

CONTABILIDAD

LAS SUBVENCIONES:
NORMATIVA CONTABLE

N.º 171

TRABAJO EFECTUADO POR:

MERCEDES RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

PILAR YUBERO HERMOSA

*Profesoras de la Facultad de
Ciencias Económicas y Empresariales
(Universidad San Pablo-Ceu de Madrid)*

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Definición y clasificación de las subvenciones según los distintos organismos contables:
 - 1. IASC.

 - 2. AECA.

 - 3. PGC.

...

...

III. Tratamiento y representación en los estados contables de las subvenciones:

1. IASC.
2. AECA.
3. PGC.

IV. Contingencias por subvenciones de capital:

1. IASC.
2. AECA.
3. PGC.

V. Repercusiones contables por el efecto impositivo en las subvenciones.

1. Caso práctico.

VI. Bibliografía.

CONTABILIDAD

LAS SUBVENCIONES:
NORMATIVA CONTABLE

N.º 171

I. INTRODUCCION

Según el Diccionario de la Lengua Española subvención es la acción y efecto de subvenir, siendo subvenir el costear, sufragar el pago de cierta cosa. Desde un punto de vista económico podríamos decir que las subvenciones estarían encuadradas entre las técnicas de la actividad administrativa de fomento; es decir, facilitando el desarrollo de actividades o regiones económicas determinadas, con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

El análisis de las subvenciones puede realizarse tanto desde el punto de vista jurídico como del económico-contable y fiscal.

Aunque el objeto del presente trabajo es estudiar fundamentalmente su aspecto contable, puede resultar interesante hacer una breve referencia al concepto de subvención desde el punto de vista del Derecho.

Jurídicamente, la figura de la subvención es considerada por diversos tratadistas como «atribución patrimonial», mientras que otros, fundamentalmente representantes de la doctrina alemana, la definen como «prestación administrativa» (1).

Se entiende por «atribución patrimonial» aquel acto jurídico por medio del cual una persona proporciona a otra una ventaja o un beneficio de carácter patrimonial; este concepto de «atribución patrimonial» tal y como se ha definido se ajusta exactamente a una de las principales consecuencias que implica la concesión de toda subvención, puesto que dicha concesión supone un enriquecimiento del patrimonio del beneficiario, que se manifiesta en un desplazamiento patrimonial, dado que el enriquecimiento implica un correlativo empobrecimiento del concesionario de la subvención.

(1) FERNANDEZ FARRESES, GERMAN: *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983. Pág. 77 y ss.

En contra de esta tesis, se encuentran los representantes de la doctrina alemana que definen el concepto de subvención como prestación administrativa en una doble vertiente: primero, la interpretan dentro de la teoría general de las prestaciones administrativas, y segundo, en su consideración finalista, como un instrumento más que el Estado utiliza para la dirección y orientación de la actividad económica, ubicada en el Derecho Administrativo económico. Esta teoría no tiene muchos partidarios, al considerar que la subvención carece de naturaleza contractual, ni encaja tampoco en el concepto de prestación administrativa, entendiéndose por ésta cualquier medida o actividad administrativa tendente a la satisfacción inmediata o mediata de las necesidades de los ciudadanos.

Aunque estos recursos procedan de terceros ajenos a la empresa -Estado, organismos financieros y entidades privadas- siempre que los términos de su concesión las caractericen como subvenciones a fondo perdido, deberían considerarse como integrantes de los recursos propios dentro de una visión financiera (2).

El análisis contable de las subvenciones va a realizarse a partir de una serie de normas emitidas por distintos organismos especialmente dedicados a cuidar la información financiera de las empresas como son el *International Accounting Standards Committee* (IASC), Ministerio de Economía y Hacienda [Plan General de Contabilidad (PGC)], Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y Comunidad Económica Europea (CEE).

Con respecto a la CEE, este organismo que ha emitido directivas relacionadas con la información financiera, sin embargo analizando dichos documentos, concretamente la IV Directiva «Regulación de las Cuentas Anuales» no se ha encontrado alusión alguna al tema de las subvenciones.

II. DEFINICION Y CLASIFICACION DE LAS SUBVENCIONES SEGUN LOS DISTINTOS ORGANISMOS CONTABLES

1. IASC.

El concepto de subvención, y en concreto el de las subvenciones oficiales, es desarrollado en la NIC 20 (3). Dicha norma no diferencia entre subvenciones oficiales de las que no lo son, como sí lo hacen otros organismos contables. En primer lugar distingue entre «ayudas

(2) VELILLA BARQUERO, MANUEL: *La información contable de la empresa española*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984.

(3) IASC. Norma Contable Internacional (NIC) número 20: «Tratamiento contable de las subvenciones oficiales e información acerca de las ayudas oficiales». 1982.

oficiales» y «subvenciones oficiales». Las primeras son definidas como acciones realizadas por los poderes públicos con el fin de suministrar algún beneficio económico específico a una empresa o a un conjunto de ellas, seleccionadas de acuerdo con determinados criterios. Mientras que las segundas son ayudas oficiales en forma de transferencias de recursos a una empresa, a condición de que cumpla o haya cumplido ciertas condiciones referidas a su actividad de explotación (párr. 3).

A su vez, clasifica las «subvenciones oficiales» en: «subvenciones materializadas en activos» que son aquellas que concede el Gobierno cuya condición principal es que la empresa beneficiaria debe comprar, construir o adquirir algún activo fijo y «subvenciones de explotación» que son distintas de las que se relacionan con los activos (párr. 3).

Por último, el IASC destaca otro tipo de subvenciones que son los «préstamos condonables», conceptuándolos como los préstamos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso en las condiciones establecidas para ello (párr. 3).

2. AECA.

En el ámbito nacional, AECA trata el tema de las subvenciones en varios documentos de la «Serie Principios Contables» (Documento n.º 2: «Inmovilizado Material», Documento n.º 10: «Recursos Propios», Documento n.º 12: «Ingresos Diferidos», y Documento n.º 13: «Ingresos»). En concreto en el Documento n.º 13 (4) define las subvenciones en términos generales 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 hubieren establecido para su concesión» (pág. 41).

En este mismo documento se detalla la diferencia entre «subvenciones reintegrables» y «subvenciones no reintegrables», manifestando lo siguiente: «Cuando el importe de una subvención ha de ser devuelto, la subvención es reintegrable, constituyendo de hecho un préstamo sin interés. En caso contrario, la subvención es no reintegrable, constituyendo, en consecuencia, una auténtica subvención, con incidencia directa y explícita en los ingresos y resultados del beneficiario» (pág. 41).

A su vez AECA, al igual que el IASC, cataloga las subvenciones clasificándolas en: «subvenciones de capital» y «subvenciones a la explotación».

(4) AECA: «Ingresos». Documento n.º 13. Serie Principios Contables. Edición revisada en 1991. Madrid, 1989.

Con respecto a las primeras, AECA manifiesta que se tratarán como: «Partidas de ingresos diferidos, que periódicamente se incorporarán a los ingresos de los sucesivos ejercicios a los que afecten» (pág. 42).

En relación a las segundas, «subvenciones a la explotación», se precisa en el documento aludido que son: «Las concedidas a fondo perdido por el Estado u otras entidades públicas o privadas destinadas, generalmente, a compensar resultados negativos de la explotación, o asegurar a la empresa una rentabilidad mínima» (pág. 41).

Por último, se menciona otro tipo de subvención, que son las «subvenciones para absorción de pérdidas acumuladas», puntualizando que se reconocerán como ingresos, excepto las que son aportadas por los propietarios del capital, en tal caso no tendrán la consideración de subvención, por lo tanto, no serán ingresos, y se tratarán como aportaciones de los propietarios (pág. 42).

3. PGC.

El PGC (5) no define específicamente las subvenciones, sino que directamente aborda su ordenación, clasificándolas en «subvenciones de capital» y «subvenciones a la explotación».

Con respecto a las de capital distingue, como hace AECA, entre las concedidas por las Administraciones Públicas y por empresas o particulares. Reflejando las primeras en la cuenta (130) «Subvenciones oficiales de capital», y las concedidas por empresas o particulares en la cuenta (131) «Subvenciones de capital», pero ambas son destinadas a financiar el establecimiento o estructura fija de la empresa. Asimismo, coincidiendo con AECA, el Plan separa entre «subvenciones no reintegrables», donde se integrarían las dos primeras y «subvenciones reintegrables», empleando para su contabilización la cuenta (172) «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», representando esta última partida un pasivo exigible para la empresa.

Finalmente, las «subvenciones de explotación», el PGC las recoge en las cuentas (740) «Subvenciones oficiales a la explotación» y (741) «Otras subvenciones a la explotación», pudiendo resumir ambas, como las otorgadas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares con el objeto de asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación. Si en este último caso, los fondos son aportados por los socios, la postura del Plan concuerda con la manifestada por AECA, y se imputarían a la cuenta (122) «Aportaciones de socios para compensación de pérdidas», partida incluida en el subgrupo «Resultados pendientes de aplicación».

(5) Plan General de Contabilidad (PGC). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, 1990.

III. TRATAMIENTO Y REPRESENTACION EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LAS SUBVENCIONES

1. IASC.

El IASC, en su Exposición de Motivos (párr. 6), establece dos enfoques en el tratamiento contable de las subvenciones gubernativas relacionadas con activos. El primer método es el denominado «de capital», donde la subvención se abona directamente al neto patrimonial. Sus defensores consideran que las subvenciones son fuentes de financiación que no han sido generadas por la empresa y como tales deben ser tratadas en el balance y no aparecer en la cuenta de resultados (párr. 7).

El segundo método, llamado el «de renta», que es por el que se decanta la NIC 20, transfiere la subvención a resultados en uno o más ejercicios. Sus valedores argumentan tres razones:

- Los fondos no provienen de los accionistas, por lo tanto no deben ser recogidos en los fondos propios, sino en la cuenta de resultados.
- Normalmente no suelen ser gratuitas para la empresa, ya que está obligada a cumplir una serie de condiciones. La empresa con el objeto de compensar los costes ocasionados por el cumplimiento de estas obligaciones las incluirá en la cuenta de resultados.
- Con respecto a los impuestos, las subvenciones tendrán la consideración de resultados (párr. 8).

El IASC posibilita dos formas de presentación de este tipo de subvenciones en los estados financieros, incluidas las subvenciones no monetarias, que se valorarán por su justiprecio (6). Asimismo, deja bien claro que las subvenciones no se deben abonar directamente al neto patrimonial (párr. 37).

El primer método presenta la subvención como un ingreso diferido, imputándose a la cuenta de resultados, con un criterio racional y sistemático, a lo largo de la vida útil del elemento (párr. 22).

(6) El IASC entiende por justiprecio aquella cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados, en condiciones de libre competencia.

La NIC 20 distingue el tipo de activos subvencionados: si la subvención está materializada en activos amortizables, la incorporación a la cuenta de resultados se efectuará en proporción al cargo por amortización del activo (párr. 11) o, por el contrario, si se trata de activos no amortizables, en cuyo caso se podrán imputar también a resultados en función de los costes derivados del cumplimiento de ciertas obligaciones estipuladas en la concesión de la subvención (párr. 12).

El segundo método propuesto es la deducción de la subvención del activo correspondiente, con el objeto de establecer el valor contable del elemento. La imputación de la subvención a la cuenta de resultados se efectuaría a través de un cargo reducido de la amortización (párr. 23).

Si la empresa optase por este segundo método, la subvención tendría que mostrarse en el balance como cuenta de compensación de activo, con el objeto de no ocultar información sobre el precio de adquisición del bien subvencionado, aunque se tratase de una subvención no monetaria (párr. 39).

En lo que respecta a las subvenciones de explotación, es decir, aquellas recibidas para compensar gastos o pérdidas producidas con anterioridad, o con el objeto de proporcionar un soporte financiero inmediato sin producir gastos con posterioridad, se incorporarán a la cuenta de resultados del ejercicio en el momento que surja el derecho a su percepción (párr. 40).

2. AECA.

Los pronunciamientos que realiza AECA sobre el tratamiento contable de las subvenciones, coincide con lo manifestado por el IASC.

Tanto en el Documento n.º 10 (7) (Recursos Propios) como en el n.º 13 (Ingresos), se afirma que las subvenciones no forman parte del neto patrimonial de la empresa, por lo tanto se consideran ingresos diferidos.

En los Documentos n.º 2 (8) (Inmovilizado Material), n.º 10 (Recursos Propios) y n.º 12 (9) (Ingresos Diferidos), se formulan dos criterios con respecto al tratamiento contable de las subvenciones de capital: «1) Computarlas como menor precio de adquisición de los inmovilizados que financian, o 2) Tratarlas como ingresos diferidos, a imputar a resultados a lo largo de la vida útil de los citados inmovilizados» (pág. 56).

(7) AECA: «Recursos Propios». Documento n.º 10. Serie Principios Contables. Edición revisada en 1991. Madrid, 1988.

(8) AECA: «Inmovilizado Material». Documento n.º 2. Serie Principios Contables. Edición revisada 1991. Madrid, 1981.

(9) AECA: «Ingresos Diferidos». Documento n.º 12. Serie Principios Contables. Edición revisada 1991. Madrid, 1989.

Las subvenciones de explotación son tratadas en el Documento n.º 13. Además de definir las, como se ha expresado anteriormente, manifiesta que: «Las subvenciones de este tipo constituyen ingresos de explotación del ejercicio o ejercicios a los que vienen referidos, y deben recogerse de forma separada en los estados financieros, con el fin de diferenciar adecuadamente los componentes del resultado de la empresa» (pág. 42).

3. PGC.

En cuanto a su tratamiento contable, el Plan, en la Norma de Valoración n.º 20, sólo admite uno de los dos métodos planteados por el IASC, así como por AECA; es decir, tratar y representar la subvención como un ingreso diferido, e imputarla al resultado del ejercicio en función de la amortización si se trata de un activo depreciable. No obstante, si la subvención se hubiese materializado en un activo no depreciable, en discrepancia con el IASC, no se admite su incorporación a resultados, en tanto en cuanto no se produzca la enajenación o baja del inventario. El Plan utiliza la cuenta (775) *Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio*, para traspasar la subvención al resultado, con el objeto de compensar el gasto por amortización. Mientras que el gasto de la depreciación figurará en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias* como partida de explotación, el ingreso por subvenciones se reflejará a distinto nivel, como un resultado extraordinario.

Con respecto a las subvenciones de explotación, recogidas en el subgrupo (74) «Subvenciones a la explotación» son consideradas por el Plan como ingresos del ejercicio, imputándose como tales cuando se cumplan las condiciones que den derecho a su percepción. En la cuenta de *Pérdidas y Ganancias* figurarán como partidas de la actividad típica de la empresa.

IV. CONTINGENCIAS POR SUBVENCIONES DE CAPITAL

1. IASC.

La empresa beneficiaria de una subvención no reintegrable está sometida al cumplimiento de determinadas condiciones establecidas *a priori*. Si por cualquier circunstancia no se cumplieran, la empresa tendría que reembolsar la subvención. A tal efecto, como se expresa en la NIC n.º 10 (10), si se tiene la probabilidad de incumplimiento de las condiciones estipuladas en la concesión de la subvención, se manifestará una pérdida contingente, teniendo que dotar la empresa receptora de la subvención una provisión con cargo a resultados.

(10) IASC. NIC n.º 10 «Contingencias y hechos posteriores a la fecha del balance». 1978.

2. AECA.

En este caso, AECA en Documento n.º 12 (Ingresos Diferidos) trata la cuestión de la enajenación de activos subvencionados, antes de la imputación total de la subvención al resultado, expresando lo siguiente: «... procederá traspasar el saldo de dicha subvención, que dejará de ser un ingreso diferido para convertirse íntegramente en ingreso del ejercicio o en pasivo exigible, según que dicha enajenación resultara posible o no en virtud de las condiciones impuestas por la entidad concedente de la subvención. En este último caso, deberán dotarse adicionalmente las provisiones complementarias precisas para atender a las devoluciones que, eventualmente, pudieran ser exigibles por dicha entidad» (pág. 21).

3. PGC.

El Plan no tiene previsto la dotación de provisión específica, ante la posibilidad de un reembolso de la subvención por incumplimiento de las condiciones establecidas previamente. En tal caso, se podrá dotar una «Provisión para riesgos y gastos» con cargo a resultados con el objeto de cubrir la probable pérdida que se pudiera ocasionar como consecuencia de no haber observado las condiciones pactadas.

V. REPERCUSIONES CONTABLES POR EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SUBVENCIONES

El problema se manifiesta cuando no coincide el planteamiento de la imputación a resultados de la subvención de capital, tanto en el terreno fiscal como en el contable.

Sobre esta cuestión nos atenderemos a lo dispuesto en la Ley (11) y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (12) que desarrollaremos en el siguiente *caso práctico*.

(11) Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre de 1978).

(12) Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 21 de octubre y 4 de noviembre de 1982).

1. Caso práctico.

En el supuesto se contabilizará una subvención de capital materializada en un elemento de activo, según lo establecido en la Norma n.º 20 (Subvenciones de Capital) del PGC. Asimismo, se verán los efectos impositivos que se deriven de dicha operación, aplicando la legislación tributaria española.

PLANTEAMIENTO

Una Sociedad Anónima, dedicada al transporte de mercancías por ferrocarril recibe una subvención de capital por importe de 30.000.000 de pesetas, otorgada por la Comunidad Autónoma de Madrid para la adquisición de contenedores. El coste total de adquisición más gastos de puesta en funcionamiento asciende a 45.000.000 de pesetas. Fecha de adquisición e instalación de los contenedores 1 de octubre de 1993.

La sociedad decide amortizar el bien linealmente en 15 años, aunque fiscalmente (13) el período mínimo de amortización serán 20 años (coeficiente: 5%) y el máximo 30 años. La subvención habrá que imputarla en 10 años como máximo, según lo establecido en la Ley y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para los casos en que el período de amortización sea superior a 10 años.

_____ 1-9-1993 _____

– Por la contabilización del ingreso de la subvención en la cuenta corriente de la empresa (14):

30.000	<i>Bancos (572)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		30.000
	x	_____	

(13) Orden de 12 de mayo de 1993, por la que se aprueban los coeficientes anuales de amortización (BOE de 20 de mayo).

(14) Las cantidades de los asientos se expresan en miles de pesetas.

– Por la adquisición de los contenedores:

45.000	<i>Contenedores (22X)</i>	
	<i>a Bancos (572)</i>	45.000

————— 31-12-1993 (año 1) —————

– Por la cuota de amortización correspondiente al primer año de los contenedores:

750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	750

————— x —————

– Por el traspaso de la subvención al resultado (15):

500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>	500

————— x —————

Con el objeto de facilitar el desarrollo del ejemplo y el cálculo del resultado, tendremos en cuenta que la empresa ha realizado solamente esta operación.

Pérdidas y ganancias

750		500
		Sd: 250

(15) Aplicando la Norma n.º 20 (Subvenciones de Capital) del PGC, traspasaremos a la cuenta de resultados la subvención en la misma proporción que el importe de la amortización de la máquina.

Cálculo del impuesto desde el punto de vista contable y fiscal.

En el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al hablar de ingresos computables, incluye las subvenciones cualquiera que sea su clase. Posteriormente, en el artículo 22 de la misma ley dice: «En caso de subvenciones por cuenta de capital, los ingresos se entenderán obtenidos en la misma medida en que se amorticen los bienes citados con cargo a dicha subvención. Si los bienes no fuesen susceptibles de amortización o ésta implicase un período superior a diez años a contar desde la respectiva subvención, ésta se computará como ingreso por décimas partes durante dicho período».

Además, en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dice en el artículo 87, apartado 3, lo siguiente: «Las subvenciones por cuenta de capital serán amortizadas, imputándose como ingreso, en la misma medida en que se amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas...». Y en el artículo 88, apartado 9, añade: «Si el sujeto pasivo utiliza criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente, las diferencias se tratarán según las siguientes reglas: ... 4.º Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de capitales propios».

Contablemente nos atenderemos, como se ha indicado anteriormente, a lo dispuesto en la Norma 20 del PGC, pero fiscalmente al establecerse que la subvención se imputará en un plazo no superior a 10 años, implica que se producirán unas diferencias temporales.

BAI: Beneficio antes de impuestos.

DP: Diferencias permanentes.

DT: Diferencias temporales.

RCA: Resultado contable ajustado.

BI: Base imponible.

CONTABLE		FISCAL	
BAI	(250.000)	BAI	(250.000)
(+)(-) DP	0	(+)(-) DP	0
-----		(+)(-) DT:	(*) 187.500
RCA	(250.000)		(**) 250.000
Tipo impositivo	35%	-----	
Gasto	(87.500)	BI	187.500
		x	0,35

		Impuesto a pagar	65.625

(*) Amortización contable:

$$45.000.000 / 15 \times 3 / 12 = 750.000$$

Amortización fiscal máxima:

$$45.000.000 / 20 \times 3 / 12 = 562.500$$

Diferencia temporal positiva 187.500

(**) Subvención imputación contable:

$$30.000.000 / 15 \times 3 / 12 = 500.000$$

Subvención imputación fiscal:

$$30.000.000 / 10 \times 3 / 12 = 750.000$$

Diferencia temporal positiva 250.000

– Por la contabilización del impuesto:

87,5 *Impuesto sobre beneficios anticipado (subvención) (4740)*

65,625 *Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740)*

a	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	87,5
a	<i>Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales (475)</i>	65,625

_____ x _____

————— 31-12-1994 (año 2) —————

– Por la cuota de amortización correspondiente al segundo año de los contenedores:

3.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	3.000
—————	x	—————

– Por el traspaso de la subvención al resultado:

2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>	2.000
—————	x	—————

Pérdidas y ganancias

3.000

2.000

—————
Sd: 1.000

CONTABLE

FISCAL

	(1.000.000)		(1.000.000)
(+) (-) DP	0	(+) (-) DP	0
-----		-----	
RCA	(1.000.000)	(+) (-) DT:	(*) 750.000
Tipo impositivo	35%		(**) 1.000.000
-----		-----	
Gasto	(350.000)	BI	750.000
		x	0,35

			262.500

(*) Amortización contable:

$$45.000.000 / 15 = 3.000.000$$

Amortización fiscal máxima:

$$45.000.000 / 20 = 2.250.000$$

Diferencia temporal positiva 750.000

(**) Subvención imputación contable:

$$30.000.000 / 15 = 2.000.000$$

Subvención imputación fiscal:

$$30.000.000 / 10 = 3.000.000$$

Diferencia temporal positiva 1.000.000

– Por la contabilización del impuesto:

350 *Impuesto sobre beneficios anticipado (subvención) (4740)*

262,5 *Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 350

a *Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales (475)* 262,5

x

Desde el año 3 hasta el año 10 (ambos inclusive), el desarrollo contable como el tratamiento fiscal, del caso que nos ocupa, será igual al del año 2, tanto en las partidas empleadas como en las cuantías. De tal forma que las cuentas representadas en el Mayor y empleadas en este supuesto práctico presentarán los siguientes saldos al final del año 10.

Contenedores

45.000	<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> Sd: 45.000
--------	--

Subvenciones Oficiales Capital

Amortización Acumulada Inmovilizado Material

(1)	500	30.000		750	(1)
(2)	2.000			3.000	(2)
...
...
(10)	2.000			3.000	(10)
Sa:	18.500			Sa: 27.750	

Impuesto sobre beneficios anticipado (Amortización)

Impuesto sobre beneficios anticipado (Subvención)

(1)	65,625			87,5	
(2)	262,5			350	
...	
...	
(10)	262,5			350	
		Sd: 2.428,125		Sd: 3.237,5	

31-12-2003 (año 11)

– Por la cuota de amortización correspondiente al undécimo año de los contenedores:

3.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			3.000
		x	

– Por el traspaso de la subvención al resultado:

2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>
			2.000
		x	

Pérdidas y ganancias

3.000

2.000

Sd: 1.000

CONTABLE**FISCAL**

BAI	(1.000.000)	BAI	(1.000.000)
(+) (-) DP	0	(+) (-) DP	0
-----		(+) (-) DT:	(*) 750.000
RCA	(1.000.000)		(**) 250.000
Tipo impositivo	35%	-----	
-----		BI	0
Gasto	(350.000)	x	0,35

			0

(*) Amortización contable:

$$45.000.000 / 15 = 3.000.000$$

Amortización fiscal mínima:

$$45.000.000 / 20 = 2.250.000$$

Diferencia temporal positiva 750.000

(**) Subvención imputación contable:

$$30.000.000 / 15 = 2.000.000$$

Subvención imputación fiscal:

$$30.000.000 / 10 \times 9/12 = 2.250.000$$

Diferencia temporal positiva 250.000

– Por la contabilización del impuesto:

87,5 *Impuesto sobre beneficios anticipado (subvención) (4740)*

262,5 *Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 350

_____ 31-12-2004 (año 12) _____

– Por la cuota de amortización correspondiente al duodécimo año de los contenedores:

3.000 *Amortización del inmovilizado material (682)*

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)* 3.000

_____ x _____

– Por el traspaso de la subvención al resultado:

2.000 Subvenciones oficiales de capital (130)

a Subvenciones de capital trasladadas al resultado del ejercicio (775) 2.000

x

Pérdidas y ganancias

3.000

2.000

Sd: 1.000

CONTABLE

FISCAL

BAI	(1.000.000)	BAI	(1.000.000)
(+) (-) DP	0	(+) (-) DP	0
-----		(+) (-) DT:	(*) 750.000
RCA	(1.000.000)		(**) (2.000.000)
Tipo impositivo	35%	-----	
Gasto	(350.000)	BI	(2.250.000)
		x	0,35

			(787.500)

(*) Amortización contable:

$$45.000.000 / 15 = 3.000.000$$

Amortización fiscal mínima:

$$45.000.000 / 20 = 2.250.000$$

Diferencia temporal positiva 750.000

(**) Subvención imputación contable:

$$30.000.000 / 15 = 2.000.000$$

Subvención imputación fiscal:

Finalizada 0

Diferencia temporal negativa (2.000.000)

– Por la contabilización del impuesto:

787,5 *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 12 (4745)*

262,5 *Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 350

a *Impuesto sobre beneficios anticipado (subvención) (4740)* 700

_____ x _____

Los años 13, 14 y 15 coincidirán con el año 12, tanto en las partidas empleadas contablemente como en las cuantías, a nivel contable y fiscal. De tal forma que las cuentas representadas en el Mayor y empleadas en este caso práctico presentarán los siguientes saldos al final del año 15.

Contenedores

45.000

Sd: 45.000

Subvenciones Oficiales Capital			Amortización Acumulada Inmovilizado Material		
(1)	500	30.000		750	(1)
(2)	2.000			3.000	(2)
...
...
(10)	2.000			3.000	(10)
...
...
(15)	2.000			3.000	(15)
Sa:		28.500	Sa:		42.750
Impuesto sobre beneficios anticipado (Amortización)			Impuesto sobre beneficios anticipado (Subvención)		
(1)	65,625		(1)	87,5	700 (12)
(2)	262,5		(2)	350	... ..
...
...	...		...	...	700 (15)
(15)	262,5		(10)	350	
			(11)	87,5	
		Sd: 3.740,625			Sd: 525
Crédito por pérdidas a compensar					
(12)	787,5				
...	...				
...	...				
(15)	787,5				
			Sd: 3.150		

31-12-2008 (año 16)

– Por la cuota de amortización correspondiente al decimosexto año de la maquinaria:

2.250	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			2.250
		x	

– Por el traspaso de la subvención al resultado:

1.500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>
			1.500
		x	

Pérdidas y ganancias

2.250

1.500

Sd: 750

CONTABLE**FISCAL**

BAI	(750.000)	BAI	(750.000)
(+) (-) DP	0	(+) (-) DP	0
-----		(+) (-) DT:	(*) 0
RCA	(750.000)		(**) 1.500.000
Tipo impositivo	35%	-----	
Gasto	(262.500)	BI	(2.250.000)
		x	0,35

			(787.500)

(*) Amortización contable:

$$45.000.000 / 15 \times 9/12 = 2.250.000$$

Amortización fiscal mínima:

$$45.000.000 / 20 = 2.250.000$$

(**) Subvención imputación contable:

$$30.000.000 / 15 \times 9/12 = 1.500.000$$

Subvención imputación fiscal 0

Diferencia temporal negativa (1.500.000)

– Por la contabilización del impuesto:

787,5 *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 16 (4745)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 262,5

a *Impuesto sobre beneficios anticipado (subvención) (4740)* 525

————— 31-12-2009 (año 17) —————

CONTABLE		FISCAL	
BAI	0	BAI	0
(+) (-) DP	0	(+) (-) DP	0
-----		(+) (-) DT:	(*) (2.250.000)
RCA	0	-----	
Tipo impositivo	35%	BI	(2.250.000)
-----		x	0,35
Gasto	0	-----	
			(787.500)

(*)	Amortización contable	0	
	Amortización fiscal mínima:		
	45.000.000 / 20	=	2.250.000
	Diferencia temporal negativa	(2.250.000)	
	– Por la contabilización del impuesto:		
	787,5	<i>Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 17 (4745)</i>	
		a	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740)</i>
			787,5
	_____	x	_____

Los años 18, 19 y 20 coincidirán con el año 17, tanto en las partidas empleadas contablemente como en las cuantías, a nivel contable y fiscal. De tal forma que las cuentas representadas en el Mayor y empleadas en este *caso práctico* presentarán los siguientes saldos al final del año 20.

Contenedores

45.000		Sd: 45.000
Subvenciones Oficiales Capital		Amortización Acumulada Inmovilizado Material
(1) 500	30.000	750 (1)
(2) 2.000		3.000 (2)
...
...
(10) 2.000		3.000 (10)
...
...
(16) 1.500		2.250 (16)
_____		_____
Sdo: 0		Sa: 45.000

Impuesto sobre beneficios anticipado (Amortización)				Impuesto sobre beneficios anticipado (Subvención)			
(1)	65,625	0	(16)	(1)	87,5	700	(12)
(2)	262,5	787,5	(17)	(2)	350	...	...
...	...	...	...	...	...	700	(15)
...	...	...	...	...	...	525	(16)
(15)	262,5	787,5	(20)	(10)	350		
				(11)	87,5		
		Sd: 590,625					
						Sdo: 0	
Crédito por pérdidas a compensar							
	(12)	787,5					
					
					
	(15)	787,5					
	(16)	787,5					
	(17)	787,5					
					Sd:	4.725	
Año 2013 (final)							
CONTABLE				FISCAL			
	BAI	0			BAI	0	
	(+) (-) DP	0			(+) (-) DP	0	
	-----				(+) (-) DT:	(*) (1.687.500)	
	RCA	0			-----		
	Tipo impositivo	35%			BI	(1.687.500)	
	-----				x	0,35	
	Gasto	0			-----		
						(590.625)	

(*)	Amortización contable	0
	Amortización fiscal mínima:	
	$45.000.000 / 20 \times 9 / 12 =$	1.687.500
	Diferencia temporal negativa	(1.687.500)
	– Por la contabilización del impuesto:	
	590,625 Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 21 (4745)	
		a Impuesto sobre beneficios anticipado (amortización) (4740) 590,625
	_____ x _____	

CONCLUSIONES

Como consecuencia de la aplicación de la legislación tributaria al caso anterior, se presentan las siguientes diferencias temporales:

1. Durante los 11 primeros años surge una diferencia temporal positiva, procedente de la imputación de la subvención, ya que la imputación económica es inferior a la que procede fiscalmente, surgiendo la cuenta «Impuesto sobre beneficios anticipado» por el importe de la diferencia multiplicado por el tipo impositivo del impuesto. Dicho cargo se imputa luego a ejercicios sucesivos hasta su cancelación en el ejercicio 16.

2. Durante los 15 primeros años aparece una diferencia temporal positiva procedente de la imputación de la amortización, ya que la imputación económica es mayor que la que procede fiscalmente, según el coeficiente máximo, con lo cual surge la cuenta «Impuesto sobre beneficios anticipado» por el importe de la diferencia multiplicado por el tipo impositivo del impuesto. Dicha cuenta se imputará posteriormente a ejercicios sucesivos hasta su cancelación en el ejercicio 21.

3. Si consideramos conjuntamente las dos conclusiones anteriores observamos:

Año	Dif. tempor. subvención	Dif. tempor. amortizac.	Resultado	Créd. fiscal
1	250.000	187.500	(250.000)	–
2	1.000.000	750.000	(1.000.000)	–
3	1.000.000	750.000	(1.000.000)	–
...
11	250.000	750.000	(1.000.000)	–
12	(2.000.000)	750.000	(1.000.000)	787.500
...
16	(1.500.000)	–	(750.000)	787.500
17	–	(2.250.000)	0	787.500
...
21	–	(1.687.500)	0	590.625

3.1. Las diferencias temporales surgidas por las amortizaciones se ajustan a lo dispuesto en los artículos 45 (16) y 46 (17) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ya que el plazo de amortización dispuesto por la empresa, 15 años, no excede el marcado por las tablas: mínimo 20 años, máximo 30.

(16) Artículo 45: Depreciación efectiva.

1. Se considerará que las dotaciones a las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

- a) Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que a este fin determine el Ministerio de Hacienda, ni superen el plazo de amortización establecido como máximo por dicho Ministerio

(17) Artículo 46. Principios de amortización.

1. La amortización se aplicará sobre la totalidad de los bienes susceptibles de amortización que figuren en el balance de la sociedad y se aplicará por cada elemento

2. Para la consideración como partida deducible de las amortizaciones se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- 1.^a Los elementos del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde el momento en que entren en funcionamiento
3.^a Cuando un elemento entre en funcionamiento dentro del período impositivo, la amortización se referirá a la parte proporcional del período durante el cual ha estado en funcionamiento.

3.2. Surge un crédito fiscal derivado de las pérdidas a compensar en los ejercicios 12 a 21. En base al artículo 18 (18) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá compensarse en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos. El crédito de los años 12, 13, 14, 15 y 16 no se compensará, si no hay beneficios por otros conceptos en los años (respectivamente) 13 al 21, inclusive.

El crédito de los años 17, 18, 19, 20 y 21 se compensará desde el año 18 al 26, ambos inclusive, si hay beneficios.

3.3. El impuesto anticipado supone un coste de financiación para la empresa, porque adelanta un pago que contablemente no se ha devengado. Además, el crédito por pérdidas que logre compensar significará una menor pérdida real y, por tanto, una financiación sin coste, aumentando el resultado después de impuestos, lo que conllevaría al incremento de la ganancia por acción.

Todo esto sin olvidar que el coste derivado de los pagos anticipados y el ahorro derivado de los créditos fiscales compensados se ven incrementados como consecuencia de la inflación.

VI. BIBLIOGRAFIA

- AECA: «Inmovilizado Material». Documento n.º 2. Serie Principios Contables. Edición revisada. Madrid, 1991.
- AECA: «Recursos Propios». Documento n.º 10. Serie Principios Contables. Edición revisada. Madrid, 1991.
- AECA: «Ingresos diferidos». Documento n.º 12. Serie Principios Contables. Edición revisada. Madrid, 1991.

3. En ningún caso la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder del valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza.
4. No tendrán la consideración de partida deducible las amortizaciones practicadas en un ejercicio correspondientes a otro distinto, con independencia del resultado positivo o negativo obtenido en aquel en que debió haberse practicado.
5. La amortización que supere a la admitida fiscalmente por las normas del presente reglamento se considerará como saneamiento de activo, no deducible a efectos de la determinación de la base imponible.
6. Cada elemento habrá de amortizarse fiscalmente dentro del período de su vida útil. Cualquier amortización realizada con posterioridad tendrá la consideración de saneamiento de activo, no deducible para la determinación de la base imponible ...

(18) Artículo 18. Compensación de pérdidas. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos.

- AECA: «Ingresos». Documento n.º 13. Serie Principios Contables. Edición revisada. Madrid, 1991.
- BUIREU GUARRO, J.: «Tratamiento contable del Impuesto de Sociedades». Ed. Pirámide. Madrid, 1991.
- COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA (CEE): «IV Directriz» de 25 de julio de 1978. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1981.
- FERNANDEZ FARRESES, GERMAN: «La subvención: concepto y régimen jurídico». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983.
- IASC. NIC n.º 10: «Contingencias y hechos posteriores a la fecha del balance». 1978.
- IASC. NIC n.º 20: «Tratamiento contable de las subvenciones oficiales e información acerca de las ayudas oficiales». 1982.
- LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 30-12-1978).
- ORDEN del 12 de mayo de 1993, por la que se aprueban los coeficientes anuales de amortización. (BOE de 20-5-1993).
- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1990.
- REAL DECRETO 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 21-10-1982 y 4-11-1982).
- VELILLA BARQUERO, MANUEL: «La información contable de la empresa española». Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984.