

CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

ALEJANDRO LARRIBA DÍAZ-ZORITA

*Catedrático de Universidad
Vicerrector de la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

CARLOS MIR FERNÁNDEZ

*Profesor Ayudante Doctor de Economía
Financiera y Contabilidad de la Universidad de Alcalá*

Extracto:

EL pasado 26 de marzo se publicó la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, dentro de la cual, en su disposición adicional única, incluye una norma contable acerca de los **criterios para calificar una subvención como no reintegrable**, que es aplicable a todos los sujetos contables, con independencia de su carácter público o privado.

Esta disposición, junto con la Norma de Registro y Valoración número 18, *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, del Plan General de Contabilidad y, en cierta medida, con la contestación a la Consulta número 11 incluida en el BOICAC número 75, regulan la problemática contable de estas operaciones, estableciendo los diferentes momentos del tiempo en los que se deben registrar las operaciones de subvención atendiendo para ello al Principio del Devengo definido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad.

Palabras clave: subvenciones y devengo de operaciones.

ACCOUNTING FOR GRANTS, DONATIONS AND LEGACIES

ALEJANDRO LARRIBA DÍAZ-ZORITA

*Catedrático de Universidad
Vicerrector de la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

CARLOS MIR FERNÁNDEZ

*Profesor Ayudante Doctor de Economía
Financiera y Contabilidad de la Universidad de Alcalá*

Abstract:

LAST March 26 was issued the Order EHA/733/2010 25 March, approving the accounting aspects of public companies operating in certain circumstances, within which additional provision includes a standard about the **criteria for designation as a non-refundable grant**.

This provision, together with the Statement No. 18, *Grants, donations and legacies received*, and, to some extent, the answer to the query number 11 included in the BOICAC number 75, governing the problem accounting of these operations, establishing the different points of time in which operations are to be recorded for this grant basis to accrual as defined in the Spanish Conceptual Framework.

Keywords: grants and accrual.

Sumario

1. Introducción.
2. Momento de obtención de una subvención.
 - 2.1. Ejemplos de contabilización.
3. Momento de identificación de una subvención como no reintegrable.
 - 3.1. Ejemplos de contabilización.
4. Momento del reconocimiento de una subvención como no reintegrable como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 26 de marzo el Boletín Oficial del Estado (BOE) publicó la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, la cual, en su disposición adicional única, establece una norma contable de carácter general sobre los **criterios para calificar una subvención como no reintegrable**, norma que excede al campo de aplicación propio y exclusivo de las «empresas públicas» a las cuales va dirigida la citada orden ministerial, al ser dicha disposición adicional única aplicable a todos los sujetos contables, con independencia de su carácter público o privado.

Esta reciente disposición, junto con la Norma de Registro y Valoración número 18, *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, del Plan General de Contabilidad y, en la medida de lo que representa, con la contestación a la consulta número 11 incluida en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) número 75 sobre el mismo tema, constituyen el cuerpo de reglas contables aplicables a la problemática de estas operaciones.

A nuestro entender, el problema más singular que puede plantearse es el que gira alrededor de los tres momentos que son cruciales, desde el punto de vista contable, en la representación de las operaciones de subvención ¹, es decir, los que se refieren a:

- Cuando se considera obtenida una subvención.
- Cuando una subvención tiene la consideración de no reintegrable ².
- Cuando las subvenciones no reintegrables se traspasan al resultado del ejercicio.

En los sucesivos puntos en los que dividimos este trabajo, para facilitar su lectura, completaremos nuestros comentarios con sencillos ejemplos de contabilización, según las pautas que se establecen en nuestro Plan General de Contabilidad.

¹ Aunque en el resto de este trabajo sólo nos referiremos a subvenciones, deben entenderse también comprendidas las donaciones y los legados, aunque semánticamente cueste trabajo entender el concepto de «legados reintegrables» o el de «donaciones reintegrables», toda vez que, como popularmente se dice: «lo que se regala, no se quita».

² En realidad, una «subvención reintegrable» –atendiendo al principio establecido en el artículo 34.2 del Código de Comercio de prevalencia del «fondo» sobre la «forma» de las transacciones–, desde el punto de vista financiero y contable, no es una «subvención» propiamente dicha que no habrá que devolver, sino un «préstamo gratuito», el cual forma parte del «pasivo» dada la obligación de restituir su importe, exigencia que se deriva de su condición de «reintegrable».

2. MOMENTO DE OBTENCIÓN DE UNA SUBVENCIÓN

La contabilización inicial reconociendo una subvención deberá tener lugar cuando la entidad beneficiaria tenga constancia de que la misma le ha sido concedida. Pero el registro de dicho reconocimiento será diferente según que la subvención de que se trate sea reintegrable o no reintegrable, de manera que el hecho de que una subvención tenga, o no, inicialmente tal característica, comportará una contabilización muy diferente. Por esta razón, antes de proceder a contabilizar una subvención obtenida, se deberá analizar su posible reintegrabilidad aplicando la norma de valoración número 18 del Plan General de Contabilidad que, con carácter general, establece que una subvención se considerará no reintegrable siempre que:

- Exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa.
- Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
- No existan dudas razonables sobre su recepción.

De las tres condiciones establecidas, entendemos que la conjunción de la primera –*acuerdo individualizado*– junto con la tercera –*ausencia de dudas sobre su recepción*– precisan el momento de obtención de la subvención, con independencia de que la misma sea reintegrable o no –lo cual se derivará del cumplimiento de la segunda condición, consistente en el *cumplimiento de las condiciones establecidas en la concesión*–. El momento de obtención de la subvención determina la fecha de contabilización, debiendo la entidad beneficiaria registrar, en ese momento, la suma de dinero recibida o el derecho al cobro de la misma.

Además, y tal y como acabamos de indicar, con independencia de la constatación de las dos premisas anteriores, el cumplimiento de la tercera exigencia, que puede ser o no simultánea con las primeras, es la condición sine qua non para reconocer contablemente la concesión obtenida de una de las dos maneras siguientes:

- Como parte integrante del patrimonio neto.
- Como pasivo de la entidad beneficiaria.

Para su identificación, es la propia norma 18 del Plan General de Contabilidad la que delimita los dos supuestos que dan lugar a contabilizaciones diferentes, al indicar que:

- Serán subvenciones no reintegrables las que, desde el momento de su obtención, reúnan simultáneamente las tres condiciones antes referidas, las cuales se reconocerán como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto después de tener en cuenta el efecto impositivo, utilizando para ello las cuentas que correspondan del subgrupo 94. *Ingresos por subvenciones, donaciones y legados*, y la cuenta 8301. *Impuesto diferido*, desde las que se traspasarán finalmente a la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital*³.

³ En el caso de empresas acogidas al Plan General de Contabilidad para PYMES, el procedimiento contable de reconocimiento de las subvenciones no hace uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 mencionadas, imputando directamente los

- Serán subvenciones reintegrables aquellas otras que, en el momento de su obtención, no reúnan la tercera condición, debiendo registrarse como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables, utilizando para ello las cuentas 172. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*, o 522. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*.

La norma de reconocimiento de las subvenciones, como no podría ser de otro modo, viene corroborada por la reciente disposición del pasado mes de marzo que establece textualmente las mismas exigencias para el reconocimiento de las subvenciones reintegrables, siendo éste igualmente el sentido de la contestación a la consulta realizada al ICAC sobre esta materia.

Por otro lado, dentro del ámbito de las Normas Internacionales de Contabilidad, la NIC 20 establece criterios similares de reconocimiento y registro, si bien desarrolla en mayor medida algunos de los aspectos tratados en la normativa española. Matiza, especialmente, que el hecho de recibir una subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma hayan sido o que serán cumplidas (párrafo 8), por tanto, no deben ser reconocidas como tales hasta que no exista una prudente seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute. Bajo el esquema del ASC 958-605-25-2 de la normativa norteamericana (FASB), las transacciones calificadas como «no recíprocas» se reconocen como resultados en el periodo en que la contribución se haya recibido, pero si existiera algún tipo de condición por naturaleza de la ayuda, la misma no será objeto de reconocimiento hasta que no se hayan satisfecho las condiciones.

2.1. Ejemplos de contabilización

Dos ejemplos nos servirán para apreciar las dos contabilizaciones que se desprenden de las normas del Plan General de Contabilidad, atendiendo al hecho de que la subvención obtenida sea «no reintegrable» desde su inicio o que, por el contrario, la misma se encuentre sometida al cumplimiento de alguna condición para poder ser identificada como «no reintegrable», por lo que durante un cierto periodo de tiempo tal subvención deberá aparecer como «reintegrable».

A) Obtención de una subvención no reintegrable desde su nacimiento

Una empresa, que tiene contratada una gran inversión por 40 millones de euros, consigue una subvención de carácter oficial identificada desde su inicio como «no reintegrable» de 10 millones de euros, sin que en las condiciones de su concesión se contemple ninguna restricción que requiera el cumplimiento presente o futuro de condiciones de ninguna clase para disfrutar de la misma.

Dos meses después de su concesión, su importe es transferido a la entidad beneficiaria. Al finalizar el año, la entidad beneficiaria aún no ha comenzado a realizar la inversión subvencionada.

cambios y el efecto impositivo en las cuentas del grupo 13. Nuestros ejemplos se basarán en el Plan General de Contabilidad ya que su modelo es el que presenta una mayor complejidad operativa.

El registro contable de estas transacciones, de acuerdo con nuestro Plan General de Contabilidad, será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (30% ⁴ sobre el importe de la subvención)	3.000.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (transferencia recibida por el importe de la subvención)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
8301	Impuesto diferido		3.000.000
130	Subvenciones oficiales de capital ⁵ (reconocimiento en su totalidad neto del efecto impositivo al cierre del ejercicio del carácter no reintegrable de la subvención)		7.000.000

El primer y segundo asiento reflejan la obtención de la subvención aún no recibida mediante el reconocimiento de una deuda a cobrar, con contrapartida a un ingreso no imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El tercer asiento recoge el cobro de la subvención por parte de la entidad beneficiaria del mismo. Finalmente, el cuarto de los asientos, que se realizará al cierre del ejercicio, registra el traspaso del ingreso imputado al patrimonio neto como subvención no reintegrable, todo ello neto del efecto impositivo. El hecho de que a final de año aún no haya comenzado la inversión prevista, no requiere de ninguna representación contable.

B) Obtención de una subvención que requerirá el cumplimiento de alguna condición para tener la calificación de «no reintegrable»

Una empresa distinta de la anterior pero con una estructura patrimonial semejante, que también tiene contratada una inversión por 40 millones de euros, consigue una subvención oficial por

⁴ O por el tipo impositivo correspondiente a la entidad.

⁵ La posterior imputación de la subvención reconocida en el grupo 13 a la cuenta de resultados, tal y como veremos posteriormente, se efectuará de manera indirecta a través de cuentas del subgrupo 84. Transferencias de subvenciones oficiales de capital por la parte correspondiente al ejercicio con abono a cuentas del grupo 74.

10 millones de euros, condicionando su devolución a la realización efectiva de la inversión comprometida.

Dos meses después de la concesión, su importe le es transferido a la entidad beneficiaria. Como en el supuesto anterior, al finalizar el año, la entidad beneficiaria aún no había comenzado la realización del proyecto subvencionado.

El registro contable de estas transacciones, de acuerdo con nuestro Plan General de Contabilidad, será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (transferencia recibida por el importe de la subvención)		10.000.000

Mediante el primer apunte, se reconoce el derecho de cobro que tiene la entidad beneficiaria como consecuencia de la obtención de la subvención, con contrapartida a una cuenta de pasivo, ya que por tratarse de una subvención de carácter condicional, tendrá consideración de «subvención reintegrable», hasta que no cumpla las condiciones establecidas. El segundo apunte recoge la recepción del importe de la subvención por parte de la entidad beneficiaria. A final del ejercicio la subvención obtenida, por no haberse cumplido la tercera condición, continuará como «pasivo» para la entidad. Nótese que en este caso no hemos procedido a reconocer el efecto impositivo, toda vez que la subvención no ha sido reconocida todavía en el neto patrimonial.

C) Significación de las diferencias que representan ambas contabilizaciones para las entidades beneficiarias

Aunque se trata de dos modalidades del mismo caso de concesión de una subvención de 10 millones de euros para financiar una inversión de 40 millones a dos entidades distintas, ambos supuestos conducen a una estructura patrimonial semejante, que tendrá consecuencias diferentes para una y otra.

En el caso de la primera entidad, como la subvención desde su inicio tiene carácter «no reintegrable», desde ese momento inicial se reconocerá como una «subvención oficial de capital», la cual tendrá un reflejo final en el balance de situación como «patrimonio neto», considerando el pertinente efecto impositivo.

Por su parte, la segunda entidad contabilizará la subvención obtenida como «pasivo», dado su carácter de «reintegrable», donde permanecerá hasta que no se cumplan las condiciones establecidas en su concesión. Esto conduce a que, en el balance de situación, la subvención obtenida aparezca dentro del pasivo como «deudas a largo plazo». Ambas situaciones quedan resumidas en la siguiente tabla:

	Patrimonio neto	Pasivo
Subvención incondicional	7.000.000	3.000.000
Subvención condicionada	–	10.000.000

En definitiva, el reflejo contable de un mismo hecho económico –obtención de financiación mediante una subvención oficial–, en el primer caso, figurará como «patrimonio neto», mientras que en el segundo aparecerá como «pasivo». Un análisis comparativo de la estructura financiera y patrimonial de las dos entidades –que no olvidemos antes de esta operación era semejante– presentará una clara ventaja de presentación para la primera –que ve reforzado su neto patrimonial–, respecto de la segunda que, por el contrario, lo que presenta es un incremento de su pasivo. Esta diferencia hará que, por ejemplo, a la primera entidad –al tener una mayor cifra de patrimonio– le sea mucho más sencillo endeudarse que a la segunda, al deducirse a primera vista de su balance una mayor solvencia y presentar una mejor relación de apalancamiento.

3. MOMENTO DE IDENTIFICACIÓN DE UNA SUBVENCIÓN COMO NO REINTEGRABLE

De acuerdo con lo manifestado en el punto anterior, nosotros consideramos que el reconocimiento del carácter «no reintegrable» de una subvención exige dos requisitos:

1. Que desde su obtención cumpla con las dos primeras condiciones precisas antes citadas, es decir, que «exista un acuerdo individualizado de concesión» y que «no existan dudas razonables sobre su recepción».
2. Que, en el momento de su obtención o en otro posterior, «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión», es decir, completar las tres condiciones precisas para que la subvención tenga el carácter de «no reintegrable».

Como las dos series de requisitos anteriores, en las que hemos agrupado las tres condiciones que señala en Plan General de Contabilidad, no es necesario que se produzcan de forma simultánea, existirán casos en los que la subvención, por reunir desde el inicio todos los requisitos citados, tenga desde su nacimiento la condición de «no reintegrable», y supuestos en los que el tercer requisito se cumpla después de la concesión de la subvención, por lo que devendrá como «no reintegrable» en un momento posterior al de su concesión.

El cumplimiento del requisito de haber «cumplido las condiciones establecidas para su concesión» es sumamente importante, tanto por la diferente contabilización que implica, como por la

dispar estructura de balance a la que conduce y que antes hemos comentado, ya que, mientras que las subvenciones reintegrables figuran como pasivo de la empresa, las consideradas como «no reintegrables» aparecen como patrimonio neto.

Como la disociación en el tiempo del reconocimiento de las condiciones es un hecho admitido, existirán subvenciones a las que desde su inicio –por tener la consideración de «no reintegrables» y aplicarse la norma 18 del Plan General de Contabilidad tal como hemos visto en el punto precedente– se representen contablemente desde ese momento como patrimonio neto, junto con otras inicialmente clasificadas como «reintegrables», que serán contabilizadas como pasivo. Estas últimas, desde el momento en que cumplan las condiciones establecidas en su concesión, pasarán a reconocerse contablemente como «no reintegrables». Analizada la secuencia temporal anterior, lo que no parece correcto en modo alguno, es contabilizar inicialmente como «no reintegrables» aquellas subvenciones condicionadas al cumplimiento de algún requisito que aún no se haya cumplido. Y esto entendemos que deberá ser así, pese a que la entidad beneficiaria tenga una gran seguridad en que la citada condición o requisito se habrá de cumplir casi con total certeza.

La NIC 20 resulta algo imprecisa en este aspecto, al considerar que la subvención no será reconocida como tal hasta que no exista una razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a ella, indicando que el mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas. Según este esquema, parece que la mera intención y la falta de duda permiten reflejar la misma como parte del neto patrimonial. No obstante, debemos entender que esta argumentación se produce por el hecho de que la normativa internacional no distingue de manera precisa la diferencia entre «reintegrable» y «no reintegrable», considerando subvenciones únicamente a aquellas que en el Plan General de Contabilidad y en nuestra normativa se consideran «no reintegrables», atendiendo a la consideración de que subvencionar implica acudir a las necesidades de un tercero, independientemente de la forma.

En definitiva, según las normas españolas, la condición de «no reintegrable» es una cualidad que las subvenciones poseen inicialmente desde su concesión, o una condición que se adquiere con posterioridad a la misma. Para este segundo grupo de subvenciones, el reconocimiento del «no reintegro», se registrará contablemente traspasando los importes que correspondan desde las cuentas de pasivo 172. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*, o 522. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados* a una cuenta de ingresos directamente imputados al patrimonio neto dentro del subgrupo 94. *Ingresos por subvenciones, donaciones y legados*, desde la que, al cierre del ejercicio, se traspasarán finalmente a la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital*.

Respecto de los momentos y circunstancias en que se habrán de realizar los traspasos a las cuentas de subgrupo 94, el Plan General de Contabilidad no establece ninguna precisión, ya que la norma 18, tantas veces citada, simplemente indica que se procederá al indicado traspaso desde el momento en que las subvenciones «adquieran la condición de no reintegrables». Para precisar dicho momento, acudiremos al Principio del Devengo, incluido en la parte destinada al Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad, que establece que: «los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se

refieran, ...». Entendiendo que un hecho económico es la variación del reintegro de una subvención, en aplicación del mismo, en el momento en que se aprecie el cumplimiento de las condiciones estipuladas en su concesión, se deberá efectuar el cambio de la subvención de pasivo a patrimonio neto en la parte que corresponda.

Para precisar la laguna del Plan General de Contabilidad, al ICAC se le preguntó «sobre cuándo se considera que concurre el requisito: "se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión", cuando la subvención está sometida a la exigencia de mantenimiento de una situación a lo largo de un periodo de tiempo (cumplir en el tiempo determinadas ratios financieras, mantenimiento de empleo o de la inversión subvencionada)».

En la contestación a dicha pregunta –consulta n.º 11 incluida en el BOICAC número 75–, el ICAC indicaba que, en aquellas subvenciones en las se exija realizar una actuación concreta, por ejemplo adquirir un activo o crear un determinado número de puestos de trabajo, y que la actuación realizada deba ser mantenida durante un número de años –o no cerrar la empresa en un periodo de tiempo–, se considerará que, una vez que la empresa haya realizado la actuación exigida, las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté cumpliendo la condición requerida y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará dicho comportamiento durante el periodo exigido.

Más adelante, también se preguntaba acerca del tratamiento a aplicar a una subvención cuando cumpla los requisitos para ser considerada «no reintegrable» en un momento posterior al de la adquisición del activo, o del devengo de los gastos que financia. La contestación puede parecer bastante confusa, ya que mezcla el reconocimiento como «no reintegrable» de una subvención antes reintegrable, al tiempo que su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en función del gasto –o amortización– realizado, y no «compensado» por la subvención (no reintegrable), lo cual tendrá lugar en un momento posterior.

Entendemos que, buscando aportar claridad a la respuesta anterior, la disposición adicional contenida en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias –y que tal como antes indicábamos obliga a todo tipo de entidades–, sistematiza la forma y requisitos que tiene que cumplir una subvención para pasar de «reintegrable» a «no reintegrable», para lo cual se identifican los siguientes tres supuestos:

- 1. Subvenciones concedidas para adquirir un activo.** Cuando las condiciones del otorgamiento exijan mantener una inversión realizada en la adquisición de un activo durante un determinado número de años, la subvención se considerará «no reintegrable» desde el momento en que se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá la misma durante el periodo fijado en la concesión.

Cumplidas las condiciones anteriores (realización de la adquisición y ausencia de dudas razonables acerca de su mantenimiento), se traspasará el importe de la subvención desde las cuentas de pasivo a las de ingresos imputados al patrimonio neto, para después pasar a las de subvenciones. La subvención figurará dentro de estas últimas cuentas hasta que, con

posterioridad, al cumplirse las condiciones establecidas, se traspase como ingreso la parte que corresponda a la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo. Cuando las condiciones del otorgamiento de la subvención exijan la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, en la fecha de formulación de las cuentas anuales se considerará «no reintegrable»:

- La parte proporcional de subvención que corresponda a la inversión ejecutada.
- Siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá la inversión subvencionada según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

En ese momento, se traspasará el importe que corresponda de la subvención desde las cuentas de pasivo a las de ingresos imputados al patrimonio neto, para después pasar a las de subvenciones, permaneciendo como pasivo la parte de la subvención aún no reconocida como «no reintegrable». La parte de subvención traspasada como «no reintegrable», permanecerá dentro de las cuentas de subvenciones hasta que, posteriormente, al cumplirse las condiciones para ello, se traspase como ingreso la parte que corresponda a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual. Si en las condiciones del otorgamiento de una subvención se exige la finalización de algún plan de actuación que consista en la realización de gastos específicos de ejecución plurianual, su reconocimiento como «no reintegrable» requerirá justificar que se han realizado las actividades subvencionadas en la fecha de formulación de las cuentas anuales. 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 el plan de actuación se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Para el reconocimiento de la subvención como «no reintegrable» –por su totalidad o en parte–, se traspasará el importe que corresponda desde las cuentas de pasivo a las de ingresos imputados al patrimonio neto, para después pasar a las de subvenciones, permaneciendo dentro del pasivo la parte de la subvención todavía no reconocida como «no reintegrable». La subvención traspasada como no reintegrable permanecerá dentro de las cuentas de subvenciones hasta que, posteriormente, por cumplirse las condiciones para ello, se traspase como ingreso la parte que corresponda a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios que corresponda.

Como podemos apreciar con generalidad, aquellas subvenciones que en el momento de su concesión se deban clasificar como «reintegrables», por estar condicionadas a la realización de determinadas inversiones o gastos, se reconocerán como «no reintegrables» de forma proporcional y en correlación con la inversión o gastos a realizar, siempre que no quepan dudas razonables respecto de que la inversión o proyecto subvencionado se realizará en su totalidad.

En el proceso de diferenciación entre subvenciones reintegrables y no reintegrables, la normativa española no contempla el proceso inverso, es decir, la posibilidad de que una subvención, calificada

inicialmente como «no reintegrable», pueda ser reconocida posteriormente como un pasivo, esto es, como «reintegrable». A este respecto, la NIC 20 (párrafo 32) establece que toda subvención que se convierta en reembolsable debe tratarse como revisión de una estimación contable, de manera prospectiva –entendemos que siempre y cuando no se considere un error lo previamente contabilizado–. Además, de manera imprecisa, establece que una vez reconocida la subvención oficial (párrafo 11), todo eventual activo o pasivo contingente relacionados con ella serán tratados de acuerdo con la normativa específica de provisiones y contingencias (NIC 37), modelo que entendemos puede aplicar el Plan General de Contabilidad ante los riesgos de devolución de la ayuda. Ahora bien, si el riesgo se convierte en certeza, la provisión sólo puede obtener el calificativo de pasivo cierto y, por tanto, no contingente.

En cualquier caso, la información a revelar dentro de las notas a los estados financieros deberá prestar especial atención a las condiciones cumplidas e incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas públicas que se hayan contabilizado, e incluso, en su caso, de los importes devueltos.

3.1. Ejemplos de contabilización

Tal como hemos hecho en el punto anterior, nos valdremos de pequeños ejemplos de contabilización, que resolveremos aplicando las normas de nuestro Plan General de Contabilidad.

A) *Obtención de una subvención no reintegrable desde su nacimiento*

En este caso, al estar reconocidas estas subvenciones desde su inicio como «no reintegrables», no cabe realizar ahora ninguna contabilización.

B) *Obtención de una subvención que requerirá el cumplimiento de alguna condición para tener la calificación de «no reintegrable»*

Una empresa que tiene previsto realizar una inversión de 40 millones de euros consigue una subvención oficial por 10 millones de euros, condicionando su devolución a la realización efectiva de la inversión comprometida. Con posterioridad a la concesión, la entidad concedente ha procedido a transferir los fondos correspondientes a la entidad beneficiaria.

La entidad beneficiaria procede a realizar la inversión en el año siguiente al de su concesión. Su registro contable presentará matices diferentes según la finalidad de la subvención concedida, contabilización que, de acuerdo con nuestro Plan General de Contabilidad, será la siguiente:

a) *Obtención de una subvención para adquirir un activo*

Tras la adquisición del activo subvencionado por 40 millones de euros, y una vez cumplidos todos los requisitos exigidos, la entidad procederá al traspaso de la totalidad de la subvención obtenida de la manera siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la subvención obtenida una vez cumplidas todas las condiciones)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital (reconocimiento en su totalidad al cierre del ejercicio del carácter no reintegrable de la subvención)		7.000.000
8301	Impuesto diferido		3.000.000

Mediante el primer apunte se reconoce a la subvención el carácter de «no reintegrable», una vez cumplidas las condiciones establecidas en su concesión, y mediante el segundo, que se realizará al cierre del ejercicio, se traspasará el ingreso imputado al patrimonio neto como subvención no reintegrable.

b) Construir, mejorar, renovar o ampliar un activo

Suponiendo que la entidad beneficiaria ha realizado obras por la mitad de la inversión comprometida, una vez cumplidos el resto de los requisitos para ello, al final del ejercicio traspasará como «no reintegrable» la parte proporcional de subvención que corresponda a la inversión realizada; que, en este caso, será la mitad de la subvención obtenida.

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	5.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la parte proporcional que corresponda de la subvención obtenida, una vez cumplidas todas las condiciones)		5.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% de la subvención imputada al neto patrimonial)		1.500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		3.500.000
8301	Impuesto diferido (reconocimiento al cierre del ejercicio del carácter no reintegrable de la subvención traspasada)		1.500.000

Igual que en el caso anterior, mediante el primer apunte se reconoce a la parte de la subvención obtenida que corresponda el carácter de «no reintegrable», una vez cumplidas las condiciones establecidas en su concesión; mediante el segundo asiento, que se realizará al cierre del ejercicio, se traspasa el ingreso imputado al patrimonio neto como subvención no reintegrable.

c) Financiar gastos específicos de ejecución plurianual

Suponiendo, en este caso, que la entidad beneficiaria se ha comprometido a la realización de determinados gastos específicos que requieren el plazo de dos años de ejecución, habiendo realizado en el ejercicio que se cierra la mitad de los mismos y cumplido todos los requisitos necesarios para ello, al cierre del ejercicio, traspasará como «no reintegrable» la parte proporcional de subvención que se corresponda con los gastos realizados; que, en este caso, será la mitad de la subvención obtenida.

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	5.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la parte proporcional que corresponda de la subvención obtenida, una vez cumplidas todas las condiciones)		5.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% de la subvención imputada al neto patrimonial)		1.500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		3.500.000
8301	Impuesto diferido (reconocimiento al cierre del ejercicio del carácter no reintegrable de la subvención traspasada)		1.500.000

Este caso, que contablemente es igual al visto en el supuesto anterior, mediante el primer apunte se reconoce a la parte de la subvención obtenida que corresponda el carácter de «no reintegrable», una vez cumplidas las condiciones establecidas en su concesión, y mediante el segundo, que se rea-

lizará al cierre del ejercicio, se traspara el ingreso imputado al patrimonio neto como subvención no reintegrable.

d) Supuesto en el que no se realiza en su totalidad la inversión prevista

Como es lógico, la parte proporcional de la subvención que corresponda a la parte de inversión no realizada –que habrá permanecido contabilizada como pasivo–, se le tendrá que devolver a la entidad concedente, ya que esa parte no ha sido aplicada a la finalidad para la que se obtuvo dicha subvención.

Suponiendo que la empresa de nuestro ejemplo –que ya tiene invertida la mitad del proyecto– renuncia a continuar su inversión, tendría que devolver el 50 por 100 de la subvención obtenida.

Para ello, por la transferencia de la cantidad restante, se haría el asiento siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	5.000.000	
57	Tesorería (por el importe de la parte proporcional de subvención que no ha sido objeto de inversión)		5.000.000

C) Diferencias que presentan las dos clases de subvenciones en el balance de la entidad beneficiaria

Como indicábamos en el punto precedente, un mismo caso de concesión de una subvención de 10 millones de euros para financiar una inversión de 40 millones tiene una presentación diferente en el balance según se trate de una subvención «no reintegrable» desde el inicio, o una subvención «reintegrable» sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones para tornarse en «no reintegrable».

En el primer caso, la subvención, al tener desde su inicio el carácter de «no reintegrable», se reconoce como una «subvención oficial de capital» incluida en el balance de situación dentro del «patrimonio neto». En el segundo caso, la subvención obtenida –contabilizada inicialmente como «pasivo» dado su carácter de «reintegrable»–, según se van cumpliendo las condiciones establecidas en su concesión, se transforma en la parte que corresponda en una «subvención oficial de capital» a incluir dentro del «patrimonio neto». Al final, una vez cumplidas todas las condiciones, la totalidad de la subvención «reintegrable» devendrá en «no reintegrable», teniendo ambas modalidades, desde ese momento, la misma presentación en los estados financieros y tratamiento posterior.

Pero, hasta que no se cumplan las condiciones establecidas al otorgar la subvención, el reflejo contable del mismo hecho económico de conseguir financiación para realizar una inversión no será

igual. Esta diferenciación, durante todo el periodo de conversión de la subvención de «reintegrable» a «no reintegrable», produce alteraciones en la estructura patrimonial de la entidad beneficiaria, dado que la parte de la subvención reconocida como «no reintegrable» tendrá la consideración de «neto patrimonial», mientras que la parte de financiación aún no aplicada a la inversión prevista, figurará como «pasivo», si bien condicionada su devolución al cumplimiento, o no, de las condiciones de la subvención, todo lo cual tiene consecuencias directas en el cálculo del «índice de apalancamiento», expresivo de la solvencia de teórica de la entidad.

4. MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO DE UNA SUBVENCIÓN COMO NO REINTEGRABLE COMO INGRESO EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Las subvenciones, una vez identificadas como «no reintegrables», tal como hemos recogido en el punto anterior, se situarán por los importes que corresponda en la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital*, en la que permanecerán hasta que concurran las condiciones necesarias para su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso corriente de algún ejercicio. En tal sentido, la norma 18 del Plan General de Contabilidad establece que dicho reconocimiento como ingresos se efectuará sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, y de acuerdo con los supuestos que se detallan en la propia norma, los cuales recogemos a continuación:

- 1. Subvenciones concedidas para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación.** Se imputará como ingreso del ejercicio en el que se conceda, pero si se hubiera concedido para financiar déficits de explotación de ejercicios futuros, su imputación tendrá lugar en dichos ejercicios.

En el caso de que la subvención de 10 millones de euros que venimos tomando como ejemplo se hubiera conseguido para cubrir el déficit de explotación del ejercicio presente, y no se hubiera contabilizado como ingreso desde su cobro, en el momento del cierre se realizaría la contabilización siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (por el importe de la subvención obtenida para cubrir el déficit de explotación del ejercicio)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000.000	
8301	Impuesto diferido (por la reversión del efecto impositivo al generarse un impuesto a pagar)		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	7.000.000	
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de la cifra de subvenciones al final de ejercicio)		10.000.000

Si la subvención de 10 millones de euros se hubiera concedido para asegurar una rentabilidad mínima durante dos ejercicios, en este primero, al llegar el momento del cierre se realizaría la contabilización siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (por el 50% de la subvención obtenida)		5.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de la cifra de subvenciones al final del ejercicio)		5.000.000

Apuntes contables donde igualmente deberíamos reconocer la posible reversión de la diferencia temporaria imponible, ya que se convierte en impuesto a pagar al reconocerse la subvención en la cuenta de pérdidas y ganancias, en línea con lo visto en el ejemplo anterior.

2. Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos. Se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

En este caso, suponiendo que se ha devengado en este ejercicio el 50 por 100 de los gastos financiados, al cierre del ejercicio se hará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (por el 50% de la subvención obtenida)		5.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de las subvenciones al final de ejercicio)		5.000.000

3. Subvenciones concedidas para adquirir activos o cancelar pasivos. Se pueden distinguir varios casos según el objeto subvencionado:

- *Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias.* Se imputarán como ingresos del ejercicio:
 - En proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los diferentes elementos.

En nuestro ejemplo, suponiendo que la inversión, una vez realizada, de 40 millones se amortiza al 10 por 100 anual, al cierre del primer ejercicio se hará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (en correlación de la amortización de la inversión, por el 10% de la subvención obtenida)		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300.000	
8301	Impuesto diferido (por la reversión del efecto impositivo al generarse un impuesto a pagar)		300.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	700.000	
8301	Impuesto diferido	300.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de las subvenciones al final de ejercicio)		1.000.000

- Por la totalidad del saldo pendiente cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance del activo subvencionado.

Si en el segundo año de vida de la inversión realizada, se vendiera en su totalidad, en ese momento se cancelaría la totalidad de la subvención restante:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	9.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (resto de la subvención en el momento de la venta de la inversión subvencionada)		9.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.700.000	
8301	Impuesto diferido (por la reversión del efecto impositivo al generarse un impuesto a pagar)		2.700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	6.300.000	
8301	Impuesto diferido	2.700.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la cancelación de la cifra de subvenciones)		9.000.000

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

Si el destino de la subvención hubiera sido la compra de existencias, y de las mismas se consumieran 20 millones dentro del primer ejercicio, la subvención habría que aplicarla al cierre en su 50 por 100.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (en correlación con el consumo de existencias, por el 50% de la subvención obtenida)		5.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	5.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de la cifra de subvenciones al final de ejercicio)		5.000.000

Apuntes en los que igualmente deberá reconocerse el efecto impositivo en línea con los comentarios anteriores.

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

Si la subvención se hubiera destinado a la adquisición de una cartera de activos financieros, de la que se vende la cuarta parte en el ejercicio, la subvención se reducirá en correlación a la cifra vendida.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	2.500.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (en correlación con la venta de los activos financieros, por el 25% de la subvención obtenida)		2.500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	2.500.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de la cifra de subvenciones al final de ejercicio)		2.500.000

- *Cancelación de deudas.* Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su cancelación. Cuando se otorguen en relación con una financiación específica, la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Si suponemos que la subvención ha sido concedida para cancelar deudas por importe total de 10 millones de euros, y que en este ejercicio se han cancelado 8 millones, la subvención habrá que reducirla en el importe correspondiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	8.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (aplicación de la subvención en el importe de las deudas canceladas)		8.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	8.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (por la reducción de la cifra de subvenciones al final de ejercicio)		8.000.000

4. Subvenciones concedidas sin asignación a una finalidad específica. Los importes recibidos se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Una subvención de este tipo, o es «no reintegrable» desde su inicio, o cumplida una determinada condición es cuando pasa a adquirir dicha condición. La cadencia completa de todas las contabilizaciones correspondientes a estas subvenciones será la siguiente:

- *Subvenciones no reintegrables desde su origen.* Ejemplo de una subvención no reintegrable de 10 millones de euros concedida sin asignación a una finalidad específica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (transferencia recibida por el importe de la subvención)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		7.000.000
8301	Impuesto diferido (reconocimiento en su totalidad al cierre del ejercicio del carácter no reintegrable de la subvención)		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000.000	
8301	Impuesto diferido		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	7.000.000	
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (cancelación de la subvención por traspaso al resultado del ejercicio)		10.000.000

Como parece evidente, las contabilizaciones anteriores responden al esquema simplificado siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (transferencia recibida por el importe de la subvención)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (reconocimiento en su totalidad al no estar asignada la subvención a ninguna finalidad específica)		10.000.000

- *Subvenciones devenidas en no reintegrables al cumplir las condiciones para ello.* Utilizaremos el mismo ejemplo de una subvención no reintegrable de 10 millones de euros concedida sin asignación a una finalidad específica.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas (transferencia recibida por el importe de la subvención)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (por el importe de la subvención obtenida en el ejercicio en que se cumplan todas las condiciones)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		7.000.000
8301	Impuesto diferido (al cierre del ejercicio en el que se cumpla el carácter no reintegrable de la subvención)		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que la subvención sea no reintegrable)		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000.000	
8301	Impuesto diferido		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	7.000.000	
8301	Impuesto diferido	3.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (cancelación de la subvención por traspaso al resultado del ejercicio en el que la subvención sea no reintegrable)		10.000.000

En resumen, los traspasos de las subvenciones –toda vez que ya figuran como ingresos (o reservas) directamente imputados al patrimonio neto–, como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias de uno o varios ejercicios, tendrán lugar en aplicación del *Principio del Devengo*, estableciendo una total correlación temporal entre la imputación como gasto, o pérdida del bien o gasto subvencionado, y la subvención concedida sobre el mismo, siempre y cuando la aplicación de tal criterio sea viable. Como bien puntualiza la NIC 20 (párrafo 16), el reconocimiento como ingresos en el momento del cobro de las mismas no está de acuerdo con la hipótesis del devengo, y únicamente puede ser aceptable cuando no existe otro criterio para distribuir la subvención.

En línea con lo anterior, la consulta número 75, previamente citada, aclara cómo los importes no imputados a resultados como consecuencia de que inicialmente eran consideradas como «no reintegrables» deben ser imputados en un momento posterior. La duda que nos queda es si este ajuste debe aplicarse de manera retroactiva –en el caso de que se considere un cambio en criterio– o de manera prospectiva, al considerar la modificación como un cambio de estimación. Parece oportuno que nos pronunciemos por la segunda posibilidad, en tanto en cuanto la NIC 20 define la «estimación contable» como aquella derivada de la obtención de nueva información o nuevos acontecimientos, que parece que es lo que sucede al reclasificar de reintegrable a no reintegrable.

En el caso de que la subvención pase a ser calificada como reembolsable (NIC 20, párrafo 32), la devolución de una subvención relacionada con los ingresos, o de explotación, tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido –es decir no amortizado– contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida (no amortizado), o si ésta no existiese, la contrapartida del reembolso se reconocerá en el resultado del ejercicio. La devolución de una subvención relacionada con un activo, o cuando se trate de una subvención de capital, se registrará como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del importe diferido por la cuantía a reembolsar (en función de la forma de registrar la subven-

ción: método renta o método capital). La amortización acumulada que se hubiese reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se registrará en el resultado del ejercicio.

No obstante todo lo anterior, la Norma de Registro y Valoración 18.^a 2 establece un caso particular al indicar que las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de ayuda. Es decir, este tipo de aportaciones de capital no recíprocas pasan a ser calificadas como parte del neto desde el momento de su recepción sin ser traspasadas a resultados como parte del beneficio distribuible. En definitiva, no sufren un reciclado de partidas, pasando del neto al resultado, y del mismo, nuevamente a los socios en forma de dividendos.

Si tomamos como referencia los datos empleados en los ejercicios anteriores, el registro contable de la subvención obtenida por parte de los propietarios se reconocería a través del siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vistas, euros	10.000.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios (por el importe de la subvención obtenida)		10.000.000

Nos encontramos ante una aportación de capital de los socios, que será considerada como ingreso fiscal pero no contable, integrándose en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en función de la vinculación existente, aplicando el régimen de operaciones vinculadas.

Ahora bien, en el caso particular de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones de la entidad pública dominante para la realización de actividades de interés público o general ⁶, dadas sus especiales características, la contabilización se efectuará de acuerdo a los criterios generales. Este aspecto debe ser especialmente analizado por cuanto la actuación de la entidad cedente y su ayuda pueden realizarse en términos de condición de socio, entrando dentro del criterio comentado en el párrafo anterior ⁷.

5. CONCLUSIONES

- Con base en lo comentado previamente, los tres momentos importantes que podemos apreciar en una subvención son los siguientes:

⁶ Algo matizado por la consulta número 77 de marzo de 2009 (BOICAC n.º 77) Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de «interés público o general» a los efectos previstos en la Norma de Registro y Valoración 18.^a *Subvenciones, donaciones y legados* del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

⁷ Nos parece conveniente, en este punto, efectuar alguna referencia a las subvenciones, donaciones o legados según la normativa contable del Banco de España. La Circular 4/2004, en su norma cuadragésima primera, al regular su tratamiento contable en el caso de cooperativas de crédito, considera las subvenciones, donaciones u otras ayudas vinculadas al fondo de educación, formación y promoción cooperativo de acuerdo con la ley, o fondos derivados de la imposición de sanciones económicas de la cooperativa a los socios que, de acuerdo con la normativa, se vinculen al citado fondo, como un ingreso de la cooperativa, dotando simultáneamente el mencionado fondo por el mismo importe. Dicha mención hace referencia a lo regulado por la disposición transitoria quinta del Plan General de Contabilidad sobre desarrollos normativos en materia contable, en la que se reconoce que los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las sociedades cooperativas podrán seguir aplicándose transitoriamente.

- Obtención de la financiación que representa la subvención mediante el cobro de su importe, o el compromiso fehaciente, por parte de la entidad subvencionadora, de pagar su importe. Normalmente, su importe deberá figurar dentro del pasivo.
 - Calificación de la subvención como «no reintegrable», cuando se cumplan las condiciones para ello. Su importe, una vez reconocida como «no reintegrable», se registrará dentro del patrimonio neto.
 - Reconocimiento como ingreso en correlación al consumo del activo o gasto subvencionado. Los importes reconocidos se trasladarán como ingresos a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- En el reconocimiento temporal anterior se pueden identificar dos aplicaciones del principio del devengo: la primera, para discernir si las subvenciones son reintegrables o no, y desde qué momento; la segunda, para traspasar a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios correspondientes como ingreso las subvenciones no reintegrables reconocidas como patrimonio neto en correlación con el traslado como gasto a la misma cuenta, del objeto o finalidad de las subvenciones obtenidas.
 - Produce una gran diferencia en la estructura del balance de la entidad beneficiaria el hecho de que una subvención se refleje como «reintegrable» o como «no reintegrable», lo cual tiene un efecto directo en la relación de «apalancamiento» de dicha entidad.
 - Una diferencia importante de nuestras normas contables con las normas internacionales es que para éstas todas las subvenciones son, en principio, «no reintegrables», por lo que su devolución constituye una excepción.
 - Que las normas aplicables lo sean sin pocas distinciones a los supuestos de subvenciones, legados y donaciones, produce cierta falta de sentido. Admitido el hecho de que existan «subvenciones reintegrables», lo que ya nos parece casi imposible de asimilar es que existan «donaciones reintegrables», por entender que, en principio, una «donación» es un «regalo».
 - La aplicación de la contabilización propuesta por nuestro Plan General de Contabilidad, a la resolución de algunos de los supuestos considerados, es excesivamente compleja.

Bibliografía

Ana M.^a MARTÍNEZ-PINA GARCÍA [2010]: «El tratamiento contable de las subvenciones en el Nuevo Plan General de Contabilidad». *Estrategia financiera*, ISSN 1130-8753, N.º 271, págs. 63-70.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se publica el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre).

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias (BOE de 26 de marzo).