



## **BOICAC Nº113/ 2018 Consulta 7**

Sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

### **Respuesta:**

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal cuyo único socio es un Ayuntamiento. Su objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado, para atender la demanda de los sectores de la población con menor poder adquisitivo o mayores necesidades, al amparo de la competencia en la promoción y gestión de viviendas del Ayuntamiento según la correspondiente legislación autonómica y la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad compró dos parcelas de terreno urbano para llevar a cabo sendas promociones inmobiliarias, concretamente, una parcela para llevar a cabo la construcción de viviendas en régimen general destinadas a menores de 35 años y otra parcela para la construcción de viviendas protegidas para jóvenes, estando prevista su comercialización mediante contratos de alquiler con opción a compra.

Para financiar la adquisición de las parcelas, el Ayuntamiento concedió una subvención a la sociedad por su importe total, IVA incluido. Contablemente, se registró la subvención en el patrimonio neto de la sociedad a la espera de su imputación a resultados.

Los aspectos contables sobre los que versa la consulta se refieren al adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida del Ayuntamiento, como aportación a los fondos propios o como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y, en este segundo caso, el criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **a) Sobre la calificación contable de la Ayuda (Subvención del Ayuntamiento)**

Como norma general, en aplicación del apartado 2 de la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, incluida en la Segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios.

No obstante, en el segundo párrafo de la NRV 18ª.2, se aclara que: “(...) *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.*”

De acuerdo con lo anterior, si la subvención se registrase directamente en los fondos propios, la operación se calificaría a efectos económicos como un aumento del patrimonio neto por causa de una aportación de los socios (a contabilizar en la cuenta 118. Aportaciones de socios o propietarios). Sin embargo, si la subvención se recibiese para financiar la realización de actividades de interés público o general, el tratamiento contable de la ayuda sería el establecido con carácter general para estas operaciones; reconocimiento directo en el



patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

La interpretación de este Instituto acerca de la calificación de una actividad como de *“interés público o general”* a los efectos previstos en la NRV 18ª.2, está publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009. Posteriormente, este criterio se incorporó a la Norma sexta. *Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de interés público o general* de las Normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo. Esta norma establece los siguientes casos en los que se deberá aplicar la NRV 18ª.1:

*“a) Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (...).”*

En la medida en que este parece ser el caso que se describe en el escrito de consulta, cabría concluir que la correcta calificación contable de la ayuda sería la de una subvención, en sentido estricto, cuyo adecuado tratamiento contable está regulado en la NRV 18ª.1 del PGC; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda, aspecto que se analiza en el siguiente apartado de este Informe.

#### **b) Criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias**

En aplicación de la NRV 18ª.1, la subvención no reintegrable se contabilizará inicialmente en el patrimonio neto para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

El mencionado apartado 1.3 dispone que, cuando se conceda la subvención para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputará 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. Por otro lado, si la subvención tiene como finalidad la adquisición de existencias, se imputará como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Pues bien, la parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta se califica como existencias, porque está destinada a su enajenación en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. De esta forma, la subvención se imputará como ingresos en los ejercicios en los que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se da de baja, o bien por corrección valorativa por deterioro.

Y la parcela dedicada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra, se tratará como existencias, o como un inmovilizado, en particular, una inversión inmobiliaria, en función del criterio publicado por este Instituto en la consulta 5 del BOICAC nº 78, de junio de 2009.

En aplicación de esta consulta, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios



inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. A estos efectos, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 6 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014.

Si la cesión se califica como un arrendamiento financiero, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias. Por tanto, en tal caso, la subvención seguirá el tratamiento contable que se ha expuesto en relación con la parcela destinada a viviendas para la venta.

En caso contrario, esto es, si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como una inversión inmobiliaria.

En este supuesto, a pesar de que la subvención se concedió inicialmente para la adquisición del terreno, desde un punto de vista económico parece razonable considerar que la subvención se debería vincular al inmueble en su conjunto, e imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en cada periodo o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

Además, en lo que atañe a la amortización de las inversiones inmobiliarias es preciso recordar que de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3. *Amortización* de la Norma Segunda. *Valoración posterior* de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la base de la amortización de un bien se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

Y que el valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en la medida que pudiera estimarse que el valor residual de la inversión inmobiliaria fuese significativo y muy próximo a su precio de adquisición también cabría concluir que la base de amortización es muy pequeña y la cuota de amortización insignificante.