

Caso práctico sobre el registro contable de las subvenciones recibidas por una sociedad mercantil estatal (S.M.E) (I)

24/04/2023

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

Las Sociedades Mercantiles Estatales son aquellas sociedades mercantiles sobre las que se ejerce control estatal mediante la participación en su capital de la Administración General del Estado en una cuantía superior al 50%. En su denominación debe incluir la indicación “sociedad mercantil estatal” o su abreviatura “S.M.E.

En un primer trabajo vamos a referirnos al tratamiento contable que debe darse a los distintos tipos de subvenciones otorgadas por su matriz, esto es el ente estatal que controla a dicha SME. Principalmente el ICAC se ha ocupado de este tema en la Consulta número 8 del BOICAC número 77/marzo 2009.

Posteriormente en otro caso práctico, nos ocuparemos también sobre el tratamiento contable de una subvención recibida por su matriz para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias, que es el objeto de la Consulta número 7 del BOICAC número 113/MARZO 2018.

Pero, vayamos por partes, en primer lugar, vamos a tratar la contabilidad de las distintas subvenciones que puede otorgar el ente público que controla a la SME.

Para ello hay que recordar que estas entidades mercantiles se rigen por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, por la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y por el ordenamiento jurídico privado. Por lo tanto se les aplicará las normas de Código de Comercio y los criterios del PGC en todo aquello que no tenga que ver con las cuestiones presupuestarias, el control económico-financiero y la contratación que seguirán los criterios de la Contabilidad Pública.

En consecuencia, en el tema de las subvenciones recibidas de la entidad matriz, hay que recordar que la Norma de registro y valoración (NRV). 18ª del PGC, en su apartado 2 establece que:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos

proprios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.”

Por lo tanto, el criterio general establecido es que las Subvenciones, donaciones y legados, otorgados por lo socios (en nuestro caso un Ente Público) se considerará fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios), y no ingresos imputados al patrimonio neto (130/131 Subvenciones de capital) ni ingresos del ejercicio (740 Subvenciones, donaciones y legados de explotación). Este criterio general se basa en que normalmente estas subvenciones se realizan para fortalecer el patrimonio de la sociedad.

Ahora bien, como excepción, en el caso de empresas pertenecientes al sector público, y que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de determinadas actividades de interés público o general, se aplicará la norma aplicable al resto de las empresas consistente en considerar la subvención, donación o legado como ingresos bien del ejercicio o ingresos imputables al patrimonio neto, en función de los bienes o actividades subvencionadas. Es un caso particular en el que los socios no aportan las ayudas en su condición de socio, sino en su condición de financiador de determinadas actividades que son objeto de ayuda pública.

Por lo tanto, el hecho diferencia está en determinar si la subvención se recibe para realizar actividades de interés público o general, o no.

Por ello, no deberíamos preguntar, que se entiende por “*realización de actividades de interés público o general*”, puesto que depende de este criterio que la subvención, donación o legado se considere fondos propios o ingresos (del ejercicio o imputables al patrimonio neto).

El ICAC, tras dirigir la consulta a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que es la que tiene la responsabilidad sobre la contabilidad de los organismos públicos, entiende lo siguiente.

La realización de actividades de interés público o general, no se refiere de forma genérica a las actividades que desarrollan las empresas públicas, sino a actividades específicas realizadas, y tiene que referirse a un actividad concreta, por lo que se deben

a actividades que la Administración Pública subvencionaría también si las realizará cualquier otra empresa.

De este modo, estas actividades deben haber sido declaradas de interés general, mediante:

- Norma jurídica,
- Contrato o programa
- Convenios
- Otros instrumentos jurídicos, pero cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o prestación de un determinado servicio de interés público susceptible de subvención.

En definitiva, se trata de determinar si la Administración Pública que otorga la financiación, está actuando en su condición de:

- Socio. La aportación se consideraría fondos propios.
- Financiador de una actividad o servicio concreto que debe ser financiado de forma específica con independencia de quien lo realice. Se considerará Patrimonio neto o Resultados del ejercicio, según proceda.

A continuación, en la consulta del ICAC se contempla diversas situaciones que se dan en la práctica, y define el tratamiento que se le debe otorgar a la ayuda prestada. En concreto, se contemplan las siguientes situaciones:

1. Subvenciones otorgadas según la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, art. 2, en el que se establece el concepto de subvención, indicando:

“Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a. *Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*
- b. *Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*

c. *Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.*

2. No están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, y las que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública.”

Pues bien, estas subvenciones se considerarán ingresos del ejercicio 740. Subvenciones, donaciones y legados de explotación (si financian gastos o pérdidas del mismo) o ingresos imputables al patrimonio neto (si financian elementos de activo) 130/131 Subvenciones de capital.

2. Si la aportación se destina a financiar globalmente la actividad de la empresa, no resultante de convocatoria pública. No es una subvención, sino una aportación de socios, y debe ser registrada como fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios).
3. Transferencias u otras entregas sin contraprestación que realizan las Administraciones Públicas a las empresas públicas de las cuales son socios. Tendremos que determinar el motivo por el que se realizan estas transferencias, y pueden ser:
 - a. Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficit de explotación o gastos generales de funcionamiento, no asociados con ninguna actividad o área de actividades concreto, sino con el conjunto de actividades que desarrolla la empresa. No es una subvención, sino una aportación de socios, y debe ser registrada como fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios).
 - b. Transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica. Ingresos del ejercicio (740 Subvenciones, donaciones o legados de explotación), ó ingresos imputados al patrimonio neto (130/131 Subvenciones de capital) en función de las características de los bienes financiados.
 - c. Transferencias por compensaciones de pérdidas genéricas. Debe ser registrada como fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios).



- d. Transferencias para financiar proyectos de I+D. Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés general, se considerarán Ingresos del ejercicio (740 Subvenciones, donaciones o legados de explotación), ó ingresos imputados al patrimonio neto (130/131 Subvenciones de capital).
- e. Aportaciones para inversiones en inmovilizado o cancelación de deudas por adquisición del mismo. Las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo Dichos ingresos inicialmente y siempre que puedan considerarse como no reintegrables, se registrarán como directamente imputables a patrimonio neto, reconociéndose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, (130/131 Subvenciones de capital).
- f. Transferencias genéricas para financiar inmovilizado. A pesar de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general, se considerarán fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios).
- g. Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales, no afectos específicamente a una actividad. Se considerará fondos propios (118 aportaciones de socios o propietarios).

Resumimos todo esto, del modo siguiente cuadro:

MOTIVO DE LA SUBVENCIÓN	TRATAMIENT CONTABLE.
SUBVENCIONES SEGÚN ART. 2, LEY 38/2003	INGRESOS IMPUTABLE AL EJERCICIO O AL PATRIMONIO NETO
FINANCIACIÓN DE FORMA GLOBALIZADA	FONDOS PROPIOS (APORTACIÓN DE SOCIOS)
TRANSFERENCIAS CON FINALIDAD INDETERMINADA O GENERICA	FONDOS PROPIOS (APORTACIÓN DE SOCIOS)
TRANSFERENCIAS CON FINALIDAD ESPECÍFICA INTERÉS GENERAL	INGRESOS (IMPUTABLE AL EJERCICIO O AL PATRIMONIO NETO)
TRANSFERENCIAS PROYECTOS I+D INTERÉS GENERAL	INGRESOS (IMPUTABLE AL EJERCICIO O AL PATRIMONIO NETO)
TRANSFERENCIAS INMOVILIZADO. ACTIVIDAD INTERÉS GENERAL	INGRESOS IMPUTABLE AL PATRIMONIO NETO
TRANSFERENCIAS	FONDOS PROPIOS (APORTACIÓN

INMOVILIZADO GENERICO	DE SOCIOS)
-----------------------	------------

Veamos un caso práctico.

Una entidad cuyo capital corresponde totalmente de una Administración pública, recibe las siguientes entregas de dinero:

1. Importe de 2.000.000 de euros por una subvención de capital recogida según los criterios de LEY 38/2003, que financia gastos del ejercicio de interés público o general.
2. Importe de 1.000.000 euros en concepto de transferencia globalizada y genérica para atender las necesidades de la entidad.
3. Importe de 400.000 euros en concepto de transferencia con finalidad específica de interés general, para financiar gastos del ejercicio.
4. Importe de 800.000 euros en concepto de transferencia para financiar inmovilizado de forma genérica.
5. Importe de 400.000 euros en concepto de transferencia para financiar inmovilizado afecto a actividades de interés general.

Se pide: Registrar todas estas transferencias desde la Administración Pública a la entidad. La sociedad tributa al tipo del 25 %

SOLUCIÓN:

Las transferencias asociadas a actividades de interés público o general consideradas ingresos del ejercicio, son las siguientes:

- Subvención de capital según Ley 38/2003: 2.000.000 euros.
- transferencia con finalidad específica de interés general: 400.000 euros

Total 2.400.000 euros.

Transferencias asociadas a actividades de interés público o general consideradas ingresos del patrimonio neto, son las siguientes:

- transferencia para financiar inmovilizado afecto a actividades de interés general: 400.000 euros.

Transferencias consideradas fondos propios:

- transferencia globalizada y genérica: 1.000.000 euros.
- transferencia para financiar inmovilizado de forma genérica: 800.000 euros.

TOTAL 1.800.000 euros.

Registro contable:

4.600.000	57	Tesorería	a	Subvenciones, donaciones y legados de explotación	740	2.400.000
			a	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	940	400.000
			a	Aportaciones de socios o propietarios	118	1.800.000

Por el efecto impositivo de los ingresos imputados al patrimonio neto: 25 % sobre 400.000 = 100.000 euros.

100.000	8301	Impuesto diferido	a	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	479	100.000
---------	------	-------------------	---	---	-----	---------

Por la imputación al patrimonio neto:

400.000	940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	a	Impuesto diferido	8301	100.000
			a	Subvenciones oficiales de capital	130	300.000

NOTA: La cuenta 118 Aportaciones de socios o propietarios forma parte de los fondos propios de la entidad.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>



Universidad de Valencia.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.