

BOICAC Nº 117/2019 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración Pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

Respuesta:

La consulta plantea dos supuestos en que la Administración Pública concede subvenciones a determinadas empresas.

En el primer supuesto una sociedad mercantil solicita en enero del año X una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración Pública emite una Resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100% del gasto previsto y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos. A 31 de diciembre del año X, la sociedad ha realizado el 60% del gasto y ha reconocido un derecho de cobro frente a la Administración y un ingreso por el mismo importe.

La cuestión planteada se refiere al tratamiento contable que la sociedad debe dar al importe de la subvención concedida y destinada a financiar el 40% de los gastos del proyecto que está previsto realizar el año X+1 y, en particular, si esta parte de la subvención debe ser considerada reintegrable y originar el reconocimiento de un crédito frente a la Administración empleando como contrapartida la cuenta 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

En el segundo supuesto, una sociedad cooperativa solicita en el ejercicio X una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X+1 y X+2. En diciembre del año X la Administración Pública emite la Resolución individual de concesión de la subvención para los dos cursos, por el 100% de los gastos previstos, poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente. El consultante pregunta si a 31 de diciembre del año X se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, en los términos indicados en la primera pregunta, considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

El apartado 3º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge el principio de devengo en los siguientes términos:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

Por su parte, la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, en su apartado 1.1, establece:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán



en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, 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.”

De acuerdo con lo indicado, en la medida que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable. En ambos supuestos el registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la Entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

A su vez, en desarrollo de la NRV 18ª.1, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable:

“2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

(...)

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.”

Así pues, atendiendo a las condiciones establecidas en los acuerdos de concesión de las subvenciones, cada empresa deberá valorar si puede considerar no reintegrable la subvención en su totalidad o si, atendiendo a la identidad de razón que pueda existir entre las subvenciones concedidas para un estudio de mercado (supuesto 1) y las otorgadas para la realización de cursos de formación (supuesto 2), calificarlas como no reintegrables sólo en proporción al gasto ejecutado de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 de la mencionada disposición.

La imputación de las subvenciones no reintegrables a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fueron concedidas. En los supuestos planteados en la consulta, si el objeto de la concesión de las subvenciones es la financiación de gastos específicos, ésta será la finalidad que deberá considerarse a la hora de aplicar los criterios incluidos en la NRV 18ª.1 del PGC.



En este sentido, en el caso del estudio de mercado la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado (60%) en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. Para el resto del gasto (40%) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

En el caso de los cursos de formación subvencionados considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del presente ejercicio las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

Conclusión: El ICAC distingue claramente dos cuestiones:

1.- El devengo de la CxC. La CxC se debe registrar cuando te conceden la subvención. No después cuando la cobras, **PERO TAMPOCO ANTES**, dado que el derecho de cobro no nace hasta que te comunican el acuerdo de concesión. De tal forma que en el caso concreto, al 31.12 debe lucir en CxC la deuda neta: subvenciones concedidas menos, en su caso, los anticipos a cuenta recibidos.

2.- El devengo del ingreso. En PyG solo deben reconocerse los ingresos devengados en función de los gastos incurridos. Los importes no devengados deben lucir en una CxP "*Deudas transformables en subvenciones*"

Ejemplo contabilización subvenciones concedidas

Datos del ejemplo. Un colegio subvencionado:

- * En septiembre de X1 se recibe una comunicación de subvención del curso X1-X2 por 100.000 euros
- * En octubre de X1 se cobra la mitad y en junio de X2 el resto
- * El curso dura 10 meses: 4 en X1 y 6 en X2 y los gastos son uniformes

<u>Contabilización en X1</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Deudores por subvenciones	440xxx	100.000,00	
Deudas transformables en subvenciones	521xxx		100.000,00
<u>En septiembre de X1 por el reconocimiento del derecho de cobro</u>		<u>100.000,00</u>	<u>100.000,00</u>
Tesorería	572xxx	50.000,00	
Deudores por subvenciones	440xxx		50.000,00
<u>En octubre de X1 por el cobro del 50% inicial</u>		<u>50.000,00</u>	<u>50.000,00</u>
Deudas transformables en subvenciones	521xxx	40.000,00	
Ingresos por subvenciones de explotación (100.000x4/10)	740xxx		40.000,00
<u>Al 31,12,X1 por el reconocimiento del ingreso devengado</u>		<u>40.000,00</u>	<u>40.000,00</u>

<u>DATOS SEGÚN BALANCE DE SS AL 31.12,X1</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Activo</u>	<u>Pasivo</u>
Deudores por subvenciones	440xxx	50.000,00	
Tesorería	572xxx	50.000,00	
Deudas transformables en subvenciones	521xxx		60.000,00
Ingresos por subvenciones de explotación	740xxx		40.000,00
		<u>100.000,00</u>	<u>100.000,00</u>

<u>Contabilización en X2</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Tesorería	572xxx	50.000,00	
Deudores por subvenciones	440xxx		50.000,00
<u>En junio de X2 por el cobro del 50% final</u>		<u>50.000,00</u>	<u>50.000,00</u>
Deudas transformables en subvenciones	521xxx	60.000,00	
Ingresos por subvenciones de explotación (100.000x6/10)	740xxx		60.000,00
<u>En junio de X2 por el reconocimiento del ingreso devengado</u>		<u>60.000,00</u>	<u>60.000,00</u>

<u>DATOS SEGÚN BALANCE DE SS AL 30,06,X2</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Deudores por subvenciones	440xxx	0,00	
Tesorería	572xxx	100.000,00	
Deudas transformables en subvenciones	521xxx		0,00
Cuenta de PyG del ejercicio X1	129xxx		40.000,00
Ingresos por subvenciones de explotación	740xxx		60.000,00
		<u>100.000,00</u>	<u>100.000,00</u>

Ejemplo tomado en base a la consulta de BOICAC 117

Si la subvención no se concede antes del cierre del año X1, sino que se decide en X2, al 31.12,X1 no puede lucir en balance la CxC, dado que, según el ICAC: "Los hechos económicos se registrarán cuando ocurran". Y no se puede registrar una CxC antes del compromiso adquirido. Ver consulta BOICAC 117: "El registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en periodos posteriores".