

Tema 8. Otras normas relacionadas con el inmovilizado.

Arrendamientos. Subvenciones, donaciones y legados

En este capítulo se tratan operaciones particulares de inmovilizado principalmente vinculados a la forma de adquisición o financiación de dichos elementos.

Índice de contenido.

8.1 Arrendamientos:

8.1.1 Concepto y clasificación

8.1.2 Normativa de valoración

8.1.3 Problemática contable

8.1.3.1 Arrendamiento operativo

8.1.3.2 Arrendamiento Financiero

8.1.3.3 Operaciones de renting

8.1.4 Venta de inmovilizado con posterior arrendamiento financiero (Leaseback)

8.1.5 Arrendamiento de terrenos y edificios

8.2 Subvenciones, donaciones y legados

8.2.1 Concepto y clasificación

8.2.2 Normativa de valoración

8.2.3 Problemática contable

8.2.3.1 Subvenciones a la explotación

8.2.3.2 Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables de capital

8.2.3.3 Subvenciones, donaciones y legados reintegrables de capital

8.1. Arrendamientos

8.1.1 Concepto y clasificación

En los últimos años se han generalizado el uso de determinados contratos de arrendamiento como fórmula habitual de financiación del inmovilizado.

El Plan General de Contabilidad (PGC) define el arrendamiento como un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un determinado activo, a cambio de una única suma de dinero o una serie de pagos periódicos (cuotas), por un período pactado y con independencia de que el arrendador tenga la obligación de prestar servicios respecto al uso o mantenimiento de dicho activo.

El cambio legislativo introducido el 1 de enero de 2019 por el que entró en vigor la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 16 sobre Arrendamiento Financiero, implica que la clasificación de los contratos de arrendamiento depende de las circunstancias del arrendador y del arrendatario. En base a lo anterior se identifican dos modalidades:

Arrendamiento operativo: el arrendatario acuerda con el arrendador el uso de un activo por un período no superior a 12 meses y de escaso valor. Se registrará como gasto del ejercicio, imputándose por tanto a pérdidas y ganancias.

Arrendamiento financiero: en la práctica, la NIIF 16, considera que, como norma general, todas las operaciones de arrendamiento se van a considerar como financiero, considerando como se ha indicado, operativos solo los de escaso valor y duración no superior a los 12 meses. Esto implica que se considera que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad (control económico) a cambio de una contraprestación exista o no opción de compra al finalizar el contrato.

Además de lo anterior, también se presumirá la cesión de los riesgos y los beneficios, salvo en prueba en contrario, en los siguientes casos:

- a) Contratos de arrendamientos en los que la propiedad del Activo se transfiere o se deduzca que se va a transferir al arrendatario al finalizar el contrato.
- b) Contratos en los que el plazo de arrendamiento cubra la totalidad o la mayor parte de la vida útil del Activo, y las condiciones pactadas implican la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.
- c) En los casos en los que, al comenzar el arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados en la operación suponga la práctica totalidad del valor razonable del Activo arrendado.
- d) Cuando las especiales características de los activos arrendados hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- e) Si el arrendatario cancelara el contrato de arrendamiento, las pérdidas ocasionadas al arrendador por tal circunstancia serán asumidas por el arrendatario.

- f) El arrendatario asume los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual.
- g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el contrato de arrendamiento durante un segundo período, con pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

8.1.2 Normativa de valoración

El arrendamiento financiero implica que el **arrendatario** registra un **activo** de acuerdo con su naturaleza (normalmente en el inmovilizado material) y un **pasivo financiero**. Ambos valorados al menor entre el valor razonable del activo arrendado o su valor actual (calculados al principio del contrato).

Los **intereses** de la operación se imputarán a pérdidas y ganancias, durante la vida del contrato, según su devengo.

Los gastos directos iniciales ocasionados por la firma del contrato, se considerarán como mayor valor del Activo.

El arrendatario aplicará al activo arrendado, los criterios de amortización, deterioro y baja que les corresponda según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros de acuerdo a la norma de valoración de instrumentos financieros.

El **arrendador** contabiliza un **derecho de cobro** por el valor actual de los pagos mínimos más el valor residual. La diferencia entre el crédito registrado en su activo y la cantidad a cobrar (que corresponde a los **intereses** del contrato aun no devengados), se imputarán como ingresos financieros durante la vida del contrato según su devengo, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Si el arrendador es fabricante o distribuidor del bien arrendado, los créditos se clasifican como comerciales y se aplica la norma de valoración de ingresos por venta y prestación de servicios.

8.1.3 Problemática contable

8.1.3.1 Arrendamiento operativo:

Como se ha indicado, el arrendamiento operativo supone un gasto para la empresa imputándose a pérdidas y ganancias en el ejercicio en que se devenguen.

Ejemplo 1:

La empresa alquila unos equipos de limpieza industrial por un período de 2 meses por importe de 1.300€ (21% IVA no incluido). Se estima que la vida útil de los equipos es de 5 años. Se trata de una operación complementaria para ambas empresas.

El **arrendatario** realizará la siguiente anotación contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y cánones	1.300	
(472) HP IVA Soportado	273	
(572) Bancos		1.573

El **arrendador** realizará la siguiente anotación contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
(572) Bancos	1.573	
(472) HP IVA repercutido		273
(752) Ingresos por arrendamientos		1.300

8.1.3.2 Arrendamiento financiero:

El **arrendatario**, a la firma del contrato, registrará un activo de acuerdo con la naturaleza del bien arrendado y un pasivo financiero que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado o su valor actual (calculados al principio del contrato).

El valor del activo incluirá los gastos inherentes a la formalización del contrato. Los intereses de la operación se imputarán a pérdidas y ganancias, durante la vida del contrato, según su devengo.

Al incorporarse los bienes al activo, la empresa diseñará un plan de amortización para el bien arrendado.

Ejemplo 2:

La firma E firma el 1/9/2021 un contrato de arrendamiento financiero para la financiación de una maquinaria, según el siguiente detalle:

Valor razonable del elemento: 360.000€

Gastos de formalización del contrato abonados: 600€

Interés: 2,08% anual

Las cuotas anuales a pagar, por anualidades vencidas ascienden a 100.000€, coincidiendo la última cuota con la opción de compra. IVA aplicable a la operación: 21%.

Duración del contrato: 4 años

Vida útil de la maquinaria: 6 años (amortización lineal).

Registrar todas las operaciones necesarias hasta el 31 de diciembre de 2023:

Primero se elabora el cuadro de amortización de la operación:

Fechas	Pagos	Coste Financiero	Capital Amortizado	Deuda viva inicial
01/09/2021	360.000,00 €			360.000,00 €
01/09/2022	100.000 €	15.666,49 €	84.333,51 €	275.666,49 €
01/09/2023	100.000 €	11.996,46 €	88.003,54 €	187.662,96 €
01/09/2024	100.000 €	8.166,72 €	91.833,28 €	95.829,68 €
01/09/2025	100.000 €	4.170,32 €	95.829,68 €	0,00 €

Por el registro inicial a la firma del contrato:

FECHA	DIARIO	DEBE	HABER
1/9/2021	(213) Maquinaria	360.600	
	(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p		84.333,51
	(174) Acreedores arrendamiento financiero l/p		275.666,49
	(572) Bancos		600,00

A 31 de diciembre se registran los intereses devengados y la amortización correspondiente a los 4 meses del 2021:

DIARIO	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas (15.666,49 X 4/12)	5.222,16	
(527) Intereses a c/p deudas entidades de crédito		5.222,16
(681) Amortización Inmovilizado Material (60.100 X 4/12)	20.033	
(281) Amortización Acumulada Inmovilizado Material		20.033

Por el pago de la primera cuota a 1/9/2022

DIARIO	DEBE	HABER
(527) Intereses a c/p deudas entidades de crédito	5.222,16	
(662) Intereses deudas c/p	10.444,33	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p	84.333,51	
(472) HP IVA soportado	21.000,00	
(572) Bancos		121.000

Corresponde devengar y registrar los intereses correspondientes a los 8 primeros meses del presente año y cancelar la deuda generada por los intereses devengados y no pagados a 31 de diciembre. El importe del IVA siempre se calcula respecto a la cuota a pagar.

Se reclasifica la parte de la deuda a cancelar el próximo año:

DIARIO	DEBE	HABER
(174) Acreedores arrendamiento financiero l/p	88.003,54	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p		88.003,54

A 31 de diciembre de 2022 se vuelven a registrar los intereses devengados y la amortización del bien, pero en este caso por el año completo:

DIARIO	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas (11.996,49 X 4/12)	3.998,82	
(527) Intereses a c/p deudas entidades de crédito		3.998,82
(681) Amortización Inmovilizado Material	60.100	
(281) Amortización Acumulada Inmovilizado Material		60.100

Por el pago de la 2ª cuota a 1 de septiembre de 2023:

DIARIO	DEBE	HABER
(527) Intereses a c/p deudas entidades de crédito	3.998,82	
(662) Intereses deudas c/p	7.997,64	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p	88.003,54	
(472) HP IVA soportado	21.000,00	
(572) Bancos		121.000

El importe de Bancos y el IVA siempre es la misma cantidad, va cambiando los importes de los intereses que irán disminuyendo y aumentando la parte correspondiente al capital amortizado.

Se reclasifica la parte de la deuda a cancelar el próximo año:

DIARIO	DEBE	HABER
(174) Acreedores arrendamiento financiero l/p	91.833,28	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p		91.833,28

A 31 de diciembre de 2023 se vuelven a registrar los intereses devengados y la amortización del bien:

DIARIO	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas (8.166,72 X 4/12)	2.722,24	
(527) Intereses a c/p deudas entidades de crédito		2.722,24
(681) Amortización Inmovilizado Material	60.100	
(281) Amortización Acumulada Inmovilizado Material		60.100

El resto de las anotaciones para los siguientes períodos tendrían la misma estructura, pero adaptando las cantidades a las correspondientes del cuadro de amortización para cada fecha.

El **arrendador** inicialmente reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos que recibirá durante la duración del contrato más el valor residual del bien

(aunque no esté garantizado), descontados al tipo de interés implícito del contrato. Como contrapartida, dará de baja el bien arrendado puesto que transmite el control económico del mismo al arrendatario. En el caso de ser fabricante o distribuidor del bien arrendado, se registrará un ingreso por ventas o por prestación de servicios, ya que formaría parte de su actividad principal. Los intereses se irán registrando como ingresos e imputando a pérdidas y ganancias, según se vayan devengando.

Ejemplo 3:

Tomando como base la operación del ejemplo anterior, registrar las operaciones necesarias para el arrendador considerando que se trata de una operación complementaria y no su actividad principal:

Fechas	Pagos	Coste Financiero	Capital Amortizado	Deuda viva inicial
01/09/2021	360.000,00 €			360.000,00 €
01/09/2022	100.000 €	15.666,49 €	84.333,51 €	275.666,49 €
01/09/2023	100.000 €	11.996,46 €	88.003,54 €	187.662,96 €
01/09/2024	100.000 €	8.166,72 €	91.833,28 €	95.829,68 €
01/09/2025	100.000 €	4.170,32 €	95.829,68 €	0,00 €

Por el registro inicial a la firma del contrato:

FECHA	DIARIO	DEBE	HABER
1/9/2021	(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado	84.333,51	
	(253) Créditos a l/p por enajenación de inmovilizado	275.666,49	
	(213) Maquinaria		360.000

A 31 de diciembre se registran los intereses devengados correspondiente en los 4 meses del 2021:

DIARIO	DEBE	HABER
(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado	5.222,16	
(762) Ingresos de créditos (15.666,49 X 4/12)		5.222,16

Por el cobro de la primera cuota a 1/9/2022

DIARIO	DEBE	HABER
(572) Bancos	121.000	
(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado		89.555,67
(762) Ingresos de créditos (15.666,49 X 8/12)		10.444,33
(477) HP IVA repercutido		21.000,00

Por la reclasificación del crédito:

DIARIO	DEBE	HABER
(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado	88.003,54	
(253) Créditos a l/p por enajenación de inmovilizado		88.003,54

A 31 de diciembre de 2022 se vuelven a registrar los intereses devengados de los 4 meses desde el cobro de la primera cuota:

DIARIO	DEBE	HABER
(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado	3.998,82	
(762) Ingresos de créditos (11.996,46 X 4/12)		3.998,82

Por el cobro de la primera cuota a 1/9/2022

DIARIO	DEBE	HABER
(572) Bancos	121.000	
(543) Créditos a c/p por enajenación de inmovilizado		113.002,36
(762) Ingresos de créditos (11.996,46 X 8/12)		7.997,64
(477) HP IVA repercutido		21.000,00

El resto de las anotaciones serían similares pero las cifras irían cambiando de acuerdo al cuadro de amortización y en las fechas que corresponda.

8.1.3.3 Operaciones de renting:

Las operaciones de renting suponen otra opción para poder acceder al uso de bienes por un plazo determinado.

Puede confundirse con un arrendamiento operativo o con uno financiero, pero la característica principal del renting viene porque el contrato incluye una serie de servicios complementarios (seguro, mantenimiento, etc.) atendiendo a las necesidades del arrendatario.

Al no existir norma específica, su registro y valoración se regulará por la norma 8 de Registro y Valoración del PGC.

Por tanto, la clave para su tratamiento y registro contable deriva del análisis de las características del contrato para poder calificarlo como arrendamiento operativo o financiero.

Si de las condiciones del contrato se desprende que o no se contempla opción de compra, o la duración del contrato es claramente inferior a la vida útil del bien, o el valor actualizado de los pagos no cubre la práctica totalidad del valor razonable del activo, entonces tendrá tratamiento de arrendamiento operativo. Las cuotas pagadas por leasing

tendrán la condición de gasto fiscalmente deducible del impuesto de sociedades, así como el IVA soportado.

Por el contrario, si en las condiciones del contrato se deduce que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo al arrendatario e incluye una opción de compra, entonces se calificará como arrendamiento financiero.

Ejemplo 4:

El 1 de julio, la empresa firma un contrato de renting para un vehículo comercial. Los datos del contrato son los siguientes:

Valor actual del vehículo 18.500€

Cuota mensual: 320€

Duración del contrato: 3 años.

Vida útil del bien: 8 años

La cuota incluye gastos de mantenimiento, reparaciones y seguro.

No incluye opción de compra, pero existe la posibilidad de negociar la misma al finalizar el contrato.

Para el registro contable de la operación, lo primero debemos analizar las características del contrato para si lo calificamos como arrendamiento operativo o financiero.

Inicialmente no tiene opción de compra, además la duración del contrato no cubre ni la mitad de la vida útil del vehículo, por lo que se trata de un arrendamiento operativo:

CUENTAS	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y cánones	320	
(472) HP IVA soportado	67,2	
(572) Bancos		384

El vehículo es para uso comercial, por lo que el IVA será fiscalmente deducible en su totalidad.

8.1.4 Venta de inmovilizado con posterior arrendamiento financiero (Leaseback)

Se considera que existe un lease-back, cuando por las condiciones económicas de una enajenación conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero.

Pueden acudir a esta fórmula empresas que atraviesan problemas de endeudamiento y problemas de liquidez, pero que son optimistas en cuanto a su viabilidad futura y por tanto intentan mantener su estructura productiva.

En esencia se trata de un arrendamiento financiero, por lo que el **arrendatario** inicialmente NO variará la calificación del activo ni reconocerá beneficios o pérdidas derivadas de la transacción. Registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

Los intereses se distribuirán a lo largo del plazo de arrendamiento y se imputará a pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método de tipo de interés efectivo.

En cuanto a los pasivos contingentes serán gastos del ejercicio en el que se incurra en ellos.

El **arrendador** registrará el activo objeto del contrato según se trate de una operación comercial o de inmovilizado.

Ejemplo 5:

La empresa X presenta el siguiente balance de situación a 1 de enero de 20XX:

€	ACTIVO	PASIVO	€
260.000	<i>Inmovilizado material</i>	<i>Capital Social</i>	200.000
-60.000	<i>Amortz. Acumulada I. M.</i>	<i>Reserva legal</i>	10.000
50.000	<i>Existencias</i>	<i>Resultados negativos ejercicios anteriores</i>	-50.000
50.000	<i>Tesorería</i>	<i>Deudas a corto plazo</i>	140.000
300.000	TOTAL	TOTAL	300.000

La empresa está atravesando problemas para atender el pago de las deudas a su vencimiento, por lo que acuerda la venta de la mitad de su inmovilizado con una empresa de arrendamiento financiero a principios de enero de ese mismo año. La operación se

cierra en 140.000€ que se aplica en su totalidad a cancelar las deudas. Simultáneamente firma con la misma entidad, un contrato de arrendamiento financiero sobre los mismos inmovilizados.

Duración de la operación 3 años. El importe de las cuotas a pagar será de 50.000€ y se realizará cada 31 de diciembre y la última cuota incluye la opción de compra. El inmovilizado se amortiza un 15% anualmente. IVA aplicable 21%.

En primer lugar, se detalla el cuadro de amortización de la financiación recibida:

Fechas	Pagos	Coste Financiero	Capital Amortizado	Deuda viva inicial
01/01/20XX				140.000€
01/09/20X1	50.000 €	4.942,84 €	45.057,16 €	94.942,84 €
01/09/20X2	50.000 €	3.352,05 €	46.647,95 €	48.294,90 €
01/09/20X3	50.000 €	1.705,10 €	48.294,90 €	0,00 €

De acuerdo a las condiciones del contrato se deduce que se trata de una operación de lease-back, por lo que el PGC no permite contabilizar la venta seguido del posterior arrendamiento del bien, evitando de esta manera aflorar una plusvalía. Esto implica que hay que registrar directamente la entrada de liquidez y reconocer la deuda:

FECHA	DIARIO	DEBE	HABER
1/01/20XX	(572) Bancos	140.000	
	(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p		45.057,16
	(174) Acreedores arrendamiento financiero l/p		94.942,84

A 31 de diciembre corresponde el pago de la primera cuota, la amortización del bien y la reclasificación de la deuda correspondiente a la siguiente cuota:

DIARIO	DEBE	HABER
(681) Amortización Inmovilizado Material	39.000	
(281) Amortización Acumulada Inmovilizado Material		39.000
(662) Intereses deudas c/p	4.942,84	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p	45.057,16	
(472) HP IVA soportado	10.500	
(572) Bancos		60.500
(174) Acreedores arrendamiento financiero l/p	46.647,95	
(524) Acreedores arrendamiento financiero c/p		46.647,95

El resto de las operaciones correspondientes al contrato se realizarían siguiendo las mismas pautas que para cualquier arrendamiento financiero.

8.1.5 Arrendamiento de terrenos y edificios

Se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

Como el terreno no se amortiza, en un arrendamiento financiero conjunto, éste y el edificio ser considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

Por lo tanto, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, salvo que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

8.2 Subvenciones, donaciones y legados

8.2.1 Concepto y clasificación

Las subvenciones, donaciones y legados suponen una fuente de financiación para la empresa. Pueden ser reintegrables, consideradas como pasivo financiero, y no reintegrables que formarán parte del patrimonio neto o de la cuenta de pérdidas y ganancias, según su finalidad. Reguladas por la norma de registro y valoración (NRV) 18 del PGC.

Clasificación en función de su origen:

1. *Otorgados por sus socios o propietarios*: Suelen ser no reintegrables y formarán parte del patrimonio neto. Normalmente tienen como finalidad la compensación de pérdidas y por tanto no se pueden considerar operaciones de capital. Se abonará con cargo a cuentas de tesorería o a bienes y derechos en los que se materialice la aportación y se cargará con abono a la cuenta 121 Resultados negativos o por la aplicación que se realice de estos fondos.

Las anotaciones contables serían las siguientes:

CUENTAS	DEBE	HABER
(572) Bancos	XXXX	
(118) Aportaciones de socios o propietarios		XXXX

Si dicha aportación se destina a sanear pérdidas, se haría la siguiente anotación:

(118) <i>Aportaciones de socios o propietarios</i>	XXXX	
(121) <i>Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>		XXXX

2. *Concedidas por terceros distintos a los socios o propietarios:*

Subvenciones y donaciones reintegrables: se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. Si eso ocurriera, pasarán a no reintegrables siempre que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención y/o donación.

Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables: pueden ser concedidas con distinta finalidad que condiciona su imputación y registro contable.

- a) De *explotación:* se conceden para asegurar una rentabilidad mínima a la empresa o compensar un déficit de explotación. Se imputarán como ingreso del ejercicio y formarán parte de la cuenta de pérdidas y ganancias del año en el que se reciban. Se abonarán en la cuenta 740 Subvenciones, donaciones y legados con cargo a cuentas de activo, normalmente a tesorería.
- b) Cuando se concedan para financiar *gastos específicos:* se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- c) Cuando se concedan para *adquirir activos o cancelar pasivos,* 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.

Para ello, se pueden distinguir los siguientes casos:

- *Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias:* se denominan de capital porque se destinan a financiar la estructura económica de la empresa. Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance (NRV 18.1.3 PGC).

- *Existencias* que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - *Activos financieros*: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
 - *Cancelación de deudas*: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.
- d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

8.2.2 Normativa de valoración

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento (NRV 18.1.2 PGC)

8.2.3 Problemática contable

El (PGC desarrolla este tipo de financiación en los subgrupos 13 Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor:

130 Subvenciones oficiales de capital: recoge las ayudas recibidas de Administraciones Públicas nacionales o internacionales concedidas con la finalidad de financiar elementos de inmovilizado cuando sean no reintegrables.

131 Donaciones y legados de capital: similar a la anterior pero en el caso en que la ayuda sea concedido por empresas o particulares y no reintegrables.

132 Otras subvenciones, donaciones y legados: recogerá aquellas ayudas no recogidas en las partidas anteriores, no reintegrables y pendientes de imputar a resultados del ejercicio de acuerdo con las normas de registro y valoración. Por ejemplo, ayudas recibidas para

financiar activos corrientes como existencias, cancelación de deudas o costear gastos específicos.

En el caso de ayudas reintegrables:

172 Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados: cantidades concedidas por cualquier Administración Pública (nacional o internacional) como subvención, donación o legado pero con carácter reintegrable y con un plazo de vencimiento superior a un año.

Las ayudas para financiar la explotación o la parte de las ayudas de capital que se van transfiriendo a resultados del ejercicio figuran en el subgrupo 74 Subvenciones, donaciones y legados:

740 Subvenciones, donaciones y legados a la explotación: recoge las ayudas recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares que tienen como objetivo asegurar una rentabilidad mínima o compensar un déficit de explotación.

746 Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio y 747 Otras subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio: Ambas recogen el importe de una ayuda que se traspa a resultados del ejercicio.

8.2.3.1 Subvenciones a la explotación

Como se ha indicado, estas ayudas tienen como finalidad asegurar una rentabilidad mínima o compensar un déficit de explotación. Se registran como ingreso del ejercicio desde el momento de su concesión por lo que quedarán reflejadas en la cuenta de pérdidas y ganancias al cierre del ejercicio.

Ejemplo 6:

Una empresa de transporte público urbano recibe una subvención del ayuntamiento a fondo perdido y con carácter anual para compensar su déficit tarifario. En este ejercicio económico, la ayuda recibida ha sido de 3 millones de euros.

Por el reconocimiento de la ayuda recibida:

<i>CUENTAS</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
<i>(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas</i>	3.000.000	
<i>(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación</i>		3.000.000

Por el cobro de la subvención:

(572) Bancos	3.000.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		3.000.000

8.2.3.2 Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables de capital

Si la ayuda tiene como objetivo financiar **un activo fijo amortizable**, el PGC indica que esta financiación deberá ir trasladándose a resultados del ejercicio en la misma proporción que se van amortizando los elementos de inmovilizado en los que se invirtió (NRV 18.1.3 PGC). No obstante, la concesión de estos fondos genera un efecto impositivo y diferencias temporarias contemplados en la NRV 13ª del PGC en sus apartados 2 y 4 sobre el impuesto de beneficios, indicando que se reconocerá un pasivo por impuesto diferido en el momento del reconocimiento de la subvención o donación en patrimonio, que irá revirtiéndose a medida que se vaya imputando la subvención a la cuenta de resultados. Inicialmente, el ingreso generado por la subvención recibida e imputable directamente al patrimonio neto se registra en cuentas del grupo 9. Paralelamente, los gastos generados por la subvención e imputables al patrimonio neto se registrarán en cuentas de los subgrupos 83 y 84¹.

Al cierre del ejercicio todas las cuentas del grupo 8 y 9 se cerrarán englobando su saldo en la cuenta 130 Subvenciones oficiales de capital, 131 Donaciones y legados de capital según corresponda o 132 Otras Subvenciones, donaciones y legados.

Ejemplo 7:

El 1 de julio de 2020 una Sociedad recibe una Subvención a fondo perdido de la Unión Europea, para financiar la totalidad de la sustitución de la turbina de fábrica por equipos menos contaminantes. El coste de los nuevos equipos ha sido de 968.000 € (21% IVA incluido) abonados al contado, una vez cobrada la subvención. Se estima 8 años de vida útil para la nueva turbina. Tipo de gravamen general impuesto de sociedades 25%².

Realizar los registros contables necesarios en los ejercicios 2020 y 2021.

Por la subvención concedida pendiente de cobro y posterior cobro:

¹ Las cuentas que representan los ingresos y gastos imputados a patrimonio neto aparecen recogidas en los grupos 8 y 9 y son estas cuentas las que se detallan en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

² Se utilizará el mismo tipo impositivo para el resto de los ejemplos del epígrafe.

CUENTAS	DEBE	HABER
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	800.000	
(940) Ingresos por subvenciones oficiales de capital		800.000
(572) Bancos	800.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		800.000

Por el impuesto sobre beneficios diferido generado asociado al ingreso en el patrimonio neto:

(830) Impuesto diferido (800.000 * 25%)	200.000	
(479) Pasivos por diferencias temporarias		200.000

Por la compra de los equipos:

(213) Maquinaria	800.000	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	168.000	
(572) Bancos		968.000

Al cierre del ejercicio, por la amortización de los elementos y por el traspaso a resultado del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento financiado:

CUENTAS	DEBE	HABER
(681) Amortización del IM (6 meses)	50.000	
(281) Amortización Acumulada del IM		50.000
(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital	50.000	
(746) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio		50.000

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

(479) Pasivos por diferencias temporarias (50000 *25 %)	12.500	
(830) Impuesto diferido		12.500

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 y su imputación a patrimonio neto:

(940) Ingresos por subvenciones oficiales de capital	800.000	
(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital		50.000
(830) Impuesto diferido		187.500
(130) Subvenciones de capital		562.500

De donde la subvención traspasada a patrimonio a final de ejercicio es la parte de la subvención concedida pendiente de imputar a resultados y neta de impuesto (800.000-50.000) x 75%.

El procedimiento contable de los siguientes años será similar:

Al cierre del ejercicio por la amortización de los elementos y por el traspaso a resultado del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento subvencionado:

CUENTAS	DEBE	HABER
(681) Amortización del IM (año completo)	100.000	
(281) Amortización Acumulada del IM		100.000
(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital	100.000	
(746) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio		100.000

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

(479) Pasivos por diferencias temporarias (100.000 *25 %)	25.000	
(830) Impuesto diferido		25.000

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y su imputación a patrimonio neto:

(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital		100.000
(830) Impuesto diferido	25.000	
(130) Subvenciones oficiales de capital	75.000	

La subvención se irá eliminando del patrimonio neto del balance a medida que se vaya amortizando el elemento que financió. Por tanto, una vez finalizada la vida útil del elemento, la cuenta de subvenciones de capital quedará con saldo cero, al igual que las partidas de impuesto diferido y el pasivo por impuesto diferido.

Si dicho activo se vendiera o se diera de baja, la subvención se traspasaría a resultados en ese mismo ejercicio por la totalidad de la parte pendiente, en el mismo ejercicio de la venta o baja y se eliminaría la parte que quedara pendiente del impuesto diferido.

Si la ayuda tiene como objetivo financiar **un activo fijo no amortizable**, la subvención no podrá incorporar a resultados del ejercicio hasta que se vendan o se den de baja en inventario.

Ejemplo 8:

La empresa ha recibido una subvención privada que cubre el 30% del precio de adquisición de unos terrenos valorados en 100.00€ (+21% IVA). Contabilizar el cobro de la subvención y la compra del terreno.

Los terrenos se venden por 180.000€ en julio del año 3.

Por el reconocimiento y cobro de la ayuda:

CUENTAS	DEBE	HABER
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
(941) Ingresos por subvenciones de capital		30.000
(572) Bancos	30.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		30.000

Por el impuesto sobre beneficios diferido generado asociado al ingreso en el patrimonio neto:

(830) Impuesto diferido (30.000 * 25%)	7.500	
(479) Pasivos por diferencias temporarias		7.500

Por la compra del terreno:

(210) Terrenos	100.000	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	21.000	
(572) Bancos		121.000

Por la regularización del grupo 8 y 9 al final del período

(830) Impuesto diferido		7.500
(941) Ingresos por subvenciones de capital	30.000	
(131) Subvenciones de capital		22.500

En julio del año 3 por la venta del terreno y la imputación a resultados de la subvención:

(572) Bancos	217.800	
(477) Hacienda Pública IVA repercutido		37.800
(210) Terrenos		100.000
(770) Beneficio procedente de inmovilizado material		80.000
(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital	30.000	
(746) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio		30.000
(479) Pasivos por diferencias temporarias	7.500	
(830) Impuesto diferido (30.000 * 25%)		7.500
(830) Impuesto diferido	7.500	
(840) Transferencia subvenciones oficiales de capital		30.000
(131) Subvenciones de capital	22.500	

Es en el año de la venta cuando corresponde imputar la totalidad de la subvención recibida a resultados del ejercicio incrementando la base imponible y eliminando las partidas generadas por el impuesto diferido.

Si la financiación recibida tiene como objetivo financiar **existencias** no obtenidas como consecuencia de un rappel comercial, se imputarán a ingresos en el ejercicio en el que se vendan o se realice una corrección valorativa por deterioro o se den de baja en balance.

Ejemplo 9:

A finales de noviembre, la empresa ha recibido una subvención no reintegrable para la adquisición de mercancías, por valor de 15.000€, importe cobrado por bancos.

Por el reconocimiento y cobro de la ayuda:

CUENTAS	DEBE	HABER
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	15.000	
(942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		15.000
(572) Bancos	15.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		15.000

Por el impuesto sobre beneficios diferido generado asociado al ingreso en el patrimonio neto:

(830) Impuesto diferido (15.000 * 25%)	3.750	
(479) Pasivos por diferencias temporarias		3.750

Por la compra de la mercancía:

(600) Compra de mercaderías	15.000	
(472) Hacienda Pública IVA soportado (21% IVA)	3.150	
(572) Bancos		18.150

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 a 31 de diciembre:

(942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	15.000	
(830) Impuesto diferido		3.750
(132) Otras subvenciones, donaciones y legados		11.250

En enero del siguiente año se venden todas las mercancías en 35.000€ (+21% IVA):

(572) Bancos	42.350	
(477) Hacienda Pública IVA repercutido		7.350
(700) Venta de mercaderías		35.000

Se traspasa a resultados el importe de la ayuda:

(842) Transferencia de otras subvenciones oficiales de capital	15.000	
(747) Otras Subvenciones donaciones y legados traspasadas a resultados del ejercicio		15.000

Se cancela el impuesto diferido al traspasar a resultados la subvención:

(479) Pasivos por diferencias temporarias	3.750	
(830) Impuesto diferido		3.750

A cierre del ejercicio se regulariza las cuentas del grupo 8:

(830) Impuesto diferido	3.750	
(842) Transferencia de otras subvenciones oficiales de capital		15.000
(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	11.250	

Cuando se otorguen para **cancelar pasivos**, la subvención o donación se trasladará a resultados en el ejercicio en que se realice el pago de la deuda. Por el contrario, si la deuda

subvencionada se destinó a financiar un bien concreto, la imputación a resultados de la ayuda se hará en función de dicho activo.

Ejemplo 10:

Una compañía recibe una donación por parte de una empresa por importe de 20.000€ para la cancelación de una deuda por dicho valor. Operaciones realizadas a través de bancos.

Por el reconocimiento y cobro de la donación:

CUENTAS	DEBE	HABER
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	20.000	
(942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		20.000
(572) Bancos	20.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		20.000

Por el impuesto sobre beneficios diferido generado asociado al ingreso en el patrimonio neto:

(830) Impuesto diferido (20.000 * 25%)	5.000	
(479) Pasivos por diferencias temporarias		5.000

Por la cancelación de la deuda con los fondos recibidos:

(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	20.000	
(572) Bancos		20.000

Se imputa toda la donación a resultados por haberse cancelado la deuda para la que se había recibido:

(842) Transferencia de otras subvenciones oficiales de capital	20.000	
(747) Otras Subvenciones donaciones y legados traspasadas a resultados del ejercicio		20.000

Se cancela el impuesto diferido al traspasar a resultados la subvención:

(479) Pasivos por diferencias temporarias	5.000	
(830) Impuesto diferido		5.000

A cierre del ejercicio se regulariza las cuentas del grupo 8 y 9:

(942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	20.000	
(842) Transferencia de otras subvenciones oficiales de capital		20.000

8.2.3.3 Subvenciones, donaciones y legados reintegrables de capital

En este caso las ayudas recibidas se registrarán como pasivo financiero, salvo que se cumplan los requisitos establecidos para transformarse en no reintegrables.

Ejemplo 11:

La compañía recibe de la Comunidad Autónoma una subvención de capital reintegrable a 10 años por importe de 40.000€. Se establecen una serie de requisitos a cumplir que se revisarán en tres años y si se han realizado, la subvención se transformaría en no reintegrable.

Por el reconocimiento y cobro de la financiación:

CUENTAS	DEBE	HABER
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	40.000	
(172) Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		40.000
(572) Bancos	40.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		40.000

A los tres años, cuando se comprueba que se han cumplido los requisitos:

(172) Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	40.000	
(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital		40.000
(830) Impuesto diferido (40.000 * 25%)	10.000	
(479) Pasivos por diferencias temporarias		10.000

Y a cierre de ejercicio se regularizarían las cuentas grupo 8 y 9:

(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital	40.000	
(830) Impuesto diferido		10.000
(130) Subvenciones oficiales de capital		30.000

El **PGC de pymes** no desarrolla los grupos 8 y 9 puesto que estas empresas no tienen que elaborar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, por tanto, el registro contable de las subvenciones implica imputar la subvención al patrimonio de la empresa directamente al subgrupo 13 e ir traspasando cada ejercicio la parte que le corresponda llevándolo a pérdidas y ganancias mediante las cuentas 746 y 747, correspondiendo esta parte trasladada a pérdidas y ganancias la que genere efecto fiscal.

Fuentes bibliográficas:

Banco de España (2020). Efectos de la aplicación de la niif16 sobre arrendamientos en los grupos cotizados españoles no financieros.

<https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadadas/NotaEstadisticas/20/Fich/nest14.pdf>

Cervera Oliver, M; González García, A.; Romano Aparicio, J. (2021). Contabilidad Financiera. Editorial CEF.

NIF 16 <https://www.icac.gob.es/node/724>

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

PGC redacción 2021. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/1>

Rivero Romero, José. Contabilidad financiera (2021), Editorial: Edisofer.