

# CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

**JULIÁN MARTÍNEZ VARGAS**  
*Departamento de Contabilidad.*  
*Universidad de Valencia*

## **Extracto:**

Con la reforma de la legislación mercantil para su armonización internacional, las repercusiones contables del Impuesto sobre Sociedades adquieren un mayor protagonismo en la información a presentar en los estados contables. Un claro ejemplo de la nueva forma de aplicar el método del efecto impositivo basado en el balance lo constituye la contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, cuyas repercusiones contables y fiscales abordamos en este trabajo de forma detallada e ilustrada con varios ejemplos.

**Palabras clave:** efecto impositivo, subvenciones y nuevo PGC.

# Sumario

1. Introducción.
2. Contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos
  - 2.1. PGC.
  - 2.2. PymePlan.
3. Fiscalidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.
4. Ejemplos.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo reglamentario de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la unión europea, ha supuesto la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) (RD 1514/2007), y de forma simultánea y complementaria un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007), con algunas simplificaciones adecuadas para este tipo de empresas que cuentan con unos recursos económicos más limitados y unas necesidades de información menos exigentes. En el primero de ellos, una de las novedades más destacables es la incorporación de dos nuevos grupos, el 8 y 9, para recoger los gastos y los ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto. Un ejemplo de estos últimos lo constituyen las subvenciones, donaciones y legados recibidos por las empresas, que en el anterior PGC se consideraban ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Sin embargo, el PGC de las Pymes (PymePlan) prescinde de estos dos grupos adicionales, lo que supone un tratamiento diferenciado para aquellas operaciones que puedan suponer gastos o ingresos a imputar directamente en el patrimonio neto, y que básicamente se van a concretar en las subvenciones, donaciones y legados, además de los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, cuya aplicación práctica no será muy habitual.

Por lo tanto, nos encontramos ante un tema con un tratamiento nuevo y diferenciado en ambos planes, con unas repercusiones fiscales que también afectan a su contabilización y con una partida que va a tener un protagonismo destacado, no solamente en el patrimonio neto del balance, sino también en el nuevo estado de cambios en el patrimonio neto.

Desde que aparecieron los primeros borradores del plan, contamos con un amplio bagaje de trabajos y publicaciones que han tratado de comentar y aclarar los diferentes aspectos de la contabilidad de forma generalizada, tratando de familiarizarnos con los nuevos términos, algunos de origen anglosajón cuya traducción literal nos está costando asimilar. Partiendo de esta base y teniendo en cuenta que ya tenemos los textos definitivos y nos vamos acostumbrando a la «nueva filosofía», es un buen momento para abordar de forma más detallada aquellas cuestiones que puedan resultar más interesantes por sus novedades y por las complejidades que pueden presentar.

## 2. CONTABILIDAD DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Tenemos que empezar haciendo algunas precisiones sobre lo que se consideran subvenciones. Mientras que el anterior PGC distinguía entre las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas y las concedidas por empresas y particulares, diferenciando la cuenta de subvenciones oficiales del resto, en el actual plan no se hace tal distinción ya que se entiende que todas las subvenciones son oficiales, es decir, concedidas por las diferentes Administraciones Públicas. Ya lo decía años atrás SANZ GADEA (1997, pág. 106) cuando precisaba que solo cabe entender por subvención la concedida por las entidades públicas, ya que la doctrina administrativa y las sentencias de los tribunales consideran que la personalidad jurídico-administrativa del otorgante es requisito esencial del concepto jurídico de subvención. En este sentido, las entregas a fondo perdido que una empresa o un particular otorgan a otra empresa no son subvenciones.

Y así es como lo ha entendido el nuevo PGC cuando crea una sola cuenta para las subvenciones de capital (130. *Subvenciones oficiales de capital*), considerando «otras subvenciones» las concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros. O cuando, en la información que se tiene que suministrar en la memoria, se requiere en su punto 3 «información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional».

Esta aclaración es muy importante desde el punto de vista fiscal ya que las subvenciones, en términos generales, son una manifestación de las adquisiciones a título lucrativo (entregas sin contraprestación) que deben imputarse en el ejercicio en el que se reciben (art. 15 TRLIS), aunque quedan expresamente excluidas de este criterio fiscal (art. 15.3 TRLIS), por lo que se atenderá a su contabilización. Por lo tanto, tal y como ratifica la reciente contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante V-1189-07, de 8 junio de 2007 «en la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación de las subvenciones obtenidas por los sujetos pasivos, dicha imputación se efectuará con arreglo a criterios contables».

A continuación, vamos a tratar de ver precisamente los aspectos contables más destacados del tema que nos ocupa, teniendo en cuenta la opción para las pymes.

### 2.1. PGC.

En primer lugar debemos distinguir entre subvenciones, donaciones y legados reintegrables y no reintegrables. Las primeras se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables, mientras que las segundas son aquellas sobre las que existe un acuerdo individualizado de su concesión a favor de la empresa, cuyas condiciones se han cumplido y no existen dudas razonables sobre la recepción. A estas nos vamos a referir en todo caso, dado su tratamiento específico (norma de valoración n.º 18) y su protagonismo diferenciado en el balance (apartado A3 del patrimonio neto), en la cuenta de pérdidas y ganancias (apartados A5b y A9), en

el estado de cambios en el patrimonio neto (apartados III y VIII del estado de ingresos y gastos reconocidos y columna de subvenciones, donaciones y legados recibidos del estado total de cambios en el patrimonio neto), en el estado de flujos de efectivo (A2d y C9e) y en la memoria (apartado 18 de su contenido).

Las dos principales novedades con respecto a su tratamiento contable son, por un lado, el cambio conceptual de ingresos a distribuir en varios ejercicios a partida del patrimonio neto y, por otro, el descuento del futuro efecto del impuesto sobre beneficios en su presentación en las cuentas anuales. Además, en el nuevo marco conceptual de la contabilidad se establece que «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica», razón por la 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, equivalentes a las restantes aportaciones que los socios o propietarios pueden realizar a la empresa, fundamentalmente, con la finalidad de fortalecer su patrimonio (apartado del balance A1 VI. *Otras aportaciones de socios*).

#### a) Valoración.

Por el importe monetario concedido o por el valor razonable del bien recibido en el momento de su reconocimiento.

#### b) Imputación a resultados.

Se hará atendiendo a su finalidad, distinguiendo los siguientes tipos:

Tipos de subvenciones, donaciones y legados	Imputación a resultados como ingreso
a) Para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación	En el ejercicio en el que se conceden, salvo que se concedan para ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en estos.
b) Para financiar gastos específicos	En el ejercicio en el que se devenguen los gastos que financien.
c) Para adquirir activos o cancelar pasivos: <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="151 1319 636 1374">1. Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias</li> <li data-bbox="151 1410 306 1437">2. Existencias</li> <li data-bbox="151 1474 383 1501">3. Activos financieros</li> <li data-bbox="151 1547 418 1574">4. Cancelación de deudas</li> </ol>	En proporción a su amortización o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio de su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio de su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. En el ejercicio en que se cancelen, salvo que financien un determinado elemento, en cuyo caso se hará en función de este.
d) Importes monetarios sin una finalidad específica	En el ejercicio en que se reconozcan.

Las cuentas contables para su reconocimiento inicial deben discriminar entre las que se deben imputar directamente al resultado del ejercicio (*Cuenta 740. Subvenciones, donaciones y legados de explotación*) y las que se recogen en el patrimonio neto (*Cuentas 130. Subvenciones oficiales de capital, 131. Donaciones y legados de capital y 132. Otras subvenciones, donaciones y legados*). Las que se recogen en el patrimonio neto deben pasar previamente por las cuentas 940. *Ingresos de subvenciones oficiales de capital, 941. Ingresos de donaciones y legados de capital y 942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados* para, cuando corresponda, imputarlas al resultado del ejercicio mediante las cuentas 746. *Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio* y 747. *Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio*, reduciendo el patrimonio neto a través de las cuentas 840. *Transferencia de subvenciones oficiales de capital, 841. Transferencia de donaciones y legados de capital y 842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados*. También habrá que descontar del patrimonio neto su efecto impositivo.

Sin embargo, no es fácil decidir qué cuenta es la indicada para cada uno de los tipos de subvenciones, donaciones y legados que hemos visto en el cuadro anterior, ya que tenemos que ver si son de explotación o si son de capital, incluso podríamos establecer un tercer grupo como financieras. En el siguiente cuadro hacemos una propuesta de las cuentas a utilizar en cada caso, explicando a continuación los detalles.

Tipo	Cuenta inicial	Imputación al Rdo.	Cta. en Balance	Partida en P y G	Observaciones
a)	740 942	740 842-747	Ninguna 132	5.b) 5.b)	Se concede para el ejercicio Se concede para ejercicios futuros
b)	942	842-747	132	5.b) 12.c)	Si financian gastos no financieros Si financian un gasto financiero
c1)	940 941	840-746 841-746	130 131	9) 9)	Subvenciones de capital Donaciones y legados de capital
c2)	942	842-747	132	5.b)	Existencias mantenidas al cierre
c3)	942	842-747	132	12.c)	Activos fros. mantenidos al cierre
c4)	942	842-747	132	9)	Si financian cualquier tipo de deuda
d)	942	842-747	132	9)	

La elección de las cuentas contables está basada, sobre todo, en lo establecido en las normas de elaboración de las cuentas anuales para la cuenta de pérdidas y ganancias, donde se indica que:

- «Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5.b). *Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio...*». Este sería el caso de las del tipo a), del b) cuando financien gastos de explotación y del c2). En estas dos últimas, entendemos que, por simplicidad, si al cierre del ejercicio ya se han producido los gastos o se han vendido las existencias subvencionadas, donadas o legadas, se podría recoger su imputación como ingreso directamente en el resultado a través de la cuenta 740, sin el preproceso de imputación al patrimonio neto.

- «Las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. *Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras*». Estas son las que tradicionalmente hemos llamado «de capital» y que sus cuentas definen como aquellas para el establecimiento o estructura fija de la empresa (activos no corrientes).
- «Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9». Esta referencia parece contradictoria ya que si son para cancelar deudas sí tienen una finalidad específica. Pensamos que debería decir «para cancelar deudas o sin una finalidad específica» y de esta forma se referiría a las de tipo c4) y d). La imputación a resultados sería a través de la cuenta 747, aunque la cuenta de pérdidas y ganancias establece que en el apartado 9 solo va la cuenta 746 que se refiere a las de capital. Por simplicidad, consideramos que si las deudas han sido financiadas por una subvención, donación o legado y han sido canceladas en el mismo ejercicio, se podría llevar directamente al resultado sin pasar por el patrimonio neto.
- «Si se financiasse un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en el caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación *Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero*». Este podría ser el caso de las del tipo b) si financian gastos financieros y de las del tipo c3) que financian activos financieros. Si el importe es significativo, habría que incorporar una partida en los ingresos financieros de la cuenta de pérdidas y ganancias que podría ser la 12.c).

Finalmente, debemos tener en cuenta que se consideran en todo caso como irreversibles las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que hayan sido financiados gratuitamente, es decir, las correcciones financiadas por una subvención, donación o legado se consideran definitivas.

En cuanto a las novedades con respecto a la contabilización del efecto impositivo derivado del impuesto sobre beneficios, tenemos que destacar el cambio del modelo de diferencias temporales/permanentes entre el resultado contable y el resultado fiscal con base en la cuenta de pérdidas y ganancias, al modelo de diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales de los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio del balance de la empresa. Este cambio se justifica en la introducción del PGC por la búsqueda de coherencia con un Marco Conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a un enfoque de las normas de registro y valoración otorgando preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse adicionalmente que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general.

No obstante, reconociendo de alguna forma la complejidad del método del efecto impositivo basado en el balance y teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos las diferencias temporarias son temporales, para obtener el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferido sin tener que hacer un seguimiento de la evolución de las diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales, se pueden sumar los efectos impositivos de esas diferencias temporales y de las

bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente (reconocidas contablemente en el ejercicio) y los ajustes valorativos (por cambios en los tipos de gravamen normalmente) de los pasivos o activos por impuesto diferido.

## 2.2. PymePlan.

La norma de registro y valoración coincide en su contenido y número con la del PGC. Lo que sí que es diferente es la información a presentar en las cuentas anuales, fundamentalmente en lo que se refiere a la inexistencia de una de las dos partes del estado de cambios en el patrimonio neto, el denominado «Estado de ingresos y gastos reconocidos». Además, la norma de elaboración de las cuentas anuales 7.<sup>a</sup> se refiere de forma particular a los ingresos y gastos, netos del efecto impositivo, relacionados con subvenciones, donaciones y legados recibidos, como parte integrante del estado de cambios en el patrimonio neto, siendo este el único apartado adicional a los fondos propios en el patrimonio neto de una pyme (A2), aunque las normas de elaboración de las cuentas anuales habilita la posibilidad de crear otra subagrupación de «Ajustes en patrimonio neto» cuando la empresa tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o tenga otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto como consecuencia de la aplicación de los criterios contenidos en el PGC. Y es que, para este tipo de empresas, no existen los grupos 8 y 9 para registrar los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, por lo que su imputación al patrimonio neto, cuando proceda, se hará utilizando directamente la cuenta correspondiente.

Este mismo problema se pondrá de manifiesto al contabilizar el efecto impositivo, ya que carecemos de cuentas que reflejen el gasto por impuesto corriente y el gasto por impuesto diferido asociado a las transacciones o sucesos reconocidos directamente en el patrimonio neto, como suele ocurrir con las subvenciones, donaciones y legados recibidos, lo que se solucionará también utilizando directamente las correspondientes cuentas de patrimonio neto. Así, las cuentas 130, 131 y 132 se cargarán por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención/donación/legado registrada directamente en el patrimonio neto con abono a la cuenta 479 (pasivos por diferencias temporarias imponibles, y se abonarán por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención/donación/legado imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, revirtiendo la parte correspondiente de la diferencia temporaria imponible.

Finalmente, también debemos tener presente que el impuesto sobre beneficios a liquidar a la Hacienda Pública no siempre coincidirá con el gasto por impuesto corriente (cuenta 6300), ya que la parte pagada por una subvención, donación o legado que se haya imputado en el patrimonio neto se tiene que cargar también en estas cuentas.

## 3. FISCALIDAD DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Desde el punto de vista fiscal, las subvenciones, donaciones y legados recibidos se consideran adquisiciones a título lucrativo que la entidad adquirente debe integrar en su base imponible por su valor normal de mercado en el período impositivo en el que se reciben (art. 15.3 TRLIS). Sin embar-

go, tal y como hemos comentado con anterioridad, se excluyen expresamente de este tratamiento fiscal las subvenciones, por lo que, a efectos fiscales, se sigue como criterio de imputación temporal el contable, que ya hemos visto que dependerá del tipo de subvención.

En definitiva, las subvenciones para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación, las que no tengan una finalidad específica y cualquier donación o legado deben declarar de forma inmediata el ejercicio de su obtención. El resto de subvenciones tributarán en los ejercicios en que proceda su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias (sin perjuicio de lo establecido para determinadas subvenciones de capital en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra), por lo que en el ejercicio de su obtención se producirá una diferencia temporaria imponible en futuros ejercicios.

Finalmente, también debemos tener en cuenta que hay determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y otras ayudas públicas que están exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades (disp. adic. 3.ª TRLIS). A modo de resumen, podemos decir que se trata de ayudas al abandono y arranque de determinados cultivos y producciones, por la paralización definitiva de la actividad pesquera, para reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, por el abandono de la actividad de transporte por carretera y por el sacrificio obligatorio de la ganadería para erradicar epidemias o enfermedades. En estos casos, se daría una diferencia permanente negativa, que en principio se podría considerar un ingreso fiscal a distribuir en varios ejercicios (cuenta 137), pero que no será necesario, ya que la propia dinámica de imputación a resultados de la subvención hará que el efecto impositivo se distribuya entre los ejercicios afectados.

#### 4. EJEMPLOS

**EJEMPLO 1:**

Resultado antes de impuestos: 80.000 euros.

Se recibe al final del año una subvención del Estado de 20.000 euros para la adquisición de una maquinaria que se amortiza de forma lineal en 5 años.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

**a) PGC.**

Obtención y cobro de la subvención:

20.000	<i>H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
	<i>a Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	20.000	
		x	.../...

.../...

20.000	<i>Banco c/c (572)</i>		
		a <i>H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000
		x	

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	80.000
BASE IMPONIBLE	80.000
Tipo impositivo general	30%
<b>Cuota líquida</b>	<b>24.000</b>
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>14.000</b>

24.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
		a <i>H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	14.000
		a <i>H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000
		x	

Como la subvención de capital es una ganancia contable (en el patrimonio neto) que no se considerará ganancia fiscal hasta que se impute a la cuenta de pérdidas y ganancias, estamos ante una diferencia temporal imponible que contabilizaremos:

6.000	<i>Impuesto diferido (8301)</i> (20.000 × 0,3)		
		a <i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	6.000
		x	

Tras pasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>		
		a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	6.000
		a <i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	14.000
		x	

Podemos ver cómo la cuenta que recogerá la subvención en el patrimonio neto tendrá descontado el efecto impositivo de su futura tributación, quedando un resultado después de impuestos de 56.000 euros (80.000 – 24.000).

.../...

.../...

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias:

4.000	<i>Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)</i> (20.000 × 1/5)	
	a <i>Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>	4.000
_____ x _____		

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente, suponiendo un resultado antes de impuesto de 90.000 euros (que incluirá la subvención imputada) y una retención de 10.000 euros, lo obtendremos:

Rdo. contable antes de impuestos	90.000
BASE IMPONIBLE	90.000
Tipo impositivo general	30%
<b>Cuota líquida</b>	<b>27.000</b>
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>17.000</b>

27.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>	
	a <i>H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	17.000
	a <i>H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000
_____ x _____		

Ahora, la parte de subvención reconocida en el patrimonio neto que todavía no ha sido reconocida como ganancia fiscal habrá quedado reducida de 20.000 a 16.000 euros, con lo que la diferencia temporaria imponible revertirá por el efecto impositivo de esta reducción:

1.200	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> (4.000 × 0,3)	
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>	1.200
_____ x _____		

.../...

.../...

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.200	Impuesto diferido (8301)	
2.800	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	4.000
————— x —————		

Con lo que el saldo de subvenciones en el patrimonio neto quedaría en 11.200 euros y el resultado después de impuestos en 63.000 euros (90.000 – 27.000), lo que se pondría de manifiesto en el estado de cambios en el patrimonio neto de la siguiente forma (suponiendo que el resultado del primer ejercicio se reparte íntegramente):

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	(Debe) / Haber	
	200X	200X-1
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	63.000	56.000
<b>Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		20.000
V. Efecto impositivo		(6.000)
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>		14.000
<b>Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	(4.000)	
IX. Efecto impositivo	1.200	
<b>C) Total transferencias a la cuenta de resultados</b>	(2.800)	
<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)</b>	<b>60.200</b>	<b>70.000</b>

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	Rdos. de ejercicios anteriores	Rdo. del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenc., donaciones y legados	TOTAL
<b>A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2</b>					
<b>B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1</b>					
I. Total ingresos y gastos reconocidos		56.000		14.000	70.000
<b>C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1</b>					70.000

.../...  
.../...

.../...

.../...

<b>D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X</b>	56.000			14.000	70.000
I. Total de ingresos y gastos reconocidos		63.000		(2.800)	60.200
II. Operaciones con socios y propietarios					
4. (-) Distribución de dividendos			(56.000)		(56.000)
<b>E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X</b>	56.000	63.000	(56.000)	11.200	74.200

**b) PymePlan.**

Obtención y cobro de la subvención:

20.000    *H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)*

a *Subvenciones oficiales de capital (130)*                      20.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

20.000    *Banco c/c (572)*

a *H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)*                      20.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

El impuesto a pagar sería el mismo, si se aplica el tipo impositivo general, y el asiento para recoger el impuesto corriente también coincidiría:

24.000    *Impuesto corriente (6300)*

a *H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)*                      14.000

a *H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)*                      10.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Sin embargo, para contabilizar la diferencia temporaria imponible cargaremos directamente la cuenta que recoge la subvención en el patrimonio neto, con lo que su saldo quedará neto de impuestos:

6.000    *Subvenciones oficiales de capital (130)*  
*(20.000 × 0,3)*

a *Pasivos por diferencias temporarias imposables (479)*                      6.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...

.../...

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias:

4.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (20.000 × 1/5)		<i>a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>
		x	

El impuesto a pagar y el impuesto corriente quedarían igual:

27.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
	<i>a H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>		17.000
	<i>a H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		10.000
		x	

Mientras que la diferencia temporaria imponible que revierte por su efecto impositivo lo hará con abono a la cuenta de patrimonio neto que recoge la subvención, cuyo saldo después de un año quedará en 11.200 euros:

1.200	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> (4.000 × 0,3)		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		1.200
		x	

En este caso, el estado de cambios en el patrimonio neto a partir de los datos disponibles quedaría de la siguiente forma (suponiendo que el resultado del primer ejercicio se reparte íntegramente):

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el ... de 200X.

	Rdos. de ejercicios anteriores	Rdo. del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Subvenc., donaciones y legados	TOTAL
<b>A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2</b>					
<b>B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1</b>					
I. Resultado de la cta. de pérdidas y ganancias		56.000			56.000
II. Ingresos y gtos. reconocidos en patrim. neto				14.000	14.000

.../...  
.../...

.../...

.../...					
<b>C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1</b>					70.000
<b>D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X</b>	56.000			14.000	70.000
I. Resultado de la cta. de pérdidas y ganancias		63.000			63.000
II. Ingresos y gtos. reconocidos en patrim. neto				(2.800)	(2.800)
III. Operaciones con socios o propietarios					
3. Otras operaciones con socios o propietarios			(56.000)		(56.000)
<b>E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X</b>	56.000	63.000	(56.000)	11.200	74.200

**EJEMPLO 2:**

Se recibe al principio del año una subvención del Estado de 20.000 euros para la adquisición de una maquinaria de 40.000 euros que se compra inmediatamente y que se amortiza de forma lineal en 10 años. Al final del año siguiente, el valor en uso de la maquinaria es de 29.000 euros y su valor razonable 30.000 euros. Se estiman unos costes de venta de 1.500 euros.

**a) PGC.**

Obtención de la subvención y adquisición de la maquinaria al principio del ejercicio:

20.000	<i>H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		a <i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	20.000
_____		x _____	
20.000	<i>Banco c/c (572)</i>		
		a <i>H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000
_____		x _____	
40.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		a <i>Banco c/c (572)</i>	40.000
_____		x _____	

Al final del ejercicio, amortizamos la maquinaria e imputamos al resultado la parte correspondiente de la subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681) (40.000 × 0,1)</i>		
		a <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	4.000
_____		x _____	

.../...

.../...

2.000	<i>Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
_____		x	_____

Contabilizamos el efecto impositivo de la subvención que tributará en próximos ejercicios (18.000 euros):

5.400	<i>Impuesto diferido (8301)</i> [(20.000 – 2.000) × 0,3]	a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	5.400
_____		x	_____

Trasparamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)	2.000
		a Impuesto diferido (8301)	5.400
		a Subvenciones oficiales de capital (130)	12.600
_____		x	_____

Al final del año siguiente, volvemos a amortizar y a imputar la parte correspondiente de subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i> (40.000 × 0,1)	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	4.000
_____		x	_____

2.000	<i>Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
_____		x	_____

.../...

.../...

Con lo que el valor contable de la maquinaria será de 32.000 euros, que es superior a su valor recuperable que sería 29.000 euros (el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta, es decir, 28.500 y el valor en uso que es de 29.000), con lo que habría una pérdida por deterioro de 3.000 euros, que habría que considerarla como definitiva o irreversible en la parte financiada con la subvención (un 50%). Los asientos que recogerían todos estos aspectos serían:

1.500	<i>Pérdidas procedentes del inmovizado material (671)</i>		
1.500	<i>Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (691)</i>		
		a Maquinaria (213)	1.500
		a Determinar valor maquinaria (2913)	1.500
		_____ x _____	
1.500	<i>Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840)</i>		
		a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	1.500
		_____ x _____	

El efecto impositivo de la subvención imputada a resultados supondría una disminución de las diferencias temporarias imponibles:

1.050	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
	$[(2.000 + 1.500) \times 0,3]$		
		a Impuesto diferido (8301)	1.050
		_____ x _____	

Y finalmente traspasaríamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.050	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
2.450	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a Transferencias de subvenciones oficiales de capital (840) (2.000 + 1.500)	3.500
		_____ x _____	

Con lo que el saldo de subvenciones en el patrimonio neto quedaría en 10.150 euros.

.../...

.../...

**b) PymePlan.**

Obtención de la subvención y adquisición de la maquinaria al principio del ejercicio:

20.000	<i>H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	20.000
<hr/>		x	<hr/>
20.000	<i>Banco c/c (572)</i>	<i>a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	20.000
<hr/>		x	<hr/>
40.000	<i>Maquinaria (213)</i>	<i>a Banco c/c (572)</i>	40.000
<hr/>		x	<hr/>

Al final del ejercicio, amortizamos la maquinaria e imputamos al resultado la parte correspondiente de la subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681) (40.000 × 0,1)</i>	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	4.000
<hr/>		x	<hr/>
2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	<i>a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>	2.000
<hr/>		x	<hr/>

Y contabilizamos el efecto impositivo de la subvención que tributará en próximos ejercicios (18.000), con lo que su importe neto de impuestos quedará en 12.600 euros:

5.400	<i>Subvenciones oficiales de capital (130) [(20.000 – 2.000) × 0,3]</i>	<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	5.400
<hr/>		x	<hr/>

.../...

.../...

Al final del año siguiente, volvemos a amortizar y a imputar al resultado la parte correspondiente de subvención:

4.000	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i> (40.000 × 0,1)	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	4.000
_____		x	_____	

2.000	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	a	<i>Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>	2.000
_____		x	_____	

Mientras que la pérdida irreversible (por estar financiada con la subvención) y la reversible, además de la imputación al resultado de la correspondiente subvención, se contabilizarían:

1.500	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)</i>			
1.500	<i>Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (691)</i>	a	<i>Maquinaria (213)</i>	1.500
		a	<i>Determinar valor maquinaria (2913)</i>	1.500
_____		x	_____	

1.500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	a	<i>Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)</i>	1.500
_____		x	_____	

Finalmente, registraremos el efecto impositivo de la subvención imputada a resultados, con lo que el saldo final de las subvenciones en el patrimonio neto quedará en 10.150 euros:

1.050	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> [(2.000 + 1.500) × 0,3]	a	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	1.050
_____		x	_____	

**EJEMPLO 3:**

Resultado antes de impuestos: 100.000 euros.

Se recibe al final del año una máquina donada (o legada) valorada en 10.000 euros, que se amortizará de forma lineal en 5 años.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

**a) PGC.**

Contabilización de la donación recibida:

10.000	<i>Maquinaria (213)</i>		
		<i>a Ingresos de donaciones y legados de capital (941)</i>	10.000
		x	

El impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000
Ajuste extracontable positivo (donación)	10.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>110.000</b>
Tipo impositivo general	30%
<b>Cuota líquida</b>	<b>33.000</b>
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>23.000</b>

En este caso, el impuesto corriente a pagar se deriva por una parte de la ganancia obtenida a través de la cuenta de pérdidas y ganancias (100.000) y, por otra, de la ganancia reconocida directamente en el patrimonio neto por la donación (10.000), lo que contablemente habrá que distinguir:

30.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
3.000	<i>Impuesto corriente (8300)</i>		
		<i>a H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	23.000
		<i>a H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000
		x	

Como la donación recibida es una ganancia contable (en el patrimonio neto) y también una ganancia fiscal que ha tributado, no habrá diferencia temporaria. En este caso, tenemos un cambio importante con respecto a la anterior normativa, ya que en estos casos se producía y contabilizaba un impuesto anticipado por el efecto impositivo del ajuste

.../...

.../...

extracontable positivo. De esta forma, el impuesto devengado de la cuenta 630 coincidía con lo que ahora será gasto por el impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, 30.000. Por lo tanto, podemos decir que se trata de un ejemplo de diferencia que antes era temporal pero que ahora no es temporaria.

Tras pasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9, con lo que la cuenta que recoge la donación quedará neta de impuestos:

10.000	<i>Ingresos de donaciones y legados de capital (941)</i>		
	a Impuesto corriente (8300)	3.000	
	a Donaciones y legados de capital (131)	7.000	
	x		

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la donación a la cuenta de pérdidas y ganancias:

2.000	<i>Transferencias de donaciones y legados de capital (841)</i> (10.000 × 1/5)		
	a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000	
	x		

El impuesto a pagar suponiendo el mismo resultado antes de impuesto (que incluirá la donación imputada) y las mismas retenciones, junto con el impuesto corriente, lo obtendremos:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000		
Ajuste extracontable negativo (donación)	(2.000)		
BASE IMPONIBLE	98.000		
Tipo impositivo general	30%		
<b>Cuota líquida</b>	<b>29.400</b>		
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)		
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>19.400</b>		
29.400	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	19.400	
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000	
	x		

.../...

.../...

Y ahora es cuando interviene el tercer movimiento de abono de la cuenta 8301. *Impuesto diferido* (que no se incluía en el primer borrador del PGC originando las consiguientes confusiones), por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicio previos, con cargo a la cuenta 6301 (que tampoco incluía en el primer borrador este séptimo motivo de cargo). Por lo tanto, haríamos el siguiente asiento:

600	<i>Impuesto diferido (6301)</i> (2.000 × 0,3)	a	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	600
_____		x	_____	

Este asiento hará que el gasto por impuesto devengado en este ejercicio aumente en 600 euros, lo que equivaldría a la reversión del impuesto anticipado que habría tenido lugar con la anterior normativa. Con la nueva filosofía, podríamos decir que este asiento traslada una parte del gasto del patrimonio neto al resultado del ejercicio que le corresponde.

Trasparamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

1.400	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>	a	<i>Transferencia de donaciones y legados de capital (841)</i>	2.000
600	<i>Impuesto diferido (8301)</i>			
_____		x	_____	

Con lo que el saldo de las donaciones en el patrimonio neto quedaría en 5.600 euros.

**b) PymePlan.**

Contabilizamos la donación recibida:

10.000	<i>Maquinaria (213)</i>	a	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>	10.000
_____		x	_____	

El impuesto a pagar sería el mismo si se aplica el tipo impositivo general pero, lo que antes era gasto por impuesto corriente en el patrimonio neto (cuenta 8301), ahora lo tendremos que reducir/cargar directamente de su cuenta de balance (cuenta 131 en

.../...

.../...

este caso), «por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la donación registrada directamente en el patrimonio neto...»:

30.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
3.000	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>		
		a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	23.000
		a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> retenciones y pagos a cuenta (473)	10.000
		_____ x _____	

Dos son las cosas que tenemos que destacar de esta contabilización:

- Que el gasto por impuesto corriente no se corresponde con la cantidad a liquidar a la Hacienda Pública en concepto de impuesto sobre beneficios, como ocurrirá normalmente. Esta posibilidad se advierte en la norma de registro y valoración 15.<sup>a</sup> 4 cuando se matiza que «no obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida».
- Esta situación también está prevista para la cuenta 130 de subvenciones oficiales de capital en el caso de tributar antes de imputarse el ingreso a la cuenta de resultados, lo que, en principio, hemos visto anteriormente que no ocurría. Sin embargo, debemos tener en cuenta que el impuesto sobre beneficios en España no solamente se regula a través del TRLIS, sino que también se tienen en cuenta «los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra» (art. 2.2 TRLIS). Precisamente, en la Ley Foral Navarra del Impuesto sobre Sociedades se da un trato diferenciado a las subvenciones de capital que motiva la situación anteriormente expuesta como plantearíamos en el **ejemplo 4**.

Al año siguiente, cuando se impute la parte correspondiente de la donación a la cuenta de pérdidas y ganancias:

2.000	<i>Donaciones y legados de capital (131)</i>		
	(10.000 × 1/5)		
		a Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	2.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

El impuesto a pagar y el impuesto corriente quedarían igual:

29.400	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Im-		19.400
	puesto sobre Sociedades		
	(4752)		
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> retenciones y		10.000
	pagos a cuenta (473)		
	_____ x _____		

Y finalmente, para recoger el efecto impositivo de la transferencia a resultados de parte de la donación recibida, haríamos el asiento:

600	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	(2.000 × 0,3)		
	a Donaciones y legados		600
	de capital (131)		
	_____ x _____		

Con esto, el impuesto devengado de este ejercicio ascenderá a 30.000, mientras que el saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la donación será de 5.600 euros.

**EJEMPLO 4:**

Resultado antes de impuestos: 80.000 euros.

Una empresa circunscrita en Navarra recibe al principio del año una subvención de 20.000 euros para la adquisición de un solar.

Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio: 10.000 euros.

**a) PGC.**

La contabilización de la subvención recibida se haría como en el **ejemplo 1**, sin embargo, a la hora de obtener el impuesto a pagar tendríamos que tener en cuenta el artículo 35.5 de la Ley Foral de Navarra 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades que, aunque ha sido modificada parcialmente por medio de la reciente Ley Foral 2/2008, de 24 de enero, mantiene para las subvenciones de capital que si el elemento patrimonial financiado con esta no fuese susceptible de amortización o implicase un período superior a 10 años a contar desde la concesión de la subvención, se deben computar

.../...

.../...

como ingreso por décimas partes durante dicho período. Así, el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente lo obtendríamos:

Rdo. contable antes de impuestos	80.000
Ajuste extracontable positivo (subvención)	2.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>82.000</b>
Tipo impositivo general	30%
<b>Cuota líquida</b>	<b>24.600</b>
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>14.600</b>

La cuota líquida en este caso se deriva, parte de la ganancia obtenida a través de la cuenta de pérdidas y ganancias (80.000), y parte de los ingresos imputados al patrimonio neto pero que tienen que tributar este ejercicio (2.000), lo que distinguiremos contablemente:

24.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
600	<i>Impuesto corriente (8300)</i>		
		a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> acreedora por Im-	14.600
		puesto sobre Sociedades	
		(4752)	
		a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> retenciones y	10.000
		pagos a cuenta (473)	
		_____ x _____	

Como la subvención de capital es una ganancia contable (en el patrimonio neto) y también una ganancia fiscal que ha tributado en parte, habrá una diferencia temporal entre ambas magnitudes que son 20.000 y 2.000 euros, respectivamente.

5.400	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
	(18.000 × 0,3)		
		a Pasivos por diferencias	5.400
		temporarias imponibles	
		(479)	
		_____ x _____	

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

20.000	<i>Ingresos de subvenciones</i>		
	<i>oficiales de capital (940)</i>		
		a Impuesto corriente (8300)	600
		a Impuesto diferido (8301)	5.400
		a Subvenciones oficiales	14.000
		de capital (130)	
		_____ x _____	

.../...

.../...

Podemos observar cómo la subvención quedará en el patrimonio neto por 14.000 euros y, por tanto, con su efecto impositivo descontado, apareciendo también en el pasivo no corriente una diferencia temporaria imponible de 5.400 euros, informándonos de lo que falta por tributar de la subvención obtenida.

**b) PymePlan.**

La contabilización de la subvención obtenida sería como en el **ejemplo 1**, mientras que el impuesto a pagar sería el mismo que anteriormente si se aplica el tipo impositivo general, pero ahora lo que antes era gasto por impuesto corriente en el patrimonio neto (cuenta 8301), lo tendremos que reducir/cargar directamente de su cuenta de balance (cuenta 130) «por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto...»:

24.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
600	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	a	<i>H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>
		a	<i>H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup> retenciones y pagos a cuenta (473)</i>
		x	
			14.600
			10.000

Recogeremos también el pasivo fiscal por la diferencia temporaria imponible:

5.400	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> [(20.000 – 2.000) × 0,3]		
		a	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>
		x	
			5.400

De esta forma, el saldo de la cuenta de patrimonio neto que recoge la subvención quedará finalmente en 14.000 euros (20.000 – 600 – 5.400), al igual que con el PGC, y también tendremos el pasivo fiscal por la parte de la subvención que aún tiene que tributar en futuros ejercicios por 5.400 euros.

**EJEMPLO 5:**

Una sociedad ganadera recibe una indemnización pública de 30.000 euros para compensar las pérdidas ocasionadas como consecuencia del sacrificio de 100 toros bravos sementales afectados por tuberculosis. La sociedad considera que las pérdidas afectarán a este ejercicio, en el que ha tenido un resultado antes de impuestos de 100.000 euros, y a otros dos más.

**a) PGC.**

Obtención y cobro de la subvención:

30.000	<i>H.<sup>a</sup>P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		<i>a Ingresos de otras subvenciones donaciones y legados (942)</i>	30.000
		x		
30.000	<i>Banco c/c (572)</i>		<i>a H.<sup>a</sup>P.<sup>a</sup> deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	30.000
		x		

Imputamos la subvención que corresponde a este ejercicio:

10.000	<i>Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados (842) (30.000 × 1/3)</i>		<i>a Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)</i>	10.000
		x		

Para obtener el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente tenemos que tener en cuenta que se trata de una subvención exenta de tributación, pero que este año solo ha pasado por resultados 1/3:

Rdo. contable antes de impuestos	100.000
Ajuste extracontable negativo (subvención)	(10.000)
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>90.000</b>
Tipo impositivo general	30%
<b>Cuota líquida</b>	<b>27.000</b>
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>17.000</b>

.../...

.../...

27.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		
		<i>a H.ª P.ª acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	17.000
		<i>a H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000
		x	

El resto de la subvención se imputará al resultado en los dos próximos años y tampoco tendrá que tributar, siendo lo que antes se denominaba una diferencia permanente.

Traspasamos al patrimonio neto las cuentas de los grupos 8 y 9:

30.000	<i>Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados (942)</i>		
		<i>a Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados (842)</i>	10.000
		<i>a Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i>	20.000
		x	

Con lo que la cuenta de patrimonio neto recogerá la subvención pendiente de imputar al resultado de los otros dos ejercicios de forma íntegra, es decir, con efecto impositivo nulo, ya que en esos ejercicios tampoco tendrá que tributar.

**b) PymePlan.**

Obtención y cobro de la subvención:

30.000	<i>H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>		
		<i>a Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i>	30.000
		x	
30.000	<i>(572) Banco c/c</i>	<i>a H.ª P.ª deudora por subvenciones concedidas (4708)</i>	30.000
		x	

.../...

.../...

La imputación al resultado de la subvención correspondiente a este ejercicio sería:

10.000	<i>Otras subvenciones, donaciones y legados (132)</i>		<i>a Otras subvenciones, donacio- nes y legados transferidos al resultado del ejercicio (747)</i>	10.000
	_____	x	_____	

Finalmente, el impuesto a pagar y el consiguiente impuesto corriente se obtendría igual que antes, siendo el asiento que lo recogería el mismo también:

27.000	<i>Impuesto corriente (6300)</i>		<i>a H.ª P.ª acreedora por Im- puesto sobre Sociedades (4752)</i>	17.000
			<i>a H.ª P.ª retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	10.000
	_____	x	_____	

## 5. CONCLUSIONES

La contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados recibidos cambia sustancialmente con la nueva normativa contable, considerándose parte integrante del patrimonio neto y valorándose descontando el efecto impositivo asociado al impuesto sobre beneficios, cuya metodología también experimenta un notable cambio con la reforma. Además, solo se consideran subvenciones las concedidas por las diferentes Administraciones Públicas, y se considerarán fondos propios las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa.

Mientras que en las subvenciones de explotación, las donaciones y los legados no se producen diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales de estos elementos patrimoniales, en las subvenciones de capital surge en su reconocimiento inicial un pasivo por diferencias temporarias imponibles. Si como ocurre en algunos casos excepcionales se trata de subvenciones exentas de tributación, se producirá una diferencia permanente negativa entre el resultado contable y la base imponible de todos los ejercicios que se vean afectados por su imputación al resultado.

Las correcciones valorativas por deterioro de activos financiados con subvenciones, donaciones o legados se consideran irreversibles o definitivas en la proporción correspondiente.

En el PGC de las Pequeñas y Medianas Empresas, donde se prescinde de los grupos 8 y 9 para registrar los gastos e ingresos imputables al patrimonio neto, la contabilidad de las subvenciones, dona-

ciones y legados recibidos es diferente, siendo normalmente la única partida adicional a los fondos propios en el patrimonio neto de estas empresas. Consecuencia de esta carencia es la diferente forma de aplicar el método del efecto impositivo repercutiéndolo directamente en las cuentas de patrimonio neto, hasta que su saldo refleje la ganancia después de impuestos. Con esta metodología, el gasto contabilizado en una pyme como impuesto corriente no siempre coincidirá con la cantidad que surge de la liquidación del impuesto sobre beneficios de la empresa, lo que habrá que tener en cuenta a la hora de comparar la presión fiscal de las empresas a partir de la información contable.

Las donaciones y legados recibidos son un ejemplo de antiguas diferencias temporales positivas (impuestos anticipados) que ahora, con la nueva normativa, no son diferencias temporarias. Tampoco serán diferencias temporarias las subvenciones exentas de tributación.

Finalmente, debemos tener en cuenta que, en el nuevo PGC, los movimientos contables de las cuentas de subvenciones, donaciones y legados recibidos y los de sus efectos impositivos tienen en consideración las circunstancias derivadas de la aplicación del impuesto sobre beneficios en circunstancias con regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor como el de Navarra y el del País Vasco.

## Bibliografía

- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- LEY FORAL 2/2008, de 24 de enero, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.
- LEY FORAL 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Gobierno de Navarra.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. [2007]: «El nuevo modelo del PGC: interpretación de los cambios más significativos». *Técnica Contable*, n.º 701, octubre, págs. 38-52.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. y LABATUT SERER, G. [2007]: «La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Borrador del Plan General Contable». *Técnica Contable*, n.º 700, septiembre, págs. 45-70.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- SANZ GADEA, E. [1997]: «Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. CEF, n.º 169, págs. 79-119.