

Caso práctico sobre subvención de capital para financiar un bien del inmovilizado amortizable, cuya concesión se produce después de su adquisición.

22/03/2022

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

En este caso nos vamos a dedicar a tratar aquellos casos en los que se solicita una subvención de capital para la adquisición de un activo amortizable, pero cuya concesión se realiza una vez adquirido el inmovilizado y habiéndose practicado ya amortizaciones sobre el mismo en ejercicios anteriores.

En primer lugar, tenemos que hacer referencia a la Norma de Registro y Valoración NRV 18ª del PGC Subvenciones, donaciones y legados recibidos, indica en el apartado “1.3. Criterios de imputación a resultados que: A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

.....

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.”

El problema se centra en el caso de que la comunicación de la concesión de la subvención se realiza en un ejercicio posterior de su puesta en condiciones de funcionamiento, y ya se ha practicado amortización sobre el mismo, ¿Qué tratamiento tiene la parte de la subvención que corresponde a ese ejercicio anterior?

En principio, se nos ocurre que pueden existir tres soluciones para el reconocimiento en de los ingresos por la subvención correspondiente al ejercicio anterior y cuyo gasto por amortización ya se ha realizado en dicho ejercicio:

1. Considerarlo como un ingreso de ejercicios anteriores y registrar este ejercicio el abono a cuentas de reservas.
2. Imputar en este ejercicio la totalidad del ingreso que corresponde al ejercicio anterior con abono a un resultado excepcional.

3. Repartir la imputación al resultado de la parte que corresponde al ejercicio anterior, durante el resto de vida útil del activo.

Para su análisis creemos que tenemos que hacer referencia a la NRV 22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

En esta norma, se define como un error como *“.....se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas”*. Tras esta definición de errores, no creemos que el caso tratado encaje en la definición de error.

Se define como cambio de criterio, *“Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información”*. Tampoco pensamos que el caso tratado se pueda catalogar como un cambio de criterio o de política contable.

Finalmente, se entiende por cambio en las estimaciones, *“....se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos”*.

Creemos que el caso expuesto, podría encajar en la definición de un “cambio en las estimaciones”, ya que se trata de un ajuste producido como consecuencia de la obtención de información adicional o de nuevos hechos acaecidos sobre una solicitud de subvención ya existente previamente. Por lo tanto, su efecto se debería registrar como un ingreso en el ejercicio en el que se tiene esa mayor información.

Para reafirmar esta opinión, podemos ver también la consulta núm. 10 publicada en el BOICAC 40 de diciembre de 1999. Esta consulta trata sobre la forma de registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, cuya concesión se produce después de la celebración del citado contrato.

La respuesta del ICAC es la siguiente: *“El importe recibido como subvención de capital se registrará en el pasivo del balance en la agrupación correspondiente a "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" en la medida que se cumplan o se vayan a cumplir racionalmente los requisitos exigibles para que sea no reintegrable.*

Un tema adicional que surge en la consulta es la imputación a resultados de la citada subvención no reintegrable recibida para financiar el inmovilizado que estaba en funcionamiento antes de la concesión de la subvención; para ello, habrá que estar a lo indicado en la norma de valoración número 20 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en donde se indica que la

referida subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo.

En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario.”

Esta respuesta es de diciembre de 1999, por lo que es anterior a la aplicación del PGC de 2007. No obstante, podemos ver en el PGC de 1990, vigente en el momento de realizar la consulta, la Norma de Valoración 20ª en la que se indicaba que las subvenciones de capital “...recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo por los activos financiados con dichas subvenciones”, si comparamos con lo que se dice actualmente en la NRV 18ª del actual PGC, “.....se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance”; no detectamos ningún cambio experimentado en los dos textos.

No obstante, también consideramos conveniente estudiar la Norma Internacional de Contabilidad nº 20 (NIC 20) Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas.

En el párrafo 12 de la NIC 20, se indica: “Las subvenciones oficiales se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los ejercicios en los que la entidad reconozca como gasto los costes relacionados que la subvención pretende compensar”.

No hemos detectado ninguna otra referencia al caso tratado en la NIC 20.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa que adquiere una maquinaria a principios del año 1 por un importe de 100.000 euros. La maquinaria entra en funcionamiento en ese momento, y la vida útil se estima en 10 años, valor residual nulo y método de amortización constante.

Se solicita una subvención de un ente público por la adquisición de esta subvención.

No obstante, el ente público comunica la concesión de la subvención por el 100 % de la inversión en el mes de julio del año 2.

Tipo impositivo 25 %

Registrar las operaciones indicadas en los ejercicios 1 y 2.

Solución:

Ejercicio 1:

Realización de la inversión:

100.000	(213) Maquinaria	Contrapartida	121.000
21.000	(472) H. Pública IVA SOPORTADO		

Por la amortización del ejercicio: $100.000/10 = 10.000$ euros.

10.000	(681) Amortización inmovilizado material	(2813) Amortización acumulada de maquinaria	10.000
--------	--	---	--------

Ejercicio 2.

Concesión de la subvención:

100.000	(4708) H. Pública deudora por subvenciones concedidas	(130) Subvenciones oficiales de capital	100.000
---------	---	---	---------

Por el efecto impositivo: 25% sobre $100.000 = 25.000$ euros.

25.000	(8301) Impuesto diferido	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles	25.000
--------	--------------------------	---	--------

25.000	(130) Subvenciones oficiales de capital	(8301) Impuesto diferido	25.000
--------	---	--------------------------	--------

Por la imputación a ingresos excepcionales de la parte de la subvención correspondiente al ejercicio anterior: 10.000 euros.

10.000	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	(778) Ingresos excepcionales	10.000
--------	--	------------------------------	--------

--	--	--	--

Nota: Este movimiento de cuentas no se prevé en el PGC.

Por la cancelación del pasivo por impuesto diferido correspondiente: 25 % sobre 10.000 = 2.500 euros.

2.500	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(8301) Impuestos diferidos	2.500
-------	--	----------------------------	-------

Por su imputación a la cuenta 130 subvenciones oficiales de capital.

2.500	(8301) Impuestos diferidos	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.000
7.500	(130) Subvenciones oficiales de capital		

Por la amortización del ejercicio 2:

$100.000/10 = 10.000$ euros.

10.000	(681) Amortización inmovilizado material	(2813) Amortización acumulada de maquinaria	10.000
--------	--	---	--------

Por la imputación a ingresos por subvenciones trasladadas a resultados del ejercicio de la parte de la subvención correspondiente al ejercicio 2: 10.000 euros.

10.000	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones, donaciones y legados transferidos a resultados del ejercicio	10.000
--------	--	--	--------

Por la cancelación del pasivo por impuesto diferido correspondiente: 25 % sobre 10.000 = 2.500 euros.

2.500	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(8301) Impuestos diferidos	2.500
-------	--	----------------------------	-------

Por su imputación a la cuenta 130 subvenciones oficiales de capital.

2.500	(8301) Impuestos diferidos	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de	10.000
-------	----------------------------	--	--------

7.500	(130) Subvenciones oficiales de capital	capital	
-------	---	---------	--

Y aplicaríamos este criterio en los ejercicios siguientes.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.