

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de una subvención destinada a la adquisición de un elemento del inmovilizado, otorgada en un ejercicio posterior a dicha adquisición y por un importe del 75 por ciento del precio de adquisición del citado activo.

Respuesta

Una sociedad adquiere en un ejercicio elementos del inmovilizado. En el ejercicio posterior se aprueba la concesión de una subvención que financia el 75 por ciento de la inversión. La cuestión suscitada en la consulta hace referencia al tratamiento contable del importe subvencionado recibido. En particular, si al amparo del criterio incluido en la consulta número 10 del BOICAC número 40, es posible imputar en el ejercicio de la concesión, además del importe correspondiente a la parte proporcional de la depreciación experimentada por el activo en ese ejercicio, la parte proporcional correspondiente al ejercicio previo al de la concesión, en el cual el activo en cuestión entró en funcionamiento y, en consecuencia, empezó a ser amortizado.

La norma de valoración 20^a. Subvenciones de capital, incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que las subvenciones de capital se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables, e imputarán a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados por dichas subvenciones.

Este criterio de imputación responde a la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos asociados a la operación contemplado en la primera parte del Plan General de Contabilidad. Este principio, en conjunción con el principio de registro, motivaron el criterio contenido en la consulta número 10 del BOICAC nº 40 que establece 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”.

Ahora bien, este criterio general, fue matizado para el caso concreto de que el importe subvencionado excediera al valor neto contable del activo financiado en el momento de

la concesión, en tanto desde un punto de vista económico racional carece de sentido mantener pendiente de imputación el importe de la subvención concedida en la parte en que exceda al valor neto contable del activo financiado con la misma y, por tanto, al gasto al cual se correlaciona el ingreso a distribuir en varios ejercicios procedente de la subvención.

Es por ello que en la citada consulta número 10 del BOICAC 40 se precisaba para este caso lo siguiente:

“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.”

Sin embargo, cuando en el momento de la concesión de la subvención, dicho valor neto contable sea superior al importe concedido, debe aplicarse el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 20ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro contable.