

CONSULTAS TÉCNICAS

PREGUNTA: SUBVENCIÓN NO REINTEGRABLE.

<<Criterio para calificar una subvención como no reintegrable:

El PGC 1990 decía literalmente en la norma 20, pár. 1º "A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas par su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento", mientras que la Norma 18.1.1.2º pár. del PGC 2008 dice "A estos efectos, será 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".

En el PGC 2008 se requiere el cumplimiento de las condiciones (se entiende que todas aquellas que puedan requerir una devolución de la subvención, es decir que la sociedad disponga un derecho incondicional a rechazar la devolución, lo cual sería acorde a la doctrina sobre el capital de las cooperativas a nivel internacional y con el hecho de que "de facto" muchas subvenciones irán al pasivo, como se clasifican en las Normas Internacionales.>>

RESPUESTA:

Germán López Espinosa
Universidad de Navarra

Fernando Peñalva
IESE

La norma de valoración 18ª del nuevo PGC regula el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados recibidos. En primer lugar la norma hace una distinción entre las subvenciones no reintegrables y las reintegrables, clasificación que afecta al tratamiento contable a otorgar.

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.

Si la subvención tiene el carácter de no reintegrable, la empresa tratará la misma como un ingreso imputable directamente en el patrimonio neto, reconociendo tal ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de forma correlacionada con el gasto derivado de la misma, de forma congruente con los criterios de registro (antiguo principio de correlación de ingresos y gastos) contenidos en el apartado 5º del Marco Conceptual:

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

Las condiciones para considerar una subvención, donación o legado como no reintegrable las encontramos en la misma norma de valoración:

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.

Por tanto queda claro que desde el mismo momento que cumplamos las condiciones establecidas para la concesión de la subvención, haya un acuerdo individualizado entre la entidad concedente y la empresa receptora y no existan dudas de la efectividad de su recepción, se devenga el ingreso que imputaremos directamente en el patrimonio neto y que posteriormente iremos imputando a la cuenta de resultados sobre una base sistemática y racional. La lógica económica que sustenta este adecuado tratamiento contable, es que dado que se cumplen las condiciones establecidas para su concesión y no hay dudas de que ésta se va a recibir, la empresa va a tener esos fondos a su disposición y no está obligada a devolverlos pues cumple en ese momento todas las condiciones para su utilización indefinida.

Por otra parte, es necesario recordar que en esta situación tal y como se establece en la NECA 8ª.1.1 para las subvenciones, en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) deberá figurar la subvención por su importe íntegro y separadamente su correspondiente efecto impositivo.

Sin embargo, el tratamiento contable de las subvenciones reintegrables, como es lógico, es distinto a las de las no reintegrables, pues tienen condiciones económicas distintas que les confieren una naturaleza diferenciada. La norma de valoración 18ª establece su tratamiento contable:

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.

El tratamiento contable de las subvenciones reintegrables ha de estar en sintonía con la definición de pasivo contenida en el marco conceptual, pues el hecho de que mientras sean reintegrables, la empresa mantiene viva la obligación de devolver su importe hasta que no cumpla todas las condiciones establecidas para la obtención del carácter de no reintegrables, genera su adscripción al pasivo empresarial.

Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

Téngase en cuenta que mientras tenga el carácter de reintegrable es probable que la empresa haya de devolver la subvención obtenida, cosa que de acuerdo con el apartado 5º.2 del Marco Conceptual provoca su registro como pasivo.

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

Esto no sucede cuando cumpla las condiciones para ser considerada como no reintegrable, circunstancia que producirá el devengo del correspondiente ingreso en el patrimonio, dando de baja el pasivo anteriormente contabilizado.

Por último comentar que efectivamente la NIC 32 actualmente vigente, y más concretamente su interpretación para el caso de las sociedades cooperativas mediante la IFRIC 2, tratan las contribuciones de los socios cooperativistas que excedan el mínimo legal o estatutario y sobre las que la sociedad cooperativa no tenga un derecho incondicional a rechazar el rescate como pasivo. En la actualidad, la NIC 32 está en proceso de revisión, se podrán considerar como instrumentos de patrimonio determinados instrumentos financieros con opción de venta para el tenedor si cumplen determinadas condiciones, si bien esto no cambia la calificación contable de las contribuciones de los cooperativistas al no cumplir éstas todas las condiciones impuestas para su consideración como instrumentos de patrimonio.

Como resumen, se podría decir que esta norma de valoración no supone un cambio drástico respecto al tratamiento de las subvenciones, donaciones y legados regulado en la norma 20ª del antiguo PGC de 1990, que posteriormente fue desarrollada a través de la norma de valoración 20ª del Plan General de Contabilidad adaptado a las empresas de asistencia sanitaria, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1996. Es importante tener en cuenta que eran aplicables los criterios contenidos en la citada norma, aunque la actividad realizada por el sujeto contable no fuera la misma que la regulada en las normas de adaptación a que se ha hecho referencia (Consulta 1 BOICAC 50).

Si tenemos en cuenta la norma 20ª de la adaptación sectorial del PGC a las empresas de asistencia sanitaria, al margen de las condiciones para su consideración como no reintegrable, podemos decir que dos son las novedades importantes. La primera es su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial afectando al nuevo Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. A partir de ese momento, el tratamiento es similar al del PGC de 1990, pues estos ingresos imputados en el patrimonio neto 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.

La segunda novedad importante está relacionada con las empresas del sector público, dado que éstas pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, se exceptúa el tratamiento contenido en el apartado 2 de la nueva norma 18ª que hace referencia a las subvenciones, donaciones o legados otorgados por socios o propietarios, teniendo éstas que seguir el tratamiento general contenido en el apartado 1 de dicha norma.

Otro aspecto importante, es el de las condiciones impuestas para la consideración de la subvención como no reintegrable. Efectivamente el texto de la norma que regulaba las subvenciones en el anterior PGC es distinto al que aparece en el nuevo PGC. Como bien comenta Usted, bajo el PGC 1990, una subvención adquiría el carácter de no reintegrable bien cuando se cumplían todas las condiciones, o bien cuando no existieran dudas sobre su futuro cumplimiento. En todo caso hay que entender desde la óptica de la racionalidad económica que obviamente aparte de cumplir todas las condiciones en este momento o en un momento futuro, habrá de existir un acuerdo de concesión entre la entidad concedente y la empresa receptora, de tal manera que el cumplimiento de las condiciones sea bilateralmente aprobado. Evidentemente también no debía haber duda de la recepción de la subvención para poder contabilizar ese ingreso. Por tanto, en primer lugar, la norma del nuevo PGC lo que hace es poner explícitamente aquello que estaba insertado de manera implícita y no explícita en la norma del PGC-1990.

Por otra parte, si observamos la nueva norma de valoración sobre subvenciones, donaciones y legados, podremos observar que tal y como Ud. comenta sólo aparece en el texto la obligación de que se cumplan las condiciones establecidas para su concesión, no dando

cabida en la misma al caso de que no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Por tanto, parece desprenderse que la certidumbre sobre el futuro cumplimiento no le otorga el carácter de no reintegrable, no pudiendo imputar ingresos que en cierta manera están condicionados al futuro cumplimiento de las condiciones establecidas para su concesión.

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.

La consulta 3 del BOICAC 53 trataba exactamente el caso de las subvenciones relacionadas con la creación de puestos de trabajo, en la misma se expresaba lo siguiente:

(...)

La imputación al resultado del ejercicio de las subvenciones deberá realizarse sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, a medida que se vayan devengando las anualidades, hecho que ocurrirá cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas para cada año de vigencia del contrato con el trabajador, de forma tal que aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un período mínimo de permanencia del trabajador, será ese período el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados. Si el hecho subvencionado fuese la transformación de un contrato eventual en contrato fijo, consistente en una única anualidad, hay que señalar que la subvención recibida por generación de puesto de trabajo de carácter indefinido, se considerará como ingreso del ejercicio en que se cumplan las condiciones establecidas para su concesión o en el que racionalmente se vayan a cumplir...

Queda claro ahora que en el anterior PGC se permitía imputar los ingresos relacionados con la subvención para la creación de puestos de trabajo si no se dudaba de que se cumplirían las condiciones establecidas para su concesión, si bien ahora no se permite hasta el momento en que se cumplan todas las condiciones establecidas para su concesión, lo que provoca al menos una diferencia en la imputación del resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias y en algunos casos también la consideración de pasivo hasta que efectivamente se cumplan todas las condiciones impuestas para su obtención.