



BOICAC Nº 135/2023 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable aplicable a una aportación que recibe una empresa pública.

Respuesta:

La consulta versa sobre una sociedad anónima pública dependiente de una entidad local que ha recibido una aportación para una actividad considerada de interés público. Dicha aportación, destinada a la financiación de un proyecto de inversión que se ejecuta en varios ejercicios, se ha registrado al inicio como subvención reintegrable.

La cuestión planteada se refiere al traspaso de la subvención como no reintegrable, si debe realizarse a medida que avanza la ejecución de las inversiones que se financian, o bien, en el ejercicio en que finalicen las obras.

La Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dedica el apartado 1 a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios y propietarios, y el apartado 2 a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios y propietarios.

Por otra parte, la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, *por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias*, en el apartado 1 de la norma sexta regula los supuestos en que se aplica el apartado 1 de la NRV 18ª del PGC en la contabilización de las subvenciones que reciban las empresas públicas de la entidad pública dominante para financiar actividades de interés público general. Es preciso aclarar que es necesario que se cumplan los requisitos exigidos en dicha Orden para poder aplicar el mencionado apartado 1 de la NRV 18ª, ya que en caso contrario, las aportaciones se deberían tratar como fondos propios.

Sobre el reconocimiento de las subvenciones, el apartado 1 de la NRV 18ª del PGC señala lo siguiente:

“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 estos efectos, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable, indicando:

“1. De acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, del Plan General de Contabilidad, una subvención se considerará no reintegrable cuando 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 misma.

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

a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, 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 a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

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.”

Por tanto, habrá que tener en cuenta si a la fecha de formulación de las cuentas anuales la sociedad ha realizado, total o parcialmente, la actuación concreta exigida para la concesión de la subvención. Si la ejecución ha sido parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la ejecución realizada, siempre que no existan dudas de que la empresa va a cumplir con las obligaciones establecidas en el acuerdo de otorgamiento.