

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

ÁNGEL MONTES CARRILLO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 8. Actividad de interés público o general.

SUMARIO:

PGC 2007. General. NRV. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. 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 el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Se tienen en cuenta diferentes supuestos, en función de los cuales se siguen diferentes criterios.

Supuestos: 1. Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, para ser consideradas como tales. 2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas. 3. Transferencias con finalidad indeterminada. 4. Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas. 5. Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo. 6. Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo. 7. Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

Respuesta:

Este Instituto se ha dirigido a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) con el objetivo de aclarar qué debe entenderse por «interés público o general» en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 18.ª, cuyo criterio, a continuación se reproduce:

«La NRV 18.^a Subvenciones, donaciones y legados del PGC 2007, en su apartado 2 "Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios", establece lo siguiente: **"Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios**, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma."

Por otro lado, la introducción del PGC 2007, en el punto 10 dispone: "Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un déficit, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la NRV 18.^a, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1".

Como se ha mencionado inicialmente, la consulta plantea cuál debe ser el significado y alcance del concepto de "actividades de interés público o general" contenido en el segundo párrafo del apartado 2 de la NRV 18.^a del PGC 2007.

A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que el **término "subvención" de la NRV 18.^a del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario.**

En cuanto al sentido de la expresión "actividades de interés general o público", el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a activi-

dades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. A sensu contrario, **no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que en estos casos la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada.**

Establecidos los criterios generales de lo que en el contexto del PGC 2007 debe entenderse por subvención y por actividad de interés público o general, es necesario concretar su aplicación al caso que nos ocupa, concreción que debe partir, en todo caso, de la consideración de si la Administración está actuando en su condición de socio o actúa porque considera necesario financiar una actividad, o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que decide debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los **criterios** para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias recibidas por las empresas públicas son los siguientes:

1. **Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones**, para ser consideradas como tales.

Constituyen **ingresos** cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV 18.^a del PGC 2007.

2. **Transferencias u otras entregas sin contraprestación** de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas.

a) Transferencias **con finalidad indeterminada**, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

No constituyen ingresos, debiendo tratarse como **aportaciones del socio**.

b) Transferencias a las empresas públicas **para financiar actividades específicas**.

Constituyen **ingresos**, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.^a del PGC 2007, las **transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica**. Asimismo, *se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.*

No se imputarán a ingresos las transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aun en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias **para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo.**

Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas **de interés general** de acuerdo con lo previsto en el apartado b) anterior, constituirán **ingresos** y se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18.^a del PGC 2007.

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas **para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo.**

Se considerarán **como recibidas de un tercero no socio** las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado **afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo**. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

Dichos ingresos, inicialmente y siempre que puedan considerarse como no reintegrables, se registrarán como directamente imputables a patrimonio neto, reconociéndose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios que se detallan en el punto 1.3 de la propia norma de valoración.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

En ningún caso se contabilizarán como ingresos las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

e) Transferencias **para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.**

No constituyen ingresos, al no estar afectos a una actividad específica, en línea con lo recogido en el apartado a) anterior, debiendo tratarse, por tanto, como **aportaciones del socio.**»

EJEMPLO:

El ayuntamiento de Albalat constituyó una sociedad anónima, denominada «AMC CULTURAL 2012, SA», participada íntegramente por el mismo. La sociedad tiene como finalidad promover la cultura y el desarrollo turístico de la zona, teniendo entre sus fines la conservación y rehabilitación del patrimonio cultural e histórico.

Para la consecución de sus fines y la financiación de la sociedad, el ayuntamiento ha realizado las siguientes concesiones, aportaciones y transferencias de fondos durante el ejercicio 20X9:

- a) Concesión de 60.000 euros, que cumple los requisitos para ser calificada como subvención de acuerdo con la Ley General de Subvenciones, en concepto de subvención para financiar la adquisición de un inmovilizado que tiene una vida útil de 10 años. La concesión de la subvención tuvo lugar el 1 de abril y la adquisición del inmovilizado el 15 de mayo, siendo el coste de éste último de 60.000 euros. En esta última fecha se percibe el importe de la subvención y se aplica al pago del inmovilizado.
- b) Transferencia de fondos por un importe de 100.000 euros para compensar pérdidas del año 20X8. Fecha de la transferencia 1 de junio de 20X9.
- c) Transferencia de 200.000 euros para la adquisición de maquinaria para la rehabilitación de edificios de interés cultural. La transferencia se efectúa en la fecha de la adquisición de la citada maquinaria el día 1 de julio de 20X9 aplicándose al pago de las mismas. El coste total de la maquinaria asciende a 250.000 euros, pagándose íntegramente al contado, y se le estima una vida útil de 20 años.
- d) Transferencia de 10.000 euros para hacer frente al pago de gastos de personal y diversos suministros. La transferencia se efectúa el 1 de septiembre de 20X9.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X9 teniendo en cuenta que el tipo impositivo es del 30 por 100.

Solución:

La Consulta 8 del BOICAC n.º 77 establece el tratamiento contable de las subvenciones y transferencias recibidas por empresas públicas de sus entidades públicas dominantes, distinguiendo los siguientes supuestos:

1. Subvenciones concedidas que cumplen los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, para ser consideradas como tales: constituyen ingresos cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC 2007.

.../...

.../...

2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación. Se distinguen los siguientes supuestos:
- Transferencias con finalidad indeterminada: se tratan como aportaciones de socios.
 - Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas: se tratan como subvenciones.
 - Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo: si se incluyen en el marco de actividades consideradas de interés general, se tratan como subvenciones.
 - Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo: si el inmovilizado está afecto a una actividad de interés general y la aportación no es genérica se tratan como subvenciones.
 - Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad: se consideran aportaciones de los socios.

Con los criterios contenidos en la consulta y expuestos anteriormente abordaremos el tratamiento de los distintos supuestos contenidos en el enunciado:

a) Subvención de 60.000 euros para financiar un inmovilizado: constituirá un ingreso y se imputará a resultados a medida que se amortiza el inmovilizado. Los apuntes procedentes en el año 20X9 serán los siguientes:

01/04/20X9

En el momento de la concesión, dado que no se ha adquirido todavía en ese momento el inmovilizado, se registrará la subvención como una deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	60.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		60.000

15/05/20X9

Por la adquisición del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	60.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		60.000

.../...

.../...

Por la transformación de la subvención en no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	60.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		60.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	18.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (60.000 × 30%)		18.000

31/12/20X9

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (60.000/10 × 7,5/12)	3.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.750

Por la imputación a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (60.000/10 × 7,5/12)	3.750	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.750

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (3.750 × 30%)	1.125	
8301	Impuesto diferido		1.125

Por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	60.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		3.750
8301	Impuesto diferido		16.875
130	Subvenciones oficiales de capital		39.375

.../...

.../...

b) Transferencia de fondos para compensar pérdidas del año 20X8: se tratarán en todo caso como aportaciones de socios o propietarios. Procederá el siguiente apunte el día 1 de junio de 20X9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		100.000

c) Transferencia para la adquisición de maquinaria destinada a la rehabilitación de edificios de interés cultural: se tratará como una subvención, en consecuencia constituirá un ingreso y se imputará a resultados a medida que se amortice la máquina. Durante 20X9 se realizarán las siguientes anotaciones:

01/07/20X9

Por la transferencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		200.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	60.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (200.000 × 30%)		60.000

Por la adquisición de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	250.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250.000

31/12/20X9

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (250.000/20 × 6/12)	6.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.250

.../...

.../...

Por la imputación a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (200.000/20 × 6/12)	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 × 30%)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

Por la regularización de los gastos e ingresos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	200.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		5.000
8301	Impuesto diferido		58.500
130	Subvenciones oficiales de capital		136.500

d) Transferencia para hacer frente al pago de gastos de personal y diversos suministros: tendrán la consideración de aportaciones de socios o propietarios. En consecuencia, el 1 de septiembre de 20X9 se realizará el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		10.000

BOICAC núm. 80, diciembre 2009. Consulta 2. Inmovilizado material NRV 2.^a Existencias, NRV 10.^a Producción y distribución de una obra audiovisual.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. Las cuestiones que se preguntan son las siguientes:

- 1.^a Determinación del coste de producción de una obra audiovisual y, en particular, si forman o no parte del mismo los costes por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, así como el coste de publicidad y promoción.*
- 2.^a Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos de la obra audiovisual.*

Respuesta:

1. «Coste de producción» de una obra audiovisual

La calificación contable de la obra como existencias o inmovilizado deberá realizarse de acuerdo con la función o uso que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación.

Así, son existencias todas aquellas producciones destinadas a incorporarse o que se hayan incorporado al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por consiguiente, en la medida en que estas producciones estén destinadas a la venta o consumo, hay que considerar que las mismas constituyen las existencias de la sociedad, debiendo figurar en el balance en la partida correspondiente a estos activos.

No obstante lo anterior, si el objeto social de la empresa consistiese en la explotación económica de las mencionadas producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos, deberían calificarse como un inmovilizado en tanto que elementos destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2.^a y 10.^a, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente, siendo estos criterios apli-

cables al coste de producción de una obra audiovisual. En particular, el apartado 6.º1. «Coste histórico o coste» del MCC dispone:

«El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.»

De conformidad con lo dispuesto en el PGC y sus normas de desarrollo, el coste de la obra debe calcularse por referencia al periodo de producción siempre y cuando, adicionalmente, dichos costes sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, recogiéndose en este concepto los costes de producción directos e indirectos. Por tanto, tal y como se establece específicamente en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización, como son los de publicidad y promoción, y los generales de administración, no formarán parte del citado coste.

En relación con los gastos por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, dedica su apartado cuarto a la regulación de la propiedad industrial, señalando en su párrafo 4 lo siguiente:

«4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterio de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.»

Aplicando por analogía este criterio al caso consultado, debe concluirse que formarán parte del coste de producción el coste de registro y formalización de la obra audiovisual. Sin embargo, no se incluirá en el coste de producción los honorarios de otros profesionales que no reúnan los requisitos generales incluidos en la presente contestación.

2. Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos

a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio.

La NRV 8.ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8.^a para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución videográfica, etc.), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable.

Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8.^a cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de «mínimo garantizado».

En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada.

b) Ingresos por mínimo garantizado en contratos de distribución calificados a efectos contables como arrendamientos operativos.

Según manifiesta el consultante, en contraprestación a la cesión de los derechos de explotación, la distribuidora abonará al productor una cantidad en la fecha en que se produzca la calificación por el Ministerio de Cultura de la obra audiovisual por edades. Dicho importe se entrega en concepto de anticipo no retornable del precio de la cesión que se abonará en la fecha del tercer aniversario desde la calificación de la obra. El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación.

En primer lugar, es preciso señalar que con carácter previo a la calificación de la cesión como operativa, cuando el acuerdo incorpore un importe mínimo garantizado, la empresa deberá realizar un adecuado análisis del fondo económico del contrato, dado que en función de las condiciones del acuerdo dicho importe podría determinar la calificación del arrendamiento como financiero.

Calificado el acuerdo como arrendamiento operativo, el tratamiento contable de dicho anticipo no reembolsable cumple la definición de ingreso en el momento en que nazca el derecho al mismo, circunstancia que se entenderá producida cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
- Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

c) Sobre la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados.

Según manifiesta el consultante las subvenciones se conceden, generalmente, dos años después del estreno de la obra, circunstancia que exige traer a colación el criterio recogido en la Consulta 11 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 75, de octubre de 2008, que a continuación se reproduce:

«(...) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.
2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la NRV 18.ª del PGC, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.»

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto al momento en que debe reconocerse la subvención como ingreso en el patrimonio neto, tal y como se ha indicado, esta circunstancia no se producirá hasta que no se cumplan las condiciones que la NRV 18.^a exige en su apartado 1.1, fecha que lógicamente deberá ser posterior a la de su concesión.

d) Amortización de la obra.

Si la obra se califica como un inmovilizado intangible, deberá amortizarse a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando pueda producir ingresos con regularidad, según se establece en la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (cuya aplicación en este punto es extensible al inmovilizado intangible).

Por tanto, en principio, la calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura debería fijarse como fecha de inicio del periodo de amortización.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del periodo de amortización deberá postergarse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar una pérdida por deterioro si antes de la fecha de inicio concurren las circunstancias previstas en el PGC para contabilizar la citada pérdida.

En relación con la vida útil de la obra, cabe indicar que, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio y, por lo tanto, sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el periodo máximo de cinco años, salvo prueba en contrario, para dichos activos.

Por último, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

EJEMPLO:

La productora «MAG» inicia en el mes de abril del año 20X0 la filmación de un documental sobre la vida del venado en los Montes de Toledo. Una vez finalizado el rodaje del documental, está prevista su explotación, fundamentalmente, en salas comerciales de Castilla-La Mancha y Andalucía. Debido al interés del documental, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha concede una subvención de 40.000 euros con la condición de que el documental sea exhibido de manera gratuita para los miembros de las sociedades cinegéticas de la Comunidad al menos dos veces en cada capital de provincia de la región en el plazo de un año desde la calificación.

Los costes del documental han sido los siguientes:

.../...

.../...

- Costes del personal de producción 30.000 euros.
- Licencias de rodaje 25.000 euros.
- Publicidad de lanzamiento 15.000 euros.
- Costes de registro 7.000 euros.
- Materiales utilizados 20.000 euros.
- Costes de administración 6.000 euros.
- Gastos diversos (transportes, alojamientos...) 23.000 euros.

El documental ha quedado definitivamente montado para su distribución a finales de octubre de 20X0. En ese momento se firma un contrato con la distribuidora «AMC» que abonará a la productora en el momento de la calificación del documental, un importe de 70.000 euros en concepto de anticipo de recaudación no retornable. La productora recibirá, además un 30 por 100 de la recaudación que exceda de 200.000 euros, cifra que se espera superar ampliamente.

A comienzos del año 20X1 se recibe la calificación del Ministerio de Cultura y comienza la explotación de la obra. La vida útil se establece en cinco años y el sistema de amortización utilizado es el de números dígitos.

Se pide:

Contabilizar las operaciones que se derivan de la información anterior en los años 20X0, 20X1 y 20X2 teniendo en cuenta que a finales de 20X1 se ha cumplido la condición de exhibición impuesta por la Junta de Castilla-La Mancha para considerar la subvención como no reintegrable.

Solución:

1. Operaciones del año 20X0

Por los gastos relacionados con la producción del documental:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (30.000 + 25.000 + 15.000 + 7.000 + 20.000 + 6.000 + 23.000)	126.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		126.000

Por la obtención de la subvención:

La subvención concedida por la Junta de Castilla-La Mancha no cumple los requisitos para su imputación como ingreso en el patrimonio neto hasta que se haya cumplido la condición impuesta de exhibición, el plazo de un año desde la calificación por el Ministerio de Cultura, por lo que deberá reflejarse como una deuda.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		40.000

Cálculo del coste de producción. Teniendo en cuenta la definición de coste de producción del Marco Conceptual y las Resoluciones de 9 de mayo de 2000 y de 21 de enero de 1992 del ICAC, el coste de producción del documental será:

• Costes del personal de producción	30.000
• Licencias de rodaje	25.000
• Costes de registro	7.000
• Materiales utilizados	20.000
• Gastos diversos (transportes, alojamientos...)	23.000
• Coste de producción	<u>105.000</u>

Por la finalización del documental:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Documental vida del venado	105.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		105.000

En el año 20X0 no procederá amortización de la obra puesto que aún no se ha obtenido la calificación del Ministerio de Cultura y no ha comenzado su vida útil.

2. Operaciones del año 20X1

A principios de año se ha obtenido la calificación del Ministerio de Cultura, comenzando su vida útil. En ese momento se cobra el importe a cuenta de la recaudación del documental.

Si el contrato firmado con la distribuidora «AMC» se califica como arrendamiento operativo, el importe cobrado cumple la definición de ingreso ya que no será objeto de devolución, puesto que constituye un mínimo garantizado y se cumplen las dos condiciones indicadas por la consulta:

- La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
- Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	70.000	
752	Ingresos por arrendamientos		70.000

Al cierre del ejercicio 20X1 por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (105.000/15 × 5)	35.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		35.000

También al cierre del año 20X1 se ha cumplido la condición de exhibición gratuita para miembros de sociedades cinegéticas, por lo que la subvención recibida se considerará como no reintegrable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	40.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (40.000 × 30%)	12.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		12.000

Para la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias debemos tener en cuenta el criterio establecido por el ICAC en la respuesta a la Consulta 11 del BOICAC n.º 75. De acuerdo con este criterio:

- a) Si la subvención financia el importe total del activo, deberá transferirse a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte de subvención correspondiente a la amortización de periodos anteriores al reconocimiento de la subvención como ingreso de patrimonio neto.
- b) Si la subvención financia parte del activo y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la subvención en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado desde el momento del registro, es decir, prospectivamente.

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

.../...

.../...

En este caso tendremos:

- Valor contable: $105.000 - 35.000 = 70.000$
- Importe de la subvención: 40.000

Dado que el importe de la subvención es inferior al valor contable del activo en el momento en que se cumplen las condiciones para su reflejo como ingreso en el patrimonio neto, la subvención se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias en los cuatro años de vida remanente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	40.000	
8301	Impuesto diferido		12.000
130	Subvenciones oficiales de capital		28.000

3. Operaciones del año 20X2

Al cierre del ejercicio procederá la amortización del documental y transferencia de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible ($105.000/15 \times 4$)	28.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		28.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital ($40.000/70.000 \times 28.000$)	16.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		16.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.800	
8301	Impuesto diferido ($16.000 \times 30\%$)		4.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	4.800	
130	Subvenciones oficiales de capital	11.200	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		16.000