

81.- Subvenciones de capital no reintegrables

Autora: Mónica Fernández González. Universidad Europea de Madrid.

La sociedad «Flores, SA» (aplica el Plan General Contable normal) recibe una subvención del Estado para adquirir maquinaria, cubriendo la mencionada subvención el 100% del precio de adquisición de la máquina, que es de 20.000 euros.

La vida útil de la máquina es de 10 años y se amortiza linealmente.

La fecha de concesión de la subvención es el 27 de diciembre de 2012 mientras que el cobro es el día 1 de febrero de 2013, fecha en la que se adquiere y se pone en condiciones de funcionamiento la máquina.

A 31 de diciembre de 2014 se sabe que el valor en uso de la máquina es de 16.066,67 euros y que el valor razonable de la misma es de 16.500, teniendo además unos costes de venta de 500 euros.

Finalmente el 1 de julio de 2015 se vende la máquina por 19.000 euros.

El tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades es del 30%.

¿Cómo debe registrar "Flores" la recepción de la subvención, compra de la máquina con su amortización y la imputación de la subvención al resultado de la empresa en los años 2012 y sucesivos?

Normativa aplicable

Será de aplicación la norma de valoración 18ª del PGC'07.

La norma de valoración del PGC 07, establece que 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.

La valoración de la subvención, donación o legado de carácter monetario, según el PGC 07, se hará al valor razonable del importe concedido y ha de estar referida al momento de su reconocimiento.

Mientras que cuando se trate de subvenciones, donaciones o legados de carácter no monetario o en especie, se valorarán por el valor razonable del bien recibido en el momento del reconocimiento.

Con independencia de que en un momento posterior a su adquisición, los activos financiados por una subvención vean corregido su valor como consecuencia del deterioro sufrido, la subvención habrá quedado valorada en el momento de su concesión.

El PGC 07 señala que se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente. De forma que aunque el activo recupere su valor, no procederá la corrección contable del mismo, es decir, la corrección referida a la parte financiada por la subvención, donación o legado es definitiva.

Como ya hemos comentado, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables constituyen ingresos directamente imputados al patrimonio neto, pero necesariamente se irán reconociendo 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 recepción de una subvención, donación o legado permite a la empresa financiarse con los recursos obtenidos y es preciso conocer en qué empleará la empresa esa capacidad de financiación, para determinar su régimen de imputación a resultados. En el caso de que la subvención esté vinculada a la adquisición de un activo intangible, material e inversiones inmobiliarias se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Conclusiones y asientos contables

La recepción de la subvención se contabiliza al valor razonable y dentro de los ingresos imputados en el patrimonio neto de la empresa (concretamente en la cuenta 940). Los ingresos derivados de la misma se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias imputándose de forma sistemática a medida que el bien se amortiza. En este caso como la subvención financia el 100% del inmovilizado adquirido, el ingreso por subvención imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias va a coincidir con el gasto dado por la amortización de la máquina.

El valor contable del elemento se calcula deduciendo al precio de adquisición la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro existentes.

En el caso del cierre del ejercicio 2013, no existe un deterioro previo por lo que el valor contable antes de realizar el test de deterioro se calcula deduciendo al precio de adquisición la amortización acumulada hasta ese mismo ejercicio.

A final del ejercicio 2014, debido a la existencia ya de un deterioro (éste se considera irreversible en la parte en la que el elemento se haya financiado gratuitamente) en ese mismo año, el valor contable nuevo va a sufrir una modificación ya que debe incluir éste. En este mismo sentido, la amortización de los años siguientes se verá afectada ya que el

elemento tiene un deterioro imputado que modifica su valor contable. Este deterioro supone una minoración del valor de la máquina.

En el año 2015 cuando se vende el elemento se tienen que amortizar los meses en los que la máquina todavía estaba en propiedad de la empresa y posteriormente, tal y como reconoce la norma, se tiene que imputar al resultado del ejercicio la subvención restante.

Nota: No hemos tenido en cuenta el efecto del IVA a efectos de contabilización.

El día 27 de diciembre de 2012 se debe contabilizar la concesión de la subvención:

Concepto	Debe	Haber
H.ª P.ª, deudora por subvenciones concedidas (4708)	20.000	
Ingresos por subvenciones oficiales de capital (940)		20.000

El día 1 de febrero de 2013 se debe contabilizar el cobro de la subvención y la compra de la máquina:

Concepto	Debe	Haber
Bancos (572)	20.000	
H.ª P.ª, deudora por subvenciones concedidas (4708)		20.000

Concepto	Debe	Haber
Maquinaria (213)	20.000	
Bancos (572)		20.000

La vida útil de la máquina: 10 años, amortización lineal.

31-12-2013

La puesta en marcha se produce el día 1 de febrero de 2012 por lo que en el año 2012 corresponden 11 meses de amortización.

Concepto	Debe	Haber
Dot. amortización inmovilizado material (681)	1.833,33	
Amortización acumulada maquinaria (2813)		1.833,33

Concepto	Debe	Haber
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)	1.833,33	
Subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio (746)		1.833,33

Concepto	Debe	Haber
Ingresos por subvenciones oficiales de capital (940)	20.000	
Subvenciones oficiales de capital (130)		20.000

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones oficiales de capital (130)	1.833,33	
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)		1.833,33

Al cierre del ejercicio la cuenta (130) Subvenciones Oficiales de Capital recoge el importe, neto de del efecto impositivo, que está pendiente de transferencia o imputación a resultados.

Concepto	Debe	Haber
Impuesto diferido (8301) $(20.000 - 1.833,33 \times 0,3)$	5.450	
Diferencias temporarias imponibles (479)		5.450

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones oficiales de capital (130) $(20.000 - 1833,33 \times 0,3)$	5.450	
Impuesto diferido (8301)		5.450

31-12-2014

Concepto	Debe	Haber
Dot. amortización inmovilizado material (681)	2.000	
Amortización acumulada maquinaria (2813)		2.000

Concepto	Debe	Haber
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)	2.000	
Subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio (746)		2.000

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones oficiales de capital (130)	2.000	
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)		2.000

Concepto	Debe	Haber
Diferencias temporarias imponibles (479) (2.000 x 0,3)	600	
Impuesto diferido (8301)		600

Concepto	Debe	Haber
Impuesto diferido (8301) (2.000 x 0,3)	600	
Subvenciones oficiales de capital (130)		600

P. adquisición	20.000
Amortización acumulada	-3.833,33
Valor en libros	16.166,67
Deterioro	100
Valor razonable menos	16.000
Coste venta	16.000
Valor en uso	16.066,67

La corrección tiene carácter de irreversible, dado que la máquina está íntegramente financiada por la subvención.

Concepto	Debe	Haber
Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)	100	
Maquinaria (213)		100

Concepto	Debe	Haber
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)	100	
Subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio (746)		100

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones oficiales de capital (130)	100	
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)		100

Concepto	Debe	Haber
Diferencias temporarias imponibles (479) (100 x 0,3)	30	
Impuesto diferido (8301)		30

Concepto	Debe	Haber
Impuesto diferido (8301) (100 x 0,3)	30	
Subvenciones oficiales de capital (130)		30

Si el activo estuviera financiado en un porcentaje por ejemplo del 70%, el 30% no financiado iría a deterioro reversible y no se llevaría a resultados la subvención por ese importe, es decir, que se llevaría a resultados la subvención por el 70% que es la parte que cubre de la inversión.

Venta de la máquina por 19.000 euros el 1 de julio de 2015. Se debe amortizar medio año y debemos tener en cuenta que la vida útil restante eran 8 años y 1 mes.

01-07-2015

Concepto	Debe	Haber
Dot. amortización inmovilizado material (681) [(16.066,67/97meses) x 6 meses]	993,81	
Amortización acumulada maquinaria (2813)		993,81

Concepto	Debe	Haber
Bancos (572)	19.000,00	
Amortización acumulada maquinaria (2813)	4.827,14	
Maquinaria (213)		19.100
B.º inmovilizado material (771)		4.727,14

Concepto	Debe	Haber
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)	16.066,67	
Subvenciones traspasadas a resultados de ejercicio (746)		16.066,67

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones oficiales de capital (130)	11.246,67	
Diferencias temporarias imponibles (479) (16.066,67 x 0,3)	4.820	
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)		16.066,67