

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de determinadas inversiones financieras objeto de corrección valorativa y los criterios aplicables a una subvención otorgada para su financiación:

Respuesta

El tema objeto de consulta consiste en que una empresa adquiere unas acciones obteniendo para la financiación de estas inversiones (acciones) unas subvenciones oficiales no reintegrables. Si como consecuencia de lo establecido en la norma de valoración octava contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, hubiera que dotar la correspondiente provisión como consecuencia de la depreciación experimentada en el ejercicio, se plantea la cuestión de si se debe imputar resultados la subvención que financia la citada inversión.

Al respecto hay que señalar que la valoración de la subvención, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, concretamente la norma de valoración vigésima de la quinta parte del mismo, en la medida en que pueda calificarse como no reintegrable y dado que financia activos de la estructura fija de la empresa, se realizará por el importe concedido y se ubicará en el pasivo del balance formando parte de la agrupación ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Un tema específico de las subvenciones de capital es el criterio de imputación a resultados de las mismas, circunstancia que en la citada norma se establece de la siguiente forma:

"Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvencionadas.

En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos".

De acuerdo con lo anterior, se establece un criterio de imputación a resultados en función de la depreciación experimentada por el activo financiado por la subvención, no distinguiendo entre depreciación con carácter definitivo o con carácter reversible. También se indica que cuando el activo no sea objeto de depreciación, la imputación a

resultados de la subvención se realizará en el momento de la enajenación o baja de los mismos.

De lo anterior se desprende que la filosofía de la norma es que el gasto producido por la depreciación del bien financiado gratuitamente motiva el registro de un ingreso por la imputación de la subvención que lo financia, de forma que el resultado producido por estos conceptos, en la parte del activo financiada gratuitamente, sea nulo, si bien la depreciación formará parte del resultado ordinario mientras que la imputación del ingreso de la subvención lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias como un resultado extraordinario.

Teniendo en cuenta lo indicado hasta el momento, es necesario analizar el tratamiento contable de la subvención cuando el activo es objeto de corrección valorativa y ésta se produce como consecuencia de una causa que, en principio, permite prever su reversibilidad futura.

De acuerdo con la citada norma de valoración vigésima del Plan nada impide considerar que la parte proporcional de la depreciación sufrida por el activo financiado gratuitamente, sirva de base para imputar como ingreso del ejercicio la subvención que lo financia. La cuestión específica de este tipo de correcciones valorativas de carácter reversible es que en ejercicios futuros, el tratamiento general puede producir que se registre un ingreso por el exceso de provisión si se cumplen las condiciones necesarias para ello, recuperando el valor inicial el activo anteriormente provisionado. Esta circunstancia pone de manifiesto que se podría llegar a la paradójica situación en que el activo o la parte del mismo financiado gratuitamente superaría el valor de la subvención correspondiente, además de registrarse un ingreso por el exceso de provisión que por su propia naturaleza no se ha producido.

Todo ello lleva a la conclusión de que reversibilidad de la citada corrección valorativa no se produce en aquellos activos o parte de los mismos financiado gratuitamente, por lo que con carácter general, las correcciones valorativas realizadas de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, a activos financiados gratuitamente, sean de la naturaleza que fueren (reversibles o definitivas) deben tratarse dando de baja definitiva el valor del activo en cuestión y sin que en ningún caso pueda revertir el valor depreciado.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá recoger la información relacionada con esta situación a efectos de conseguir la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.