por su parte, deberá cumplir una serie de requisitos tales como contención de los gastos de personal, reorganización del servicio, renovación de la flota de vehículos y disminución de los costes de taller.

Entre las condiciones del citado Contrato Programa se encuentra, además, una cláusula de revisión que faculta a la Comunidad Autónoma a revocar dichas subvenciones si al final del segundo año el informe de auditoría demuestra que no se ha dado cumplimiento a las condiciones impuestas en materia de inversiones y gastos de explotación.

³ Dicho Contrato Programa, en el ámbito del archipiélago canario, viene regulado en el artículo 59 de la Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Dicha revocación implicará la exigibilidad de intereses de demora, reservándose la Comunidad Autónoma el derecho de sancionar a la empresa si así lo considera.

Por su parte, con los fondos recibidos, la sociedad adquiere a principios de cada año elementos de transporte por el importe de la subvención pactada, amortizándose a un tipo anual del 20% sobre el precio de adquisición, sin consideración de valor residual alguno, mientras que la legislación fiscal sólo admite como gasto deducible un 18%.

Sin embargo, durante el mes de junio del año X3, se realiza la oportuna auditoría, observándose, según se desprende del informe, que no se han tomado determinadas medidas de contención de gastos. Además, las adquisiciones de inmovilizado no se ajustan estrictamente a las condiciones y modelos estipulados en el Contrato Programa.

Se cuantifica dicho incumplimiento en un 15% de las subvenciones concedidas hasta el momento, revocándose por ello dicho importe y exigiendo el interés de demora correspondiente que, en este caso, supone un 6% anual sancionando además a la empresa por incumplimiento de requisitos con 5.000,00 euros.

Sabemos que el resultado contable antes de impuestos, para cada uno de los ejercicios afectados, se recoge en el **cuadro n.º 3**, expresado en miles de euros:

CUADRO N.º 3

	X1	X2	X3
RCAI	-50,00	100,00	80,00

Existe la posibilidad de dotar una provisión para responsabilidades, si la empresa receptora de los fondos ha incumplido alguno de los requisitos previamente estipulados para obtener la subvención, entendiéndose que, con tal motivo, ésta es susceptible de ser revocada en cualquier momento. En nuestro trabajo, y al objeto de no complicar excesivamente la problemática fiscal, hemos obviado esta posibilidad, ya que se estima bastante improbable que tal situación se produzca.

Bajo estas hipótesis, comenzaremos en primer lugar a contabilizar las subvenciones recibidas, los elementos adquiridos y el impuesto devengado en cada uno de los ejercicios que contempla el Contrato Programa concertado con las instituciones públicas anteriormente mencionadas.

Así, en el ejercicio X1 reflejaremos los anteriores hechos a través de los siguientes asientos, expresados todos ellos en miles de euros:

- Al conceder la subvención por el importe estipulado para el año X1:

2.500,00	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		2.000,00
	<i>a Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>		500,00
	_____ x _____		

- Por el ingreso en cuenta corriente de las citadas subvenciones:

2.500,00	<i>Banco e Inst. de cto. c/c (572)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		2.500,00
	_____ x _____		

- Por la adquisición de elementos de transporte en la cuantía de la subvención en capital obtenida para el ejercicio, y su pago a través de la cuenta corriente bancaria:

2.000,00	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
	<i>a Proveedores inmovilizado a c/p (523)</i>		2.000,00
	_____ x _____		

2.000,00	<i>Proveedores inmovilizado a c/p (523)</i>		
	<i>a Banco e Inst. de cto. c/c (572)</i>		2.000,00
	_____ x _____		

- Por la amortización de los elementos de transporte adquiridos durante el año X1:

400,00	<i>Amortización de elementos de transporte (6828)</i>		
	<i>a Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i>		400,00
	_____ x _____		

- Por el traspaso de las subvenciones en capital a los resultados del ejercicio:

<i>400,00 Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	<i>400,00</i>
	x	

Por su parte, la determinación del impuesto devengado obedece al siguiente cálculo:

AÑO X1			
Contable		Fiscal	
RCAI	-50,00	RCAI	-50,00
Diferencias permanentes	0	Diferencias permanentes	0
		Diferencias temporales	40,00 *
Resultado contable ajustado	-50,00	Base imponible	-10,00
Tipo impositivo	35%	Tipo impositivo	35%
Impuesto bruto devengado	-17,50	Cuota íntegra	-3,50
Bonificaciones y deducciones cuota ...	0	Bonificaciones y deducciones cuota ...	0
Impuesto s/bfcio. devengado	-17,50	Cuota líquida	-3,50

* Amortización, imputación contable: $2.000,00 \times 0,2 = 400,00$
 Amortización, imputación fiscal: $2.000,00 \times 0,18 = 360,00$
 Diferencia temporal positiva = 40,00

A este respecto, entendemos que no procede ajustar la imputación a resultados de la subvención recibida, pues la ley no especifica que la imputación a efectos fiscales debe ser proporcional a la amortización fiscal. De cualquier forma, el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades admite la anticipación de ingresos contables con respecto a su devengo fiscal.

- Por la contabilización del impuesto correspondiente al año X1:

<i>14,00 Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>		
<i>3,50 Crédito impositivo a compensar (4745)</i>	<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	<i>17,50</i>
	x	

Con respecto al ejercicio X2, tenemos:

- Al conceder la subvención por el importe estipulado para el año X2:

1.950,00	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		1.500,00
	<i>a Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>		450,00
	_____ x _____		

- Por el ingreso en cuenta corriente de las citadas subvenciones:

1.950,00	<i>Banco e Inst. de cto. c/c (572)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		1.950,00
	_____ x _____		

- Por la adquisición de elementos de transporte en la cuantía de la subvención en capital obtenida para el ejercicio, y su pago a través de la cuenta corriente bancaria:

1.500,00	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
	<i>a Proveedores inmovilizado a c/p (523)</i>		1.500,00
	_____ x _____		

1.500,00	<i>Proveedores inmovilizado a c/p (523)</i>		
	<i>a Banco e Inst. de cto. c/c (572)</i>		1.500,00
	_____ x _____		

- Por la amortización de los elementos de transporte adquiridos durante el ejercicio X1:

400,00	<i>Amortización de elementos de transporte (6828)</i>		
	<i>a Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i>		400,00
	_____ x _____		

- Por la amortización de los elementos de transporte adquiridos durante el año X2:

<i>300,00 Amortización de elementos de transporte (6828)</i>		
	<i>a Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i>	<i>300,00</i>
	x	

- Por el traspaso de las subvenciones en capital a los resultados del ejercicio:

<i>700,00 Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>	<i>700,00</i>
	x	

Al igual que el ejercicio anterior, el cálculo del impuesto devengado se corresponde al siguiente cálculo:

AÑO X2			
Contable		Fiscal	
RCAI	100,00	RCAI	100,00
Diferencias permanentes	0	Diferencias permanentes	0
		Diferencias temporales	70,00 *
		Ctos. por compensación pérdidas	-10,00
Rdo. contable ajustado	100,00	Base imponible	160,00
Tipo impositivo	35%	Tipo impositivo	35%
Impuesto bruto devengado	35,00	Cuota íntegra	56,00
Bonificaciones y deducciones cuota ...	0	Bonificaciones y deducciones cuota ...	0
Impuesto s/bfcio. devengado	35,00	Cuota líquida	56,00

* *Diferencias temporales generadas por las adquisiciones del año X1.*

Amortización, imputación contable: $2.000,00 \times 0,2 = 400,00$
 Amortización, imputación fiscal: $2.000,00 \times 0,18 = 360,00$
 Diferencia temporal positiva = 40,00

Diferencias temporales generadas por las adquisiciones del año X2.

Amortización, imputación contable: $1.500,00 \times 0,2 = 300,00$
 Amortización, imputación fiscal: $1.500,00 \times 0,18 = 270,00$
 Diferencia temporal positiva = 30,00

- Por la contabilización del impuesto correspondiente al ejercicio X2:

35,00	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
24,50	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre sociedades (4752)</i>	56,00
		<i>a Crédito impositivo a compensar (4745)</i>	3,50
		x	

Y por último, en el ejercicio X3, reflejamos las siguientes transacciones:

- Al conceder la subvención por el importe estipulado para el año X3:

1.400,00	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	1.000,00
		<i>a Subvenciones oficiales a la explotación (740)</i>	400,00
		x	

- Por el ingreso en cuenta corriente de las citadas subvenciones:

1.400,00	<i>Banco e Inst. de cto. c/c (572)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>	1.400,00
		x	

- Por la adquisición en el año X3 de elementos de transporte y su pago a través de la cuenta corriente bancaria:

1.000,00	<i>Elementos de transporte (228)</i>		
		<i>a Proveedores inmovilizado a c/p (523)</i>	1.000,00
		x	

<p>1.000,00 <i>Proveedores inmovilizado a c/p</i> (523)</p>	<p>a <i>Banco e Inst. de cto. c/c</i> (572)</p>	<p>1.000,00</p>
_____	x	_____

Sin embargo, resulta que en el mes de junio, al presentar el informe de auditoría con salvedades por incumplimiento de las condiciones impuestas por la Resolución que concede las subvenciones recibidas, y por ello, decidir el Gobierno Autónomo revocar un 15% de las subvenciones entregadas, procede efectuar el reconocimiento de la deuda con la Hacienda Pública⁴ –Comunidad Autónoma de Canarias–, contabilización de los intereses de demora, sanción y computar además como gasto el 15% de las subvenciones en capital traspasadas a resultados en los ejercicios anteriores.

- Por el reconocimiento de la deuda con la Hacienda Pública:

<p>510,00 <i>Subvenciones oficiales de capital</i> (130)</p> <p>367,50 <i>Gastos extraordinarios</i> (678)</p>	<p>a <i>Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar</i> (4758)</p>	<p>877,50</p>
_____	x	_____

Subvenciones oficiales de capital: $3.400,00 \times 0,15 = 510,00$	
+ <i>Subvenciones en capital ejercicio X1: 2.000,00</i>	Total: 4.500,00
+ <i>Subvenciones en capital ejercicio X2: 1.500,00</i>	
+ <i>Subvenciones en capital ejercicio X3: 1.000,00</i>	
– <i>Subv. capital traspasadas a resultados X1: 400,00</i>	Total: 1.100,00
– <i>Subv. capital traspasadas a resultados X1: 700,00</i>	
	Saldo: 3.400,00
Gastos extraordinarios: $(1.350,00 \times 0,15) + (1.100,00 \times 0,15) = 367,50$	

El reintegro de la subvención en capital se cargará bien en la propia cuenta de «Subvenciones oficiales de capital» (130) cuando se trata de subvenciones otorgadas en el mismo ejercicio o en ejercicios anteriores y no imputadas todavía a resultados; o bien en la cuenta «Gastos extraordinarios» (678), cuando se trata tanto de subvenciones de capital recibidas en ejercicios anteriores e imputadas en su totalidad o en parte a resultados, como de subvenciones a la explotación.

⁴ Podemos distinguir a nivel de subcuentas que la institución con la cual se contrae la deuda es la Comunidad Autónoma Canaria y en concreto la Consejería de Turismo y Transportes.

- Por el reconocimiento de los intereses de demora:

88,88	<i>Intereses de deudas a c/p (663)</i>	
	a <i>Hacienda Pública, acreedora por intereses de demora (475X)</i>	88,88
	$2.500,00 \times 0,15 \times 0,06 \times 2,5 = 56,25$	
	$1.950,00 \times 0,15 \times 0,06 \times 1,5 = 26,33$	
	$1.400,00 \times 0,15 \times 0,06 \times 0,5 = 6,30$	
	88,88	
	x	

En cuanto a la contabilización de los intereses de demora, entendemos que podemos hacerla a través de las cuentas 662/663 «Intereses de deudas». A tal respecto, el Plan General de Contabilidad señala que estas cuentas recogen el importe de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar. También podría plantearse la posibilidad de hacerlo a través de la cuenta 678 «Gastos extraordinarios».

En este sentido, el interés de demora no es más que el coste financiero de una deuda potencial que se ha manifestado y materializado por un determinado motivo, generalmente con una Administración Pública. Es por ello que entendemos que debe destinarse la cuenta de «Gastos extraordinarios» a recoger la multa o sanción impuesta, mientras que la cuenta «Intereses de deudas» va dirigida a recoger los gastos financieros generados por deudas, sea cual fuere su origen.

- Por la sanción impuesta:

5,00	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	
	a <i>Hacienda Pública, acreedora por multas y sanciones (475X)</i>	5,00
	x	

Por último, indicar que la multa o sanción impuesta, reflejada de dicha forma, va a suponer una diferencia permanente en el momento del cálculo del impuesto sobre beneficios.

- Por la amortización de los elementos de transporte adquiridos durante el ejercicio X2:

900,00	<i>Amortización de elementos de transporte (6828)</i>	
	a <i>Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i>	900,00
	Amortización elementos adquiridos en el año X1: 400,00	
	Amortización elementos adquiridos en el año X2: 300,00	
	Amortización elementos adquiridos en el año X3: 200,00	
	x	

- Por el traspaso de las subvenciones en capital a los resultados del ejercicio:

765,00 Subvenciones oficiales de capital (130)

a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775) 765,00

$$\begin{aligned}
 2.000,00 \times 0,85 \times 0,2 &= 340,00 \\
 1.500,00 \times 0,85 \times 0,2 &= 255,00 \\
 1.000,00 \times 0,85 \times 0,2 &= 170,00 \\
 \hline
 &765,00
 \end{aligned}$$

x

El impuesto devengado en el ejercicio X3 se corresponde con el siguiente cálculo:

AÑO X3			
Contable		Fiscal	
RCAI	80,00	RCAI	80,00
Diferencias permanentes	5,00	Diferencias permanentes	5,00
		Diferencias temporales	76,50 *
		Ctos. por compensación pérdidas	0
Rdo. contable ajustado	85,00	Base imponible	161,50
Tipo impositivo	35%	Tipo impositivo	35%
Impuesto bruto devengado	29,75	Cuota íntegra	56,53
Bonificaciones y deducciones cuota ...	0	Bonificaciones y deducciones cuota ...	0
Impuesto s/bfcio. devengado	29,75	Cuota líquida	56,53

* Diferencias temporales regularizadas

X1	X2	X3	Total
$2.000,00 \times 0,85 \times 0,20 = 340,00$	$1.500,00 \times 0,85 \times 0,20 = 255,00$	$1.000,00 \times 0,85 \times 0,20 = 170,00$	
$2.000,00 \times 0,85 \times 0,18 = 306,00$	$1.500,00 \times 0,85 \times 0,18 = 229,50$	$1.000,00 \times 0,85 \times 0,18 = 153,00$	
34,00	25,50	17,00	76,50

- Por la contabilización del impuesto correspondiente al ejercicio X3:

29,75	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
26,78	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)</i>
			56,53
_____		x	_____

- Por la regularización del impuesto sobre beneficios anticipado:

5,78	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>		
		a	<i>Impuesto s/beneficios anticipado (4740)</i>
			5,78
_____		x	_____

La cuenta 4740 «Impuesto sobre beneficios anticipado» presentaba, hasta el momento en que se produce la revocación de las subvenciones, un saldo deudor de 38,50 miles de euros, derivado de las diferencias temporales positivas que han ido surgiendo entre los años X1 y X2.

La revocación de un 15% de las subvenciones entregadas hasta junio del año X3 implicará una reducción en las diferencias temporales y en consecuencia en el impuesto sobre beneficios anticipado por un importe del 15% de su saldo, es decir, 5,78 miles de euros.

Es de resaltar que la Resolución de 30 de abril de 1992 del ICAC expone que en el caso de descubrir que los importes contabilizados como impuesto «diferido» o como impuesto «anticipado» no sea razonable su realización, y esto suponga un aumento del impuesto diferido o una disminución del impuesto anticipado, la corrección debe contabilizarse a través de la cuenta 633 «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».

La contabilización de las operaciones correspondientes a los siguientes ejercicios, así como el cálculo del impuesto tanto desde el punto de vista contable como fiscal, no debe generar mayor problema, ya que las subvenciones a recibir durante el ejercicio X4 supondremos que no serán revocadas y, además, las diferencias temporales positivas que se van generando a lo largo de los cinco primeros años se irán eliminando a medida que transcurran los siguientes ejercicios.

5. A MODO DE SÍNTESIS

En el presente trabajo, una vez analizados los diferentes tipos de subvenciones, nos hemos centrado tanto en la devolución de la subvención recibida, sea del tipo que fuere, como en las consecuencias generadas, tales como los intereses de demora devengados desde el momento del cobro de la misma, y las sanciones y/o multas; además, clasificamos la diferente naturaleza que suponen estos gastos, que si bien, ambos, son consecuencia de un mismo hecho –la revocación–, los primeros los podemos considerar como un gasto irregular y extraordinario, no deducible para el Impuesto sobre Sociedades, y los segundos, es decir, los intereses de demora, no son más que gastos financieros generados por una operación de financiación incierta para la empresa, independientemente de que la obtención de estos fondos se haya realizado de forma lícita o ilícita.

Las subvenciones concedidas y recibidas pueden originar pasivos contingentes que es necesario reflejar de forma razonable en las Cuentas Anuales, pues provocan importantes repercusiones financieras y fiscales.

La normativa contable española no contempla expresamente la posibilidad admitida por la NIC número 20 de disminuir el precio de adquisición de los activos subvencionados, sino que expresamente los considera como ingresos diferidos. Sin embargo, si los activos son fabricados por la propia empresa y tienen un período medio de maduración superior al año, y además están destinados a la venta, entendemos que se podría, en determinados casos, utilizar el criterio de la disminución del coste de producción por estar más de acuerdo con el cuadro de principios contables del Plan General de Contabilidad y especialmente con el principio de prudencia, que, como todos conocemos, es jerárquicamente superior a los restantes, tal y como viene reconocido en el artículo 38 del Código de Comercio.

BIBLIOGRAFÍA

AMADOR JIMÉNEZ, M.; DORTA VELÁZQUEZ, J.A.; PÉREZ RODRÍGUEZ, A. y RAMÓN BALMASEDA, A.: «Hacia una auditoría global en el sector público: una experiencia en la evaluación del leader Roque Nublo». *Tesina elaborada para el master universitario en dirección y gestión de las Administraciones Públicas*. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 1996.

AMUNATEGUI RODRÍGUEZ, J.; SANTIUSTE VICARIO, A. y JAQUETE DE SANTIAGO, A.: «Las transferencias y subvenciones en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública». *Presupuesto y Gasto Público*, número 13, 1994. pp. 87-101.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, (AECA): *Documento número 11, de Principios Contables*, «Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros». Madrid, 1991.

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Documento número 13, de Principios Contables*, «Ingresos». Madrid, 1991.
- BLAKE, J.: *Accounting standards*. Pitman Publishing. Londres, 1991.
- Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* número 9. Abril 1992, p. 73.
- CONESA DUARTE, A.: «Contabilidad y fiscalidad de la magnitud renta en el impuesto sobre sociedades». *Tesis Doctoral*. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- CONESA DUARTE, A. y SUÁREZ FALCÓN, H.: «Contingencias en la extinción de subvenciones: Aspectos legales y contables». *Partida Doble*, número 130, 2002, pp. 92-101.
- DAVIES, M.; PATERSON, R. y WILSON, A.: *Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom*. Macmillan Publishers Ltd. Basingstoke, 1991.
- DECRETO 337/1997, de 19 de diciembre, por el que se establece el régimen general de ayudas y subvenciones de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- ESTEBAN MARINA, A.: *Contabilidad y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades*. Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A. Madrid, 1997.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC): *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20*. «Tratamiento contable de las subvenciones oficiales e información acerca de las ayudas oficiales». Párrafos reordenados en 1994. Editorial Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1997.
- LAÍNEZ GADEA, J.A.: *Comparabilidad Internacional de la información financiera. Análisis y posición de la normativa española*. Editorial Ministerio de Economía y Hacienda. ICAC. Madrid, 1993.
- LEY 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.
- LEY GENERAL TRIBUTARIA 230/1963, de 28 de diciembre.
- OMEÑACA GARCÍA, J.: *Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad*. Ed. Deusto. Bilbao, 1994.
- ORDEN MINISTERIAL, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial BOE. Estudios Jurídicos. Madrid, 1999.
- REAL DECRETO de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *Las subvenciones públicas*. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1998.
- VELA PASTOR, M.; MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V.: *Manual de Contabilidad*. Editorial Ariel Economía. Barcelona, 1991.