

## CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

**MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES**  
**LUIS ALBERTO GRACIA GALLEGO**  
*Profesores del CEF*

### **BOICAC núm. 67, septiembre 2006. Consulta 1.**

#### **CONSULTA:**

*Sobre el registro contable de una subvención de capital recibida para financiar un bien del inmovilizado, en el supuesto de que el activo afecto a la subvención sea aportado en la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada.*

#### **Respuesta:**

En primer lugar es preciso señalar que la contestación a la presente consulta se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, y al margen de la posible obligación que, en su caso, pudiera surgir de reintegrar la citada subvención como consecuencia de la operación objeto de la consulta, aspecto que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) no entra a valorar, pero que en el caso de que se produjera requeriría reclasificar la subvención pendiente de imputar a resultados en un partida que pusiera de manifiesto su verdadera naturaleza económica; en este caso, una deuda.

Según lo dispuesto en la Norma de Valoración 20.<sup>a</sup>, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre,

las subvenciones de capital no reintegrables relacionadas con activos del inmovilizado material o inmaterial se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en el inventario de los mismos.

En el caso concreto suscitado en la consulta se produce una aportación no dineraria consistente en la entrega de un activo afecto a una subvención antes de su total imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. La Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades, recoge el criterio contable para el registro de la operación por parte del inversor:

- «a) La participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria.*
- b) Los gastos inherentes a la operación incrementarán el valor de la participación en capital recibida, siempre que el importe resultante no supere el valor de mercado de la participación.*
- c) Los valores contables de los elementos patrimoniales cedidos, así como las amortizaciones acumuladas y provisiones se darán de baja por sus respectivos importes.»*

En particular, sobre la base del tratamiento contable de las permutas regulado en la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, y dado que la aportación desde un punto de vista económico supone la sustitución de un conjunto de elementos patrimoniales por otro, en ningún caso podrá ponerse de manifiesto en esta transacción un resultado, sin perjuicio de lo dispuesto en la propia Resolución de 27 de julio de 1992 para el supuesto en que para los activos que se dan de baja se hubiera dotado una provisión.

En este sentido, en el futuro, y como consecuencia del cambio en la naturaleza de la subvención motivado por el negocio jurídico descrito por el consultante, en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de realizar la aportación no dineraria, deberá correlacionarse con la participación financiera que ha sustituido al activo aportado, para lo que se tendrá en cuenta, en su caso, el criterio manifestado por este Instituto en la consulta n.º 1 publicada en su Boletín número 25, de abril de 1996.

**EJEMPLO:**

La sociedad «ACTA» adquirió a comienzos del año 20X0 una máquina cuyo precio de adquisición y demás gastos hasta que estuvo en condiciones de funcionamiento fue de 126.000 €. La vida útil se fijó en 8 años y el sistema de amortización es de dígitos decrecientes. La máquina quedó en condiciones de funcionamiento a comienzos de abril de ese año.

Para la adquisición de la máquina la sociedad «ACTA» disfrutó de una subvención de 90.000 € concedida por la Comunidad Autónoma.

El 1 de abril del año 20X4, «ACTA» entrega la máquina como aportación no dineraria en la constitución de la sociedad «CISCO, S.L.» recibiendo 240 participaciones de 100 € de nominal que se emiten al 150%, lo que supone un 5% del capital de «CISCO». Esta sociedad hará coincidir su ejercicio económico con el año natural.

El primer ejercicio de «CISCO» se cierra con unas pérdidas de 37.500 €.

El 14 de febrero de 20X5 la sociedad «ACTA» vende 48 participaciones de «CISCO» a 145 € cada una con unos gastos de 15 €.

*SE PIDE:*

Contabilizar lo que proceda, en los libros de «ACTA» durante los años 20X4 y 20X5, en las dos situaciones siguientes:

- La Comunidad Autónoma obliga al reembolso de la mitad de la subvención concedida por considerar que no se han cumplido íntegramente las condiciones de concesión.
- La Comunidad Autónoma no pone ninguna objeción a la operación realizada.

**Solución:**

Los saldos a 1 de enero de 20X4 de las cuentas relacionadas con la operación serán los siguientes:

Maquinaria (223) .....	126.000
Amortización acumulada del inmovilizado material (282) .....	86.625
$\left[ \frac{126.000}{36} \times \left( 8 + 7 + 6 + 5 \times \frac{9}{12} \right) \right]$	
Subvenciones oficiales de capital (130) .....	28.125
$\left[ \frac{90.000}{36} \times \left( 5 \times \frac{3}{12} + 4 + 3 + 2 + 1 \right) \right]$	

.../...

.../...

**a) La Comunidad Autónoma obliga al reembolso de la mitad de la subvención concedida por considerar que no se han cumplido íntegramente las condiciones de concesión.**

- 1 de abril de 20X4. Entrega de la máquina.

4.375,00	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	(126.000 / 36 × 5 × 3 / 12)	
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> 4.375,00
_____	x _____	

**Cálculo de la valoración de las participaciones.**

La Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades, recoge el criterio contable para el registro de la operación por parte del inversor:

«a) La participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria».

Maquinaria .....	126.000
– Amortización acumulada [126.000 / 36 × (8 + 7 + 6 + 5)] .....	91.000
Valor neto contable .....	35.000
Valor atribuido en la operación (240 × 100 × 150%) .....	36.000
35.000,00	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>
91.000,00	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
	<i>a Maquinaria (223)</i> 126.000,00
_____	x _____

.../...

.../...

Por la reclasificación de la subvención.

28.125,00	Subvenciones oficiales de capital (130)		
16.875,00	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)		
		a Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar (4578)	45.000,00
		_____ x _____	

Cuando efectivamente se devuelva.

45.000,00	Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar (4578)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	45.000,00
		_____ x _____	

• 31 de diciembre 20X4. Cálculo de la depreciación.

Valor de adquisición de la participación .....	35.000	
Valor de mercado (36.000 – 5% × 37.500) .....	34.125	
Depreciación .....	875	
875,00	Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)	
	a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)	875,00
	_____ x _____	

• 14 de febrero de 20X5. Venta de 48 participaciones.

6.945,00	Bancos, c/c a la vista (572) (48 × 145 – 15)
175,00	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297) (875 / 240 × 48)

.../...

.../...

<i>a Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>		
(35.000 / 240 × 48)		7.000,00
<i>a Beneficios en valores negociables (766)</i>		120,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

**b) La Comunidad Autónoma no pone ninguna objeción a la operación realizada.**

- 1 de abril de 20X4. Entrega de la máquina.

La entrega de la máquina y adquisición de las participaciones se reflejará exactamente igual que en la alternativa anterior, aunque en este caso no será necesario reclasificar la subvención, ya que la Comunidad Autónoma permite la operación por lo que el importe pendiente de imputar de la subvención se vinculará con la participación adquirida de acuerdo con el criterio expuesto por el ICAC en la consulta número 1 del BOICAC 67, de septiembre de 2006. Pero sí que deberemos imputar la subvención por la parte correspondiente a la depreciación sufrida por la máquina durante los tres meses del año 2004 que se ha estado utilizando.

4.375,00	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	(126.000 / 36 × 5 × 3 / 12)		
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		4.375,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

3.125,00	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
	(90.000 / 36 × 5 × 3 / 12)		
	<i>a Subvenciones de capital trasladadas a resultados del ejercicio (775)</i>		3.125,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

35.000,00	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>		
91.000,00	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
	<i>a Maquinaria (223)</i>		126.000,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...

.../...

- 31 de diciembre 20X4. Cálculo de la depreciación.

Valor de adquisición de la participación .....	35.000
Valor de mercado (36.000 – 5% × 37.500) .....	34.125
Depreciación .....	875

Lógicamente la depreciación sufrida por las participaciones es la misma. No obstante, según la consulta número 1 del BOICAC 25, de abril de 1996, la corrección valorativa no se produce en aquellos activos o parte de los mismos financiados gratuitamente, por lo que, con carácter general, las correcciones valorativas realizadas de acuerdo con los criterios establecidos en el PGC, a activos financiados gratuitamente, sean de la naturaleza que fueren (reversibles o definitivas), deben tratarse dando de baja definitiva el valor del activo en cuestión y sin que en ningún caso pueda revertir el valor depreciado.

De acuerdo con lo anterior, la depreciación sufrida por las participaciones se considerará como pérdida definitiva en la proporción que la subvención representa sobre el valor de las mismas, procediendo, simultáneamente, a imputar la subvención como ingreso del ejercicio.

Parte de la depreciación que se considerará pérdida definitiva:  $875 \times 25.000 / 35.000 = 625$ .

Parte de la depreciación que se considerará pérdida provisional:  $875 \times 10.000 / 35.000 = 250$ .

625,00	<i>Pérdidas en valores negociables (666)</i>	a	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>	625,00
_____		x	_____	
250,00	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>	a	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	250,00
_____		x	_____	
625,00	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	a	<i>Subvenciones de capital traspassadas a resultados del ejercicio (775)</i>	625,00
_____		x	_____	

.../...

.../...

De esta manera el valor de adquisición se ha visto reducido, quedando en  $35.000 - 625 = 34.375$  € y la subvención en 24.375 €, que se imputará cuando se vendan las participaciones o cuando se produzcan nuevas depreciaciones. La provisión contabilizada es únicamente de 250 € pese a que la depreciación era de 875 €, ya que los restantes 625 € se han considerado como pérdida definitiva.

- 14 de febrero de 20X5. Venta de 48 participaciones.

6.945,00	Bancos, c/c a la vista (572)		
	(48 × 145 - 15)		
50,00	Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)		
	(250 / 240 × 48)		
		a Inversiones financieras permanentes en capital (250)	
		(34.375 / 240 × 48)	6.875,00
		a Beneficios en valores negociables (766)	120,00
	_____ x _____		

Por la imputación de la subvención correspondiente a las participaciones vendidas.

4.875,00	Subvenciones oficiales de capital (130)		
	(24.375 / 240 × 48)		
		a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)	4.875,00
	_____ x _____		

## BOICAC núm. 67, septiembre 2006. Consulta 2.

### CONSULTA:

*Sobre el registro contable y la amortización de un inmovilizado material y de los diversos elementos integrantes del mismo.*

**Respuesta:**

El PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su tercera parte, definiciones y relaciones contables, incluye en el subgrupo 22. Inmovilizaciones Materiales, a los elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles. En este subgrupo se recogen las cuentas más habituales de los distintos tipos de activos materiales que están destinados a servir de forma duradera en la empresa, sin perjuicio de que las empresas puedan abrir cualquier otra cuenta que recoja la naturaleza concreta de sus elementos patrimoniales.

En aquellos casos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, se deberá contabilizar por separado cada una de esas partes y amortizar cada una de ellas según lo establecido en la Norma de Valoración 2.<sup>a</sup>, incluida en la quinta parte del PGC. Esto es, atendiendo a su vida útil teniendo en cuenta la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles.

Por el contrario, los conjuntos de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, aun siendo separables por naturaleza, se contabilizarán como instalaciones técnicas si se trata de unidades complejas de uso especializado o, en otras instalaciones, si se trata de un conjunto de elementos distinto al indicado. No obstante se recuerda lo expuesto en la consulta 5 publicada en el Boletín de este Instituto n.º 49, de marzo de 2002, al señalar que el PGC no tendrá carácter vinculante para los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte y los movimientos incluidos en la tercera parte de dicho Plan.

En cualquiera de los supuestos indicados serán de aplicación los criterios sobre reparaciones, renovaciones y ampliaciones reguladas en la Resolución de este Instituto de fecha 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

**EJEMPLO:**

La empresa de perforaciones «NIDOS, S.A.» encarga la construcción de una tuneladora a varias empresas especializadas (según componentes). A partir de marzo de 2006 se van recibiendo los encargos.

Se inician los trabajos de traslado y montaje para la realización de obra contratada –un tramo subterráneo de la línea 28 del metro de la capital–. El primero de junio de este año comienza la perforación.

.../...

.../...

El coste de los componentes asciende a 1.000 u.m. a pagar en 12 meses, y los servicios de traslado, montaje y seguros son otras 50 u.m.

Se estima una vida útil, basada en la actividad de perforar, de 100 km, siendo su valor residual nulo.

Se sabe que cada 5 km de trabajos la tuneladora requiere la sustitución de piezas de taladro, con un coste de 10 u.m.

A 31 de diciembre de 2006 se llevan perforados 20 km.

Se prescinde de aspectos fiscales.

*SE PIDE:*

Comentarios y asientos contables del caso anterior

### **Solución:**

Esta consulta referida al registro contable y a la amortización de un Inmovilizado material que está formado por partes separables, no hace más que incidir en la teoría general del registro y amortización del subgrupo 22 (Inmovilizado material), definido en la tercera parte del PGC y desarrollado en la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre normas de valoración del Inmovilizado material, y objeto de múltiples consultas.

La teoría general determina que si un activo material está formado por partes separables por naturaleza, cada uno de esos componentes deberá ser registrado contablemente y amortizado por separado.

Lo específico de esta consulta es la idea de que pueden darse elementos de Inmovilizado material, que por su naturaleza son separables, pero desarrollos productivos concretos o técnicas de ingeniería en un determinado entorno empresarial han determinado una estructura por la que quedan «ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización».

Dadas estas circunstancias el elemento resultante es «una instalación técnica» si se trata de unidades complejas de uso especializado, o simplemente «Otras instalaciones». Es decir, la unidad económica presenta en el Balance una sola cuenta (que puede llevar denominación y numeración específica) y su correspondiente partida compensatoria por amortizaciones.

Casos en que puede apreciarse esta situación descrita (elementos separables por naturaleza, pero ligados en su funcionamiento) estarían, entre otros:

- Un campo de extracción petrolífera.
- Una refinería de petróleo.

.../...

.../...

- Una central nuclear.
- Una tuneladora.

Tomando como ejemplo esta última, se pueden diferenciar en su composición: los motores, el gran cabezal formado por un conjunto de taladros, las vagonetas o enganches portadoras de materiales para encofrar y para retirar las tierras de las extracciones realizadas, etc. Esta unidad de producción, que en determinados casos termina enterrada o abandonada una vez concluida la perforación (dado el coste del desmantelamiento), ha tenido una vida útil igual para todos sus componentes.

Otro aspecto a tener en cuenta es la aplicación de los criterios sobre «reparaciones, conservación, renovaciones, ampliaciones y mejoras» de los elementos que componen la unidad de referencia.

Las actuaciones que se lleven a cabo sobre este activo se calificarán de «gasto o inversión» en función de los criterios expuestos en la citada Resolución del ICAC. Es decir, si aumenta su eficiencia productiva o genera mayor capacidad pasará a ser mayor valor del inmovilizado, pero si las actuaciones han servido para poner en condiciones de funcionamiento o mantener el activo en buenas condiciones de actividad será un gasto a imputar a la cuenta de resultados.

Durante el mes de marzo, al recibirse los componentes:

1.000,00	<i>Otras instalaciones en montaje</i>		
		a Proveedores de Inmovilizado c/p	1.000,00
_____		x	_____
 50,00	 <i>Otras instalaciones en montaje</i>		
		a Tesorería	50,00
_____		x	_____

El 1 de junio de 2006, terminado el proceso de montaje:

1.050,00	<i>Otras instalaciones</i>		
		a Otras instalaciones en montaje	1.050,00
_____		x	_____

Hasta el 31 de diciembre de 2006 se han realizado cuatro sustituciones de piezas por un importe total de 40 u.m., consideradas gastos del período. Se amortiza en función de los kilómetros realizados.

.../...

.../...		
40,00	Compra de otros aprovisionamientos	
	a Tesorería	40,00
_____	x _____	
210,00	Dotación amortización Inmovilizado material	
	a Amortización acumulada de otras instalaciones	210,00
	[(1.050 × 20) / 100]	
_____	x _____	