



CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

– FONDOS PROPIOS: SUBVENCIONES (I) –

1. Regulación contable

La regulación de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, se encuentra en la NRV 18ª del NPGC y del PGC de PYMES.

El NPGC únicamente considera como subvenciones las otorgadas por entidades públicas, no así las concedidas por otras empresas. Esta idea se contiene en las normas contenidas en el NPGC para elaborar la Memoria, donde se indica que en relación a las subvenciones se expresará:

“...el Ente Público que las concede, precisando si el otorgante de la misma es la Administración local, autonómica, estatal o internacional”.

Para el análisis de las subvenciones, donaciones y legados debemos diferenciar las concedidas por terceros que no tengan la consideración de socios de la empresa que las recibe de aquellas otras concedidas por los socios de la entidad perceptora.

2. Clasificación.

A) SUBVENCIONES REINTEGRABLES y SUBVENCIONES NO REINTEGRABLES.

La primera fase por la que atraviesa el registro contable de una subvención es su reconocimiento como **reintegrable** o **no reintegrable**. Es preciso distinguir entre subvenciones, donaciones y legados reintegrables de aquellas otras no reintegrables.

Conforme al principio de “prevalencia del fondo sobre la forma” que preside el Código de Comercio y el NPGC, **una subvención que haya de ser reintegrada tendrá la consideración de pasivo**, mientras que **las no reintegrables constituirán, a efectos contables, verdaderas subvenciones** y, como tales, presentan algunas peculiaridades en su contabilización.

Para el NPGC una subvención, donación o legado tiene carácter de no reintegrable cuando cumpla los siguientes requisitos:

- Exista un acuerdo individualizado de concesión.
- No existan dudas razonables sobre su recepción.
- Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.

El cumplimiento de las dos primeras condiciones va a determinar el momento en que debe ser registrada contablemente la subvención, donación o legado. Cuando se cumpla el tercero de los requisitos anteriores, quedará establecido el carácter de no reintegrable de la subvención.

El cumplimiento de las tres condiciones no tiene por qué tener lugar en el mismo ejercicio económico, motivo por el cual nos podemos encontrar con subvenciones que, desde su obtención, presenten el carácter de no reintegrables (cumplen desde el inicio con las tres condiciones) frente a otras que en el momento de su obtención son reintegrables y, únicamente en un momento posterior, al cumplir con la tercera de las condiciones, adquieren el carácter de no reintegrables. Esta diferenciación es relevante, ya que si las subvenciones, donaciones y legados son reintegrables se van a contabilizar como un pasivo hasta que pasen a considerarse



CONTABILIDAD DE SOCIEDADES – FONDOS PROPIOS: SUBVENCIONES (I) –

como no reintegrables cuando “se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión”.

TRATAMIENTO PRÁCTICO

Cuando la subvención sea reintegrable (pasivo), el NPGC destina la **cuenta 172. “Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados”** o bien la **cuenta 522. “Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados”** dentro del Pasivo de la empresa (no corriente o corriente, en función del plazo).

Por su parte si la subvención, donación o legado a favor de la empresa es no reintegrable se va a contabilizar como una partida de patrimonio neto o directamente en la cuenta de resultados de la empresa (SUBVENCIÓN DE CAPITAL _cuenta 130_ vs SUBVENCIÓN DE EXPLOTACIÓN _cuenta 740).

Ejemplo de subvención reintegrable. - Una empresa que tiene contratada una inversión por 40.000 euros, consigue una subvención de capital de carácter oficial el 20-01-X0 de 10.000 euros. En el acuerdo de concesión de la subvención, se especifica que en caso de que dicha inversión no se lleve a efecto en el plazo de 1 año desde el libramiento de los fondos, procederá su reintegro al ente concedente. Dos meses después de su concesión, su importe es transferido a la entidad beneficiaria. Al finalizar el año, la entidad beneficiaria aún no ha comenzado a realizar la inversión subvencionada:

Por la obtención de la subvención (acuerdo + no dudas recepción)

10.000,00	4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	20-01-X0	522 Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	10.000,00
			a		
			X		

Por el cobro de la subvención:

10.000,00	572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20-03-X0	4708 Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000,00
			a		
			X		



CONTABILIDAD DE SOCIEDADES – FONDOS PROPIOS: SUBVENCIONES (I) –

→ Momento en que una subvención, donación o legado se considera no reintegrable:

La solución a esta cuestión se recoge en la OMEH 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban los aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

En concreto, la DAª Primera de dicha norma, establece que dicho requisito se entenderá cumplido en función del tipo de subvención, donación o legado de que se trate:

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 dicha inversión 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, aquellas subvenciones que en el momento de su concesión se deban clasificar como «reintegrables», por estar condicionadas a la realización de determinadas inversiones o gastos, se reconocerán como «no reintegrables» de forma proporcional y en correlación con la inversión o gastos a realizar, siempre que no quepan dudas razonables respecto de que la inversión o proyecto subvencionado se realizará en su totalidad. En ese momento, se producirá el traspaso a patrimonio neto de la subvención, donación o legado recibido.



CONTABILIDAD DE SOCIEDADES – FONDOS PROPIOS: SUBVENCIONES (I) –

Caso de conversión de subvención reintegrable en no reintegrable (ejemplo para el caso de subvención para la adquisición de un inmovilizado – maquinaria-):

- Transcurrido el periodo de tiempo necesaria para que se puedan considerar cumplidas las condiciones pactadas, la subvención se considerará no reintegrable y dicho importe pasará a formar parte de los Fondos Propios de la sociedad.

(172)	Deudas a largo plazo, transformables en subvenciones	a	(130)	Subvenciones oficiales en capital
-------	--	---	-------	-----------------------------------

- El ingreso se imputará en proporción a la amortización dotada por el deterioro periódico de la maquinaria.

(130)	Subvenciones oficiales en capital	a	(746)	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio
-------	-----------------------------------	---	-------	---

B) SUBVENCIONES DE CAPITAL y SUBVENCIONES DE EXPLOTACIÓN.

También se clasificarán las subvenciones según sean Subvenciones de Capital o Subvenciones de Explotación.

Las **subvenciones de capital** se utilizan para la adquisición de activos, mientras que las subvenciones a la explotación se conceden para cubrir los gastos corrientes de la empresa. Es decir, la principal diferencia entre ambas radica en el objetivo que persiguen, ya que las **subvenciones de inversión (capital)** buscan aumentar el potencial productivo a largo plazo, mientras que las **subvenciones a la actividad empresarial (explotación)** buscan garantizar la viabilidad del negocio en el corto plazo.

Las subvenciones de Capital se registrarán, cuando sean no reintegrables, en las cuentas del subgrupo 13, dentro de los Fondos Propios en el Balance.

Las subvenciones de Explotación se registrarán, cuando sean no reintegrables, en la cuenta 740, dentro de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. En caso de que la condición de no reintegrable se adquiera de modo progresivo o escalonado, se imputará en la proporción adecuada, de modo parcial.