

Boicac nº 75/2008 Consulta 11

En relación con el tratamiento de las subvenciones en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que establece que una subvención, donación o legado *“se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado”, se han planteado las dos cuestiones siguientes:*

Cuestión 1ª. Sobre cuándo se considera que concurre el requisito: *“se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión”, cuando la subvención está sometida a la exigencia de mantenimiento de una situación a lo largo de un periodo de tiempo (cumplir en el tiempo determinadas ratios financieras, mantenimiento de empleo o de la inversión subvencionada).*

Cuestión 2ª. Tratamiento de una subvención que cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o al de la adquisición del activo que financia.

Respuesta

Cuestión 1ª. Requisito que se *“hayan cumplido las condiciones para su concesión”*

La norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 dispone que para considerar una subvención no reintegrable (y, por lo tanto, que se contabilice como ingreso de patrimonio neto) es necesario que:

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

En la normativa anterior (Plan General de Contabilidad de 1990) el segundo de los requisitos transcritos se enunciaba en términos más laxos (*“que ya se hayan cumplido las*

condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento”).

En relación con la interpretación del citado requisito en casos como los planteados en la consulta, hay que señalar que en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de la empresa beneficiaria durante un número de años (por ejemplo, mantener un activo o el empleo creado durante un número determinado de años o no cerrar la empresa en un período), se considera que, siempre y cuando se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida en las condiciones de la concesión (por ejemplo, la adquisición del activo o la creación de un determinado número de puestos de trabajo), en relación con las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando a cabo el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará el citado comportamiento en el período exigido.

Cuestión 2ª. Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.

La norma de registro y valoración 18ª, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar gastos específicos, se ha de imputar en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que están financiando. Si la subvención, donación o legado se ha concedido para financiar un inmovilizado, se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias 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.

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 norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.