

Aportación que recibe una empresa pública

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 135, de septiembre de 2023

Miguel Ángel Gálvez Linares

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Esta consulta analiza desde el punto de vista contable la aportación que recibe una empresa pública.

Publicado: 03-06-2024

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable aplicable a una aportación que recibe una empresa pública.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad anónima pública dependiente de una entidad local que ha recibido una aportación para una actividad considerada de interés público. Dicha aportación, destinada a la financiación de un proyecto de inversión que se ejecuta en varios ejercicios, se ha registrado al inicio como subvención reintegrable.

La cuestión planteada se refiere al traspaso de la subvención como no reintegrable, si debe realizarse a medida que avanza la ejecución de las inversiones que se financian, o bien, en el ejercicio en que finalicen las obras.

La norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dedica el apartado 1 a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios y propietarios, y el apartado 2 a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios y propietarios.

Por otra parte, la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, en el apartado 1 de la norma sexta regula los supuestos en que se aplica el apartado 1 de la NRV 18.^a

del PGC en la contabilización de las subvenciones que reciban las empresas públicas de la entidad pública dominante para financiar actividades de interés público general. Es preciso aclarar que es necesario que se cumplan los requisitos exigidos en dicha orden para poder aplicar el mencionado apartado 1 de la NRV 18.^a, ya que, en caso contrario, las aportaciones se deberían tratar como fondos propios.

Sobre el reconocimiento de las subvenciones, el apartado 1 de la NRV 18.^a del PGC señala 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.

De acuerdo con lo indicado, en la medida en que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable, deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable. En ambos supuestos el registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

A estos efectos, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable, indicando:

1. De acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, del Plan General de Contabilidad, 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.
2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el periodo fijado en los términos de la concesión.

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Por tanto, habrá que tener en cuenta si a la fecha de formulación de las cuentas anuales la sociedad ha realizado, total o parcialmente, la actuación concreta exigida para la concesión de la subvención. Si la ejecución ha sido parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la ejecución realizada, siempre que no existan dudas de que la empresa va a cumplir con las obligaciones establecidas en el acuerdo de otorgamiento.

Ejemplo

La entidad XX es una sociedad anónima íntegramente participada por el Ayuntamiento de Consuegra (Toledo). En el pleno celebrado el 27 de julio de 20X1, el Ayuntamiento de Consuegra concedió a la sociedad XX una subvención de 300.000 euros para financiar la construcción de un inmueble que se levantará en unos terrenos de su propiedad, y se espera que esté finalizado en el ejercicio 20X2. El inmueble se destinará a la realización actividades declaradas de interés público por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Las obras comienzan el 29 de septiembre de 20X1 y las certificaciones presentadas por la constructora hasta el 31 de diciembre han ascendido a 120.000 euros. El pago de las certificaciones se ha realizado a finales del mes de diciembre, una vez que se ha cobrado el

importe de la subvención el día 22 de ese mes. Se estima que la obra ejecutada es, aproximadamente, un 40 % del total.

Durante el primer semestre de 20X2, la sociedad encargada de la construcción presenta certificaciones de obra por un importe de 180.000 euros, quedando en condiciones de funcionamiento a principios del mes de julio de 20X2.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, si la sociedad XX amortiza el inmueble en 40 años y tributa al 25 % en el impuesto sobre sociedades.

Nota: Por simplificar prescindiremos de IVA.

Solución

Para aplicar el adecuado tratamiento contable a una subvención recibida por una sociedad de sus socios o propietarios, cuando se trata de entidades del sector público, en primer lugar, es necesario aclarar dos cuestiones:

1. Normativa aplicable

En principio, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 18.^a del PGC, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, y deben registrarse en los fondos propios.

No obstante, el mismo apartado establece como excepción las subvenciones recibidas por empresas del sector público, de la entidad pública dominante que se destinan a financiar la realización de actividades de interés público o general. Estas subvenciones se registrarán de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado 1 de la misma norma para las subvenciones recibidas de terceros.

En el caso objeto de la consulta, se entiende que la subvención concedida cumple las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma sexta la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Por consiguiente, la subvención recibida por la sociedad XX deberá ser contabilizada según los criterios establecidos en el apartado 1 de la NRV 18.^a del PGC para las subvenciones recibidas de terceros.

2. Cuando se cumplen las condiciones para su reconocimiento como ingreso

La NRV 18.^a del PGC señala que una subvención se reconocerá como ingreso cuando se cumplan tres condiciones:

- a) Que exista un acuerdo individualizado de concesión.
- b) Que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
- c) Que no existan dudas razonables sobre su recepción.

Adicionalmente, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, determina que se aplicarán los siguientes criterios:

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

En el caso que nos ocupa, al cierre del ejercicio 20X1 se ha ejecutado el 40 % de la construcción del activo, por lo que el 40 % de la subvención se reconocerá, neta del efecto impositivo, como ingreso en el patrimonio neto. El importe restante no se reconocerá como ingreso hasta el ejercicio siguiente, cuando finalice la construcción.

Evidentemente, el traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias comenzará cuando el activo esté en condiciones de funcionamiento, lo que ocurre en julio de 20X2.

Otra cuestión, que también ha sido aclarada por la consulta, es la del momento en que debe contabilizarse la subvención, ya sea como ingreso (si cumple las condiciones para ello) o como pasivo (si no las cumple). La fecha es aquella en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención.

De acuerdo con lo anterior, las anotaciones contables que realizará la sociedad XX serán las siguientes:

27 de julio de 20X1. Concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	300.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		300.000

Por las certificaciones recibidas durante el año 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	120.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		120.000

29 de septiembre de 20X1. Cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	300.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		300.000

Finales de diciembre de 20X1. Pago al constructor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

Registro de la parte proporcional de la subvención como ingreso en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados ($300.000 \times 40\%$)	120.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		120.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ($120.000 \times 25\%$)	30.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		30.000

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	120.000	
8301	Impuesto diferido		30.000
130	Subvenciones oficiales de capital		90.000

Durante el primer semestre de 20X2

Por las certificaciones recibidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	180.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		180.000

Pago al constructor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	180.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000

Por la finalización de la obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	300.000	
231	Construcciones en curso		300.000

Registro del importe restante de la subvención como ingreso en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados ($300.000 \times 60\%$)		180.000
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		180.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ($180.000 \times 25\%$)	45.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		45.000

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	180.000	
8301	Impuesto diferido		45.000
130	Subvenciones oficiales de capital		135.000

31 de diciembre de 20X2

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (300.000/40 × 6/12)	3.750	
2811	Amortización acumulada de construcciones		3.750

Por la transferencia de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (300.000/40 × 6/12)	3.750	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.750

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	937,50	
8301	Impuesto diferido (3.750 × 25 %)		937,50

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	937,50	
130	Subvenciones oficiales de capital		2.812,50
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		3.750