

Consulta 1

Sobre el registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, en el supuesto de que el activo afecto a la subvención sea aportado en la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Respuesta

En primer lugar es preciso señalar que la contestación a la presente consulta se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, y al margen de la posible obligación que, en su caso, pudiera surgir de reintegrar la citada subvención como consecuencia de la operación objeto de la consulta, aspecto que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no entra a valorar, pero que en el caso de que se produjera requeriría reclasificar la subvención pendiente de imputar a resultados en una partida que pusiera de manifiesto su verdadera naturaleza económica; en este caso, una deuda.

Según lo dispuesto en la Norma de Valoración 20ª, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, las subvenciones de capital no reintegrables relacionadas con activos del inmovilizado material o inmaterial se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en el inventario de los mismos.

En el caso concreto suscitado en la consulta se produce una aportación no dineraria consistente en la entrega de un activo afecto a una subvención antes de su total imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. La Resolución de 27 de julio de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades, recoge el criterio contable para el registro de la operación por parte del inversor:

“a) La participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria.

b) Los gastos inherentes a la operación incrementarán el valor de la participación en capital recibida, siempre que el importe resultante no supere el valor de mercado de la participación.

c) Los valores contables de los elementos patrimoniales cedidos, así como las amortizaciones acumuladas y provisiones se darán de baja por sus respectivos importes.”

En particular, sobre la base del tratamiento contable de las permutas regulado en la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, y dado que la aportación desde un punto de vista económico supone la sustitución de un conjunto de elementos patrimoniales por otro, en ningún caso podrá ponerse de manifiesto en esta transacción un resultado, sin perjuicio de lo dispuesto en la propia Resolución de 27 de julio de 1992 para el supuesto en que para los activos que se dan de baja se hubiera dotado una provisión.

En este sentido, en el futuro, y como consecuencia del cambio en la naturaleza de la subvención motivado por el negocio jurídico descrito por el consultante, en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de realizar la aportación no dineraria, deberá correlacionarse con la participación financiera que ha sustituido al activo aportado, para lo que se tendrá en cuenta, en su caso, el criterio manifestado por este Instituto en la consulta nº 1 publicada en su Boletín número 25, de abril de 1996.