

Boicac nº 77/2009 Consulta 8

Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de “interés público o general” a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

Este Instituto se ha dirigido a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con el objetivo de aclarar qué debe entenderse por “interés público o general” en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 18ª, cuyo criterio, a continuación se reproduce:

<<La NRV. 18ª *Subvenciones, donaciones y legados* del PGC 2007, en su apartado 2 *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios*, establece lo siguiente:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, 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 otro lado, la introducción del PGC 2007, en el punto 10 dispone:

“Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa,

fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un déficit, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la norma 18ª, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1ª.

Como se ha mencionado inicialmente, la consulta plantea cuál debe ser el significado y alcance del concepto de «*actividades de interés público o general*» contenido en el segundo párrafo del apartado 2 de la NRV.18ª del PGC 2007.

A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que el término *subvención* de la NRV. 18ª del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario.

En cuanto al sentido de la expresión *actividades de interés general o público*, el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a actividades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. Sensu contrario, no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que en estos casos la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada.

Establecidos los criterios generales de lo que en el contexto del PGC 2007 debe entenderse por subvención y por actividad de interés público o general, es necesario concretar su aplicación al caso que nos ocupa, concreción que debe

partir, en todo caso, de la consideración de si la Administración está actuando en su condición de socio, o actúa porque considera necesario financiar una actividad, o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que decide debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los criterios para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias recibidas por las empresas públicas son los siguientes:

1. Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones para ser consideradas como tales.

Constituyen ingresos cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV. 18ª del PGC 2007.

2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas.

a) Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

No constituyen ingresos, debiendo tratarse como aportaciones del socio.

b) Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas.

Constituyen ingresos, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV. 18ª del PGC 2007, las transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica. Asimismo se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas

finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.

No se imputarán a ingresos las transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aún en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo.

Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés general de acuerdo con lo previsto en el apartado b) anterior, constituirán ingresos y se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18ª del PGC 2007.

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo.

Se considerarán como recibidas de un tercero no socio, las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

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, de acuerdo con los criterios que se detallan en el punto 1.3 de la propia norma de valoración.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los

activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

En ningún caso se contabilizarán como ingresos las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

e) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

No constituyen ingresos, al no estar afectos a una actividad específica, en línea con lo recogido en el apartado a) anterior, debiendo tratarse, por tanto, como aportaciones del socio. > >