

La contabilización de subvenciones para proyectos de ejecución plurianual. Incidencia de la normativa aprobada en el ejercicio 2010. Análisis particular de las ayudas de la Acción Estratégica en Salud

Luis Carlos Sánchez

Interventor y auditor del Estado.

Subdirector adjunto del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

El presente artículo recoge la incidencia en la contabilización de las subvenciones para los proyectos de ejecución plurianual de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda que han visto la luz en 2010, tanto desde la óptica del concedente como de los beneficiarios. El análisis se realiza tomando como punto de comparación la Norma Internacional de Contabilidad número 20, aprobada por la Unión Europea, dedicada al registro de ayudas y subvenciones gubernamentales.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Para el análisis que se pretende llevar a efecto en el presente artículo se tomarán las ayudas concedidas en base a la Resolución de 12 de marzo de 2008, del Instituto de Salud Carlos III, por la que se publica la convocatoria correspondiente a dicho año de concesión de ayudas de la Acción Estratégica en Salud, en el marco del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011¹, al recaer sobre proyectos de ejecución

¹ En la Orden SCO/523/2008, de 27 de febrero, se establecen las bases reguladoras de la concesión de ayudas de la iniciativa estratégica de investigación en salud en el marco de la Ley 14/2007, de 3 de julio, de investigación biomédica, y del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011.

plurianual. Una vez expuestos los aspectos esenciales de las mismas, se mostrará la repercusión contable que, sobre este tipo de ayudas públicas, ha supuesto la aprobación de las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda 733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias², y 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

Dada la diversidad de ayudas contenidas en la citada norma, a efectos de aplicar el examen que aquí interesa, se tomará la relativa al Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LAS SUBVENCIONES

El procedimiento de concesión de ayudas que dispone la Resolución del Instituto es el de concurrencia competitiva³, entendiéndose como tal aquel mediante el cual la concesión de subvenciones se realiza mediante comparación de las solicitudes presentadas en los términos del artículo 22.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

El artículo 2⁴ de la Ley de Subvenciones señala que se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de las Administraciones Públicas contempladas en su artículo 3, 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 Lógicamente también se hará referencia a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en especial en su norma de registro y valoración decimoctava.

³ Salvo las previsiones particulares que pudieran hacerse en los distintos subprogramas o modalidades de ayuda.

⁴ Artículo básico según la disposición final 1^a de la Ley.

Es obvio que la contabilización de toda operación debe ser fiel reflejo del hecho patrimonial que trata de registrarse. Por ello es objeto de análisis a continuación la naturaleza del acto subvencional, sin que, a mi entender⁵, surjan diferencias entre una aproximación jurídica o económica a la misma⁶.

Fernández Farreres concluía que *una subvención es una atribución patrimonial a fondo perdido, normalmente una suma dineraria, sin obligación de devolver por el beneficiario, que una Administración Pública realiza a favor de otra o, más frecuentemente, a favor de particulares, afectada o vinculada a un fin que se otorga.*

De los términos comprensivos de la anterior definición, indica Arranz Sainz, se deduce que *la subvención es un acto jurídico por medio del cual una persona pública proporciona a otra una ventaja o un beneficio patrimonial. Además, de la subvención no nace, por su carácter gratuito, ninguna obligación del beneficiario a devolver lo recibido. Cuestión aparte es que, debido al incumplimiento de las cargas que el beneficiario ha asumido como consecuencia de la subvención, debiera proceder a la devolución, lo cual no tiene carácter devolutivo ni de contraprestación, sino que es meramente consecuencia de un negocio jurídico modal.*

Queda claro que la subvención persigue una finalidad, que vincula al beneficiario de la misma, quien está obligado a realizar los actos encaminados a su cumplimiento.

La subvención es un negocio a título gratuito, en un sentido opuesto al oneroso, pues no va acompañado de una contraprestación a cambio. *El propio carácter modal del negocio exige que gravite sobre un negocio a título gratuito.* Así, las donaciones modales son revocables (o reductibles) por el incumplimiento del gravamen o carga.

Diversas sentencias, entre ellas las del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1988 y 26 de septiembre de 1989, han calificado a las subvenciones como donaciones modales, es decir, donaciones con una carga para el donatario.

Entre otras definiciones destaca la de Pascual García, para quien *la subvención es toda entrega de dinero realizada por la Administración Pública con una finalidad concreta de interés público y sin contrapartida del beneficiario, si bien comporta para éste la asunción de unas cargas im-*

⁵ A los efectos que aquí se analizan.

⁶ El Plan General de Contabilidad señala que «el fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas».

puestas por la entidad concedente, o la de Ramón Parada, quien las califica como *atribuciones patrimoniales a fondo perdido de una Administración Pública a un particular con afectación inicial de la atribución al desarrollo de una actividad del beneficiario*.

De todo ello se puede concluir que la subvención nace con vocación de no ser reintegrable, pudiendo diferenciarla de las denominadas «deudas transformables en subvención» si se cumplen determinados requisitos, donde el punto de partida es el opuesto, es decir, se trata de cantidades exigibles, salvo que ocurran determinadas circunstancias, como la obtención de pérdidas, un nivel de facturación por debajo de una cuantía prefijada, etc. En la subvención, salvo que se dé una causa de reintegro, hecho que no se incardina en el desarrollo lógico de su vida con la misma normalidad que pudiera hacerlo el cumplimiento de una determinada condición en las deudas transformables en subvenciones, lo natural (y más probable) es ejecutar el proyecto, si partimos de un comportamiento racional del solicitante, por lo que los fondos se deberían caracterizar por su integración desde el primer momento en el patrimonio neto de la entidad receptora.

Como veremos, las normas contables españolas no han optado por esta solución.

3. ENTIDADES PARTICIPANTES EN LAS AYUDAS DEL SUBPROGRAMA DE ACCIONES EN SALUD, DEPORTE Y ACTIVIDAD FÍSICA

a) Beneficiarios.

Podrán ser solicitantes y beneficiarios los centros públicos de I+D+i, los centros privados de I+D+i sin ánimo de lucro y los centros tecnológicos a los que pertenezca el investigador principal del proyecto.

Atendiendo a lo dispuesto en la Resolución, se entiende por centro público de I+D+i a las universidades públicas, a los organismos públicos de investigación reconocidos como tales por la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica; a los centros de I+D+i con personalidad jurídica propia y diferenciada dependientes de la Administración del Estado, y a los centros de I+D+i dependientes de las Administraciones Públicas territoriales, independientemente de su personalidad jurídica propia.

En los centros públicos y privados de I+D+i sin ánimo de lucro han de incluirse las universidades privadas y entidades públicas y

privadas sin fines de lucro, con capacidad y actividad demostrada de I+D+i, incluidos los centros tecnológicos cuya propiedad y gestión sean mayoritariamente de las Administraciones Públicas.

Cabe destacar que por centro tecnológico se entienden aquellos centros de innovación y tecnología reconocidos según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, y cuya propiedad u órgano de gobierno no sea mayoritario de las Administraciones Públicas.

Los beneficiarios no pueden encontrarse incurso en ninguna de las circunstancias que prohíben la obtención de la condición de beneficiario, recogidas en el artículo 13.2⁷ de la Ley General de Subvenciones, y deberán cumplir las obligaciones recogidas en el artículo 14⁸ de la citada Ley, de acuerdo con lo establecido en la Orden de bases.

En relación al régimen contable aplicable a los beneficiarios, señalar que aplicarán el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) aquellas entidades públicas, tales como las entidades públicas empresariales, que sean sujetos en el ámbito de la contabilidad privada, además de las universidades privadas, constituidas bajo la forma, en general, de sociedades mercantiles, así como otras entidades públicas y privadas sin fines de lucro que deban seguir el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades⁹.

La Orden 733/2010 viene a completar lo dispuesto en la norma de registro y valoración decimoctava (dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos) de la segunda parte del PGC. Dentro de su contenido se incluye una disposición adicional única, dedicada a los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

Por su parte, las entidades que operen con sujeción a la contabilidad pública, según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley General

⁷ Entre otros supuestos enumerados en este precepto figuran *haber sido condenadas mediante sentencia firme a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas; haber dado lugar, por causa de la que hubiesen sido declarados culpables, a la resolución firme de cualquier contrato celebrado con la Administración; no hallarse al corriente de pago de obligaciones por reintegro de subvenciones en los términos que reglamentariamente se determinen.*

⁸ Son obligaciones del beneficiario, entre otras, *cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones y justificar ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.*

⁹ Este Real Decreto es aplicable en todo lo que no se oponga al PGC.

Presupuestaria, entre ellas las universidades públicas o los organismos autónomos de investigación, deberán aplicar el nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

b) Entidad concedente.

El Instituto de Salud Carlos III es un organismo público de investigación con carácter de organismo autónomo, de los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, adscrito al Ministerio de Ciencia, cuya misión es desarrollar y ofrecer servicios científico-tecnológicos de la más alta calidad dirigidos al Sistema Nacional de Salud y al conjunto de la sociedad.

El artículo 23 del Real Decreto 375/2001, de 6 de abril, por el que se aprueba el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III¹⁰, recoge su régimen económico, de contabilidad, intervención y control financiero, señalando que éste será el establecido para los organismos autónomos por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y demás disposiciones vigentes en la materia.

Por tanto, como se señaló en el último párrafo de la letra a) anterior, le correspondería contabilizar sus operaciones de acuerdo con lo dispuesto en el PGCP.

4. CARACTERÍSTICAS DE LAS AYUDAS CONVOCADAS

Se repasan a continuación los extremos principales de la convocatoria con relevancia a los efectos de su anotación contable. Éstos son, fundamentalmente, el tiempo de ejecución del proyecto, el plazo de presentación de la justificación y el momento de pago.

El plazo establecido para la presentación de las solicitudes y documentación del Subprograma abarcaba desde el 14 de abril al 13 de mayo de 2008, ambos inclusive. Las solicitudes debían resolverse y notificarse al beneficiario en el plazo máximo de seis meses desde la finalización del plazo antes mencionado.

El órgano instructor elevaría al órgano competente una propuesta de resolución provisional debidamente motivada y una relación priorizada de solicitudes. Examinadas las alegaciones se debía formular propuesta de resolución, que sería elevada al órgano compe-

¹⁰ En la redacción otorgada por el Real Decreto 1672/2009, de 6 de noviembre, por el que se modifica el Estatuto del Instituto de Salud Carlos III, aprobado por Real Decreto 375/2001, de 6 de abril.

tente para que dictase la resolución (finalizadora de la vía administrativa) sobre la concesión de la ayuda solicitada.

Las propuestas de resolución provisional y definitiva no creaban derecho alguno a favor del beneficiario propuesto frente a la Administración.

Por lo que se refiere a la duración de los proyectos a presentar en este Subprograma, deberían tener un periodo de ejecución de tres años.

El pago de las anualidades se libraría por anticipado, sin necesidad de constituir garantía por las entidades beneficiarias. En el caso de la primera anualidad, dicho pago se tramitaría con motivo de la resolución de concesión. En el resto de las anualidades, el pago correspondiente se condicionaba a la recepción y valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

La justificación económica, bajo la forma de cuenta justificativa, ha de detallar el gasto realizado, su importe, justificantes del gasto, pago y fecha de los mismos. Los gastos tendrían que realizarse en el plazo de ejecución aprobado para cada anualidad. Cualquier modificación en las condiciones de concesión debería ser notificada.

La presentación de las memorias de seguimiento anuales y su evaluación favorable determinaría el posterior libramiento de la ayuda para la siguiente anualidad, todo ello sin perjuicio de la posibilidad de suspender la prórroga de la financiación si se observara un uso manifiestamente inadecuado de los fondos recibidos.

Por último, ha de elaborarse una memoria final integrada por una parte científica y otra económica en un plazo no superior a tres meses desde la fecha de finalización del proyecto. Junto a ella se debe remitir, si procede, fotocopia del documento acreditativo del reintegro al Tesoro público de los fondos no utilizados.

5. LA CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL SUBPROGRAMA DE ACCIONES EN SALUD, DEPORTE Y ACTIVIDAD FÍSICA

En el presente apartado se analizará la contabilización de las subvenciones otorgadas para proyectos de ejecución plurianual de acuerdo con las distintas normas antes citadas, además de con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20, que, si bien no es aplicable de forma directa a las cuentas anuales individuales¹¹

¹¹ Las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por la Unión Europea, son de aplicación obligatoria a las cuentas consolidadas de los grupos de entida-

de los sujetos contables españoles antes descritos, supone un relevante punto de comparación, pues los cambios emprendidos por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que dio lugar al dictado de los nuevos planes contables, tenía como principal objetivo, tal como indica su propio nombre, la armonización contable a nivel comunitario.

Una vez realizado este análisis, se particularizará la contabilización para las ayudas del citado Subprograma de Acciones en Salud, Deporte y Actividad Física, convocadas por la Resolución de 12 de marzo de 2008 del Instituto de Salud Carlos III.

I) El marco de la NIC 20: contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales

Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales. Se entiende por *subvenciones del gobierno* aquellas ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.

El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo al objeto de la preparación de los estados financieros, pues si los recursos han sido transferidos debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia.

Especialmente significativo en relación con el tema tratado en este artículo es el párrafo donde se indica que las subvenciones del go-

des que tengan valores admitidos a cotización en mercados oficiales de dicho territorio, y voluntaria al resto de cuentas consolidadas. Además, el PGC manifiesta que «cualquier aspecto que no pueda ser interpretado a la vista de los contenidos normativos de la Ley y del Reglamento, incluidas las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC, deberá ser tratado en las cuentas anuales individuales de las empresas aplicando criterios coherentes con el nuevo contexto normativo en materia contable, pero *sin que ello suponga en ningún caso* una aplicación directa de las normas internacionales adoptadas por la Unión Europea, dado que su extensión a las cuentas anuales individuales no parece haber sido el objetivo del legislador».

bierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, *no deben ser reconocidas como tales hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ellas, y que, por tanto, las recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.*

La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

De todo ello cabe concluir que, en el momento en que exista razonable seguridad de que se cumplirán las condiciones establecidas por la Administración, la subvención se reconoce contablemente como tal, es decir, como un ingreso en el patrimonio neto. Sin duda, para que se tenga una certeza elevada del cumplimiento de las condiciones, se necesita un acto de la Administración donde se establezcan éstas y haga a la entidad acreedora del derecho a obtener la subvención. En el proceso evaluador de la solicitud se habrán examinado los requisitos previos impuestos por la normativa que la entidad debe reunir (en nuestro caso, recuérdese la referencia a los artículos 13.2 y 14 de la Ley General de Subvenciones). El resto de obligaciones, principalmente ejecutar el proyecto, debería entenderse, de manera fiable, como alcanzable.

De esta manera, al disponer del acto administrativo de concesión, cumplir las condiciones previas (es decir, haber obtenido la subvención reuniendo los requisitos establecidos en la normativa) y entenderse *que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella con razonable seguridad*, se contabilizaría un ingreso en el patrimonio neto.

Este razonamiento es ciertamente coherente con lo expuesto en el punto 2 anterior (*concepto y naturaleza de las subvenciones*) al tratar el concepto de la subvención y diferenciarlo de las deudas transformables en subvenciones.

Se recordará, además, que uno de los elementos esenciales con que culmina la reforma de la contabilidad (tanto privada como pública) ha sido la introducción en las cuentas anuales de un nuevo estado financiero, denominado estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto incluye, en ambos planes, el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR), documento que muestra los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio y su posterior transferencia a la cuenta de resultados.

Pues bien, con el planteamiento expuesto en base a la NIC 20, el EIGR ofrece información relevante al registrarse la subvención en el ejercicio de su concesión como un ingreso a través de las cuentas del grupo 9, y, posteriormente, a medida que se vayan realizando los gastos, en los tres años de vida del proyecto, se irá anotando la transferencia de ingresos desde el patrimonio a la cuenta de pérdidas y ganancias mediante el uso de cuentas del grupo 8. En las cuentas del subgrupo 13 quedará el saldo de la subvención neto de impuestos pendiente de imputar a resultados.

II) La contabilización de subvenciones en el marco del PGC, de sus normas de adaptación sectorial y de la Orden 733/2010

Según la norma de registro y valoración decimooctava del PGC, las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. El carácter no reintegrable de la subvención, por su propia naturaleza, ya ha sido expuesto en el punto 2 anterior, aunque, según el Plan, a estos efectos, se le atribuirá esta condición exclusivamente cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables 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.

Del condicionado prefijado por el PGC para registrar una subvención como *no reintegrable*, la condición clave a analizar es el inciso «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión». Para su interpretación debe acudir a lo dispuesto en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Según su disposición adicional única, a los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para la concesión de *subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual*, se indica que *si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han*

realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente. En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

De lo establecido por la Orden se desprende que toda subvención, a efectos contables, es asimilable en el momento de su concesión material a una deuda transformable en subvención, es decir, se impone como requisito necesario para su inclusión en el neto patrimonial que se cumpla una condición, que no es otra que la realización, en todo o en parte, de la conducta objeto de ayuda. Razonablemente, esta conducta debería siempre producirse si, como se dijo anteriormente, el solicitante actúa bajo criterios racionales. Por el contrario, en las deudas transformables en subvención, el hecho conversor del pasivo exigible en neto depende de un suceso de carácter generalmente futuro, incierto y ajeno a la voluntad del sujeto.

Las consecuencias de registrar la subvención de esta manera, a diferencia de la NIC 20, son, a mi modo de ver, principalmente dos. La primera, que las empresas y entidades que apliquen el PGC mostrarán unos mayores pasivos de los que realmente les correspondería, con ratios de endeudamiento más elevados.

La segunda se refiere a la coincidencia del criterio para registrar una subvención como patrimonio neto, con el criterio para traspasar dicha ayuda al resultado del ejercicio. Así, en la norma de registro y valoración decimotava se indica que la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. Si ésta es la financiación de gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Como se puede apreciar, este criterio es coincidente con el recogido en la Orden para considerar *no reintegrable* la subvención y, por tanto, «moverla» desde el pasivo al patrimonio neto. El problema creado con ello es la desvirtuación del EIGR, pues coincidirá el momento de reconocimiento en el patrimonio de la subvención (ingreso imputado al patrimonio neto, grupo 9 en el PGC) con el de traspaso desde éste a la cuenta de resultados (ingreso del grupo 7) y «gasto» en el patrimonio neto (gasto imputado al patrimonio neto, grupo 8 en el PGC) como transferencia de ingresos.

Mención aparte debe hacerse a aquellas entidades que utilicen la adaptación la adaptación del Plan General de Contabilidad a las enti-

dades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, por ser fundaciones, dada la diferente mecánica contable derivada de las normas aplicables.

El artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones¹², dedicado a la contabilidad, auditoría y plan de actuación de dichas entidades, señala que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, formando una unidad, debiendo ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. Por tanto, su legislación específica no señala la necesidad de elaborar el estado de cambios en el patrimonio neto. De esta manera, el uso de cuentas de los grupos 8 y 9 (gastos e ingresos imputados al patrimonio neto) carece de sentido.

No quiere decir ello que en este caso sea irrelevante el problema señalado, pues igualmente se estará hablando de la anotación inicial en el neto de la entidad, con reflejo en su balance (subgrupo 13), o bien el reconocimiento de un pasivo (deudas transformables en subvenciones).

III) La contabilización de subvenciones en el marco del PGCP. Beneficiarios y entidades concedentes

La norma de registro y valoración decimotercera del PGCP, dedicada a las *transferencias y subvenciones*, señala que a los únicos efectos de este Plan las transferencias, en primer lugar, tienen por objeto una entrega dineraria entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas *sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios*, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas. Por lo que se refiere a las subvenciones, tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas *sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro*.

Las transferencias y subvenciones suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa

¹² Para entidades sin fines de lucro distintas de las fundaciones y que también apliquen la adaptación habrá de estar a lo que disponga su legislación específica.

disminución del patrimonio neto del concedente. Esta afirmación parecería ir en consonancia con lo dicho en el punto 2 de este artículo y, por tanto, eliminar las dudas sobre la consideración inicial del importe concedido como pasivo, tal como hacen el PGC y la Orden 733/2010.

En el mismo sentido, del párrafo siguiente de la misma norma: «*En el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención, ésta tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente*», cabría deducir que el PGCP opta por dar al registro de las subvenciones un tratamiento más cercano al de la NIC 20, es decir, salvo las dudas razonables del cumplimiento, los fondos recibidos se tratan como aportación no reintegrable, alejándose del planteamiento de la Orden 733, de deuda transformable.

Para el concedente se indica que las transferencias y subvenciones concedidas *se contabilizan como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción*, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte del Plan, relativa al marco conceptual de la contabilidad pública. En este párrafo la norma vuelve a girar en la dirección de la Orden 733/2010, exigiendo que se cumplieran *todas* las condiciones establecidas. Si embargo, a continuación se añade que «*cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto*», por lo que, dado el tratamiento de pasivo que en todo caso otorgan las nuevas normas contables a las provisiones, este párrafo vuelve a situarnos en la órbita conceptual de la NIC 20.

Continúa el PGCP señalando que las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente *y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute* y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

El PGCP, al hablar de la contabilidad del beneficiario, señala que cuando *el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios*, se presumirá el mismo siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los

ejercicios a los que afecte. Parece que la referencia se hace a cumplimientos parciales, si ello estuviera previsto en las bases reguladoras, por lo que, en ese caso, se seguiría el mismo criterio que en la Orden 733/2010 para las entidades que aplican el PGC.

A continuación, la norma se refiere al caso de subvenciones para la ejecución de obras (podíamos entender también ejecución de proyectos), señalando que *cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en condiciones de funcionamiento (entrega del proyecto en nuestro caso), y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considerará no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión. En este inciso, la concordancia con lo dispuesto en la Orden 733/2010 es ya evidente.*

De lo expuesto hasta ahora en el PGCP se aprecia una cierta asimetría contable para concedente y beneficiario, pues este último no cuenta con la posibilidad otorgada por un párrafo del estilo del previsto para el primero¹³ (donde se produce una mayor aproximación conceptual a la NIC 20), mediante el cual, previa estimación razonable, pudiera transformar ese pasivo en un importe ya no exigible (un ingreso por tanto).

Por otro lado, las transferencias y subvenciones recibidas deben imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que detalla el PGCP. Se indica que, en todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, *como ingresos directamente imputados al patrimonio neto*, afirmación que no parece concordar con lo dicho antes, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión. Si ésta es para financiar gastos, se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Como se aprecia, este criterio de imputación a resultados es similar al de la transformación gradual de la deuda en subvención, por lo que se vuelven a generar los dos problemas señalados cuando se trató la contabilización según el PGC y la Orden 733/2010.

¹³ «Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.»

IV) La contabilización de las subvenciones concedidas por la Resolución de 12 de marzo de 2008. Comparación de las normas anteriores¹⁴

a) Presentación de la solicitud por los potenciales beneficiarios.

El primer hecho destacable será la presentación de la solicitud en el periodo establecido (14 de abril al 13 de mayo). Este hecho no supone registro contable alguno, independientemente de la norma seguida.

b) Instrucción y propuesta de resolución.

Tras la solicitud, como se indicó anteriormente, el siguiente hecho relevante en el procedimiento administrativo de concesión de la ayuda se producirá cuando el órgano instructor eleve la propuesta al órgano competente para resolver para que dicte la resolución estimatoria de concesión de la ayuda solicitada.

En la normativa reguladora se señala que *las propuestas de resolución provisional y definitiva no crean derecho alguno a favor del beneficiario propuesto frente a la Administración*, por lo que, a efectos contables, tampoco deberá realizarse anotación alguna.

c) Resolución de concesión por el Instituto de Salud Carlos III.

Una vez valorada la solicitud por el órgano competente en la forma prevista en la normativa, se emitirá la resolución de concesión. Éste es el primer hecho que motiva la realización de anotación contable y, precisamente, constituye una diferencia significativa según se atienda a una u otras normas objeto de este análisis.

Conforme a la NIC 20, si la entidad puede afirmar, *con una prudente seguridad, que se cumplirán las condiciones asociadas a su disfrute y se recibirán las subvenciones* (en relación a este último extremo, señalar que ya dispone del acto de concesión), se registraría un ingreso en el patrimonio neto.

Si se toma como punto de referencia el PGC y la Orden 733/2010, en este momento debería registrarse una deuda transformable en subvención al no haberse ejecutado aún los gastos asociados al proyecto, actuación similar a la que se realizaría si la entidad beneficiaria siguiera la adaptación del PGC a entidades sin fines lucrativos.

En el caso de que el beneficiario registrara los hechos económicos conforme al PGCP, la contabilización tampoco diferiría de lo señalado en el párrafo anterior.

¹⁴ Se hará abstracción del flujo monetario derivado de la subvención, cuya contabilización no presenta diferencias bajo las diversas normas contables.

d) Cierre del primer ejercicio económico tras la concesión.

Como se indicaba en la normativa reguladora del Subprograma, los proyectos que pretendieran acogerse a él debían tener un periodo de ejecución plurianual, exactamente de tres años.

A 31 de diciembre, la ejecución de los proyectos estará en marcha, habiéndose incurrido en gastos, salvo casos excepcionales.

Las entidades beneficiarias, conforme al criterio de la NIC 20, sólo deberían trasladar ingresos desde el patrimonio a la cuenta de resultados, utilizando para ello algún criterio que permitiera la correlación entre gastos e ingresos por subvenciones.

Sin embargo, de la aplicación de la normativa española se deduce que los beneficiarios deberían, en primer lugar, *transformar* parte de esa deuda en subvención al haberse ejecutado el proyecto de forma parcial al cierre del ejercicio. La forma de hacerlo sería reconocer un incremento del patrimonio neto, ya fuera bien por la vía de los ingresos del grupo 9, bien directamente en el subgrupo 13, para las entidades que apliquen la adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos.

Pero es precisamente este hecho de haber ejecutado gastos del proyecto lo que origina el paso de los ingresos por subvenciones al resultado del ejercicio. Ello supone la irrelevancia del reconocimiento, en el EIGR, entre los ingresos imputados al patrimonio neto, de esta parte de la subvención, pues simultáneamente deberá efectuarse una transferencia de ingresos a través de las cuentas del grupo 8.

Para las entidades que utilicen la citada adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos se produciría un abono en las cuentas del subgrupo 13, acompañado de un cargo por su traspaso a resultados, es decir, su paso por este subgrupo carece de relevancia.

Por lo que se refiere al Instituto de Salud Carlos III, como órgano concedente de la subvención, deberá aplicar el ya citado párrafo del PGCP, que indica que *cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes con la finalidad de reflejar el gasto*. En este caso, si no existen dudas razonables, lo cual se supone lo más común, registrará dicha provisión por el importe total a conceder.

e) Incumplimiento por parte del beneficiario: exigencia del reintegro total o parcial. Aspectos en la contabilidad de la entidad concedente.

Si tras la entrega de la primera o sucesivas memorias anuales de seguimiento se observara, tal como dice la Resolución de 12 de marzo de 2008, *un uso manifiestamente inadecuado de los fondos recibidos* podría cuestionarse la provisión reconocida por el Instituto de Salud Carlos III, concedente de las subvenciones. Por ello acudimos a la norma de registro y valoración número 21 del PGCP, dedicada a los cambios en criterios y estimaciones contables y errores.

Según esta norma, los *errores* son el *resultado de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable*, que estaba disponible cuando las cuentas anuales para tales períodos fueron formuladas y que la entidad debería haber empleado en la elaboración de dichos estados. En estos casos, el error no debe afectar al resultado del ejercicio en el que son descubiertos.

Por el contrario, los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la *obtención de información adicional*, de una mayor experiencia o del *conocimiento de nuevos hechos*, no deben considerarse como cambios de criterio contable o error. En estas situaciones se realizará una actuación prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al *resultado del ejercicio en que tiene lugar el cambio* o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Según el contenido de la citada norma 21, la valoración negativa de la memoria anual de seguimiento a que se refiere la Resolución del Instituto Carlos III supondría un cambio en las estimaciones iniciales (esto es, que la ejecución del proyecto se llevara a cabo correctamente), por lo que debería darse de baja la provisión mediante el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de resultados mediante las cuentas del subgrupo 77, dedicadas a recoger ingresos excepcionales.

f) Incumplimiento por parte del beneficiario: exigencia del reintegro total o parcial. Contabilidad de los beneficiarios.

Partiendo de los hechos referidos en la letra e) anterior, se analizará ahora el reflejo contable para el receptor de la ayuda.

Como dispone la norma reguladora de la subvención, una vez catalogado el proyecto como subvencionable, el pago de las anualidades se librerá por anticipado. Para la segunda y posteriores anualidades, el pago correspondiente depende de la recepción y valoración del informe de seguimiento científico-técnico y económico.

Analicemos en primer lugar la solicitud de reintegro durante el tiempo de vida del proyecto, que puede derivarse, entre otros motivos, del análisis de las citadas memorias.

De acuerdo a lo que se expuso en la letra *c*) anterior, la aplicación de la NIC 20 supondría que, en este momento, la entidad beneficiaria tendría reconocida en el patrimonio neto la subvención. La citada Norma Internacional señala que *una subvención que se convierta en reembolsable se contabilizará como un cambio en una estimación contable*. Por lo tanto, si se produjera una circunstancia constitutiva de causa de reintegro parcial, se deberá realizar una transferencia de ingresos desde el patrimonio para reconocer el importe exigido como una deuda por la cantidad a devolver al Instituto (es decir, se genera un pasivo).

Si el reintegro exigido fuera total, la NIC señala que *en la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, la contrapartida del reembolso se reconocerá en el resultado del ejercicio*.

A diferencia del supuesto anterior, aplicando las entidades beneficiarias el PGC o el PGCP, la subvención se encontraría parcialmente contabilizada como ingresos, por lo que si el reintegro solicitado fuese menor al importe aún recogido en la deuda transformable en subvención, simplemente deberán reclasificar la misma para reflejar que ahora la naturaleza de la deuda es la de una cantidad a reintegrar.

Si la exigencia del reintegro se produjera una vez presentada la memoria final e imputada a resultados toda la subvención (al haberse ejecutado todos los gastos), la aplicación de las distintas normas contables conduce a una solución única. En este caso debería actuarse ante este hecho como un cambio en las estimaciones contables, es decir, realizándose una actuación prospectiva. Por ello se reconocería un pasivo por la cantidad a devolver (o una provisión, si hay dudas sobre el importe final a reintegrar o el momento en que debe hacerse), utilizando como cuenta de cargo «reintegros de subvenciones» o alguna similar del grupo 6 de gastos. La citada cuenta sólo aparece expresamente en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aunque nada impide, dado el carácter no obligatorio del cuadro de cuentas, la inclusión de la misma para otras entidades, entre ellas las sociedades mercantiles, que operen habitualmente con subvenciones.

6. CONCLUSIONES

La contabilización de las ayudas para proyectos de investigación del Subprograma de Salud, Deporte y Actividad Física incluidas en el Plan Nacional de I+D+i 2008-2011 es sustancialmente distinta se-

gún se aplique el criterio de la Norma Internacional de Contabilidad número 20¹⁵ o la normativa española en materia contable (PGC, Orden 733/2010 y PGCP).

Las principales diferencias surgen de la consideración inicial de la subvención como atribución a fondo perdido, sin obligación de devolver, y afecta al cumplimiento de un fin por parte de la NIC 20, y, por tanto, integrante de manera inmediata de los fondos propios. Frente a esta consideración, la normativa española se decanta por la de *deuda transformable en subvención*, es decir, pasivos que van convirtiéndose en no reintegrables a medida que se produce la ejecución del proyecto que financian.

Ello origina dos hechos de gran relevancia. El primero, el empeoramiento de los ratios de endeudamiento de las entidades beneficiarias, pues las subvenciones aparecen en sus balances como pasivos en la medida en que los gastos del proyecto no se hayan ejecutado.

El segundo, la pérdida de relevancia del EIGR, integrante del estado de cambios en el patrimonio neto. dicho estado incluye información sobre: I) El saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias; II) Los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (grupos 8 y 9); III) Los gastos e ingresos transferidos desde el patrimonio neto a la cuenta de resultados (igualmente grupos 8 y 9). La mencionada pérdida de relevancia se debe a que el PGC, la Orden 733/2010 y el PGCP hacen coincidir el criterio para imputar la subvención al patrimonio neto con el criterio de transferencia de éstos a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que las anotaciones en sus apartados II) y III) serían de idéntico importe, con signo contrario.

De la naturaleza de la subvención como *acto jurídico por medio del cual una persona pública proporciona a otra una ventaja o un beneficio patrimonial*, del que *no nace, por su carácter gratuito, ninguna obligación del beneficiario a devolver lo recibido*, independientemente de que el incumplimiento de las cargas que el beneficiario ha asumido como consecuencia de su recepción suponga la obligación de reintegrar, *lo cual no tiene carácter devolutivo ni de contraprestación, sino que es meramente consecuencia de un negocio jurídico modal*, parece más razonable, tanto desde el punto de vista jurídico como económico, la contabilización de las mismas según el «modelo» NIC 20, evitando las distorsiones creadas por el exceso de prudencia que conlleva el régimen contable nacional.

¹⁵ Como ya se dijo, esta Norma no es aplicable directamente en la contabilidad individual de las empresas o entidades españolas.

BIBLIOGRAFÍA

ARRANZ SAINZ, Alfredo: «La gestión de subvenciones. Perspectiva jurídica de su concesión y disfrute». Tribuna Libros, 1996.

PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Boletín Oficial del Estado, 2008.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Luis Carlos: «Reflexiones sobre la puesta en práctica del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre», *Revista Aranzadi Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, número 28, 2010.

Legislación aplicable:

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Normas Internacionales de Contabilidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 13 de octubre de 2003. Versión actualizada en www.icac.meh.es.