



**INSTITUTO DE  
CENSORES JURADOS DE  
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE  
ACTUACIÓN**

**14**

**GUÍA DE ACTUACIÓN SOBRE  
LAS IMPLICACIONES  
CONTABLES Y DE  
PRESENTACIÓN DE LAS  
AYUDAS CONCEDIDAS EN  
EJERCICIOS ANTERIORES  
POR LAS DIPUTACIONES  
FORALES DE ÁLAVA,  
GUIPÚZCOA Y VIZCAYA**

**Febrero 2008**

# Guía de actuación sobre las implicaciones contables y de presentación de las ayudas concedidas en ejercicios anteriores por las diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya

La presente guía de actuación tiene por objeto analizar las distintas implicaciones contables y de presentación derivadas de las resoluciones de recuperación de las ayudas concedidas en ejercicios anteriores por las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya que se han visto justificadas como consecuencia del carácter ejecutivo de las decisiones comunitarias que calificaron los incentivos concedidos por las administraciones vascas como incompatibles con el mercado común.

El alcance de esta guía se circunscribe, por lo tanto, a las empresas afectadas que tengan su domicilio social en los mencionados Territorios Históricos. Asimismo, el análisis de las implicaciones contables debe ser entendido en el contexto de la normativa vigente con anterioridad a la entrada en vigor de las modificaciones introducidas al amparo de 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. Los comentarios y análisis técnico que se desarrollan en el documento deben ser entendidos como una guía de actuación en el marco de la normativa vigente.

## Introducción y antecedentes

### *Ayudas consideradas incompatibles*

Las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (las Diputaciones Forales o las administraciones vascas) concedieron en ejercicios anteriores determinados incentivos fiscales a la inversión que de forma resumida se pueden considerar agrupados en las siguientes actuaciones:

- La concesión de incentivos que determinaban la exención del Impuesto sobre Sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales a las sociedades que cumplieran determinados requisitos (“Vacaciones fiscales”);
- La concesión de beneficios fiscales consistentes en una reducción de un 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, aplicables a los cuatro períodos impositivos consecutivos a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, se obtuvieran bases imponibles positivas (“minivacaciones fiscales”);
- La concesión de créditos fiscales por un importe equivalente al 45% de las inversiones efectuadas en activos fijos materiales nuevos que excedieran determinados volúmenes de inversión.

### *Decisiones de la Comisión Europea, recursos y resoluciones*

Con fechas 17 de agosto de 1999, 29 de septiembre de 1999 y 28 de noviembre de 2000, la Comisión Europea comunicó sus decisiones de abrir procedimientos de investigación relativos a los incentivos en cuestión a los que de forma breve se hace referencia en el apartado anterior. Las administraciones vascas recurrieron contra las Decisiones dictadas al efecto. No obstante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas desestimó los recursos en Sentencias de 23 de octubre de 2002.

La Comisión dictó finalmente nueve Decisiones (tres por cada Territorio, prácticamente idénticas entre sí), seis de ellas el 11 de julio de 2001, relativas al crédito del 45% y a las

## **Guía de actuación sobre las implicaciones contables y de presentación de las ayudas concedidas en ejercicios anteriores por las diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya**

“minivacaciones fiscales” y otras tres el 20 de diciembre de 2001, relativas a las “vacaciones” fiscales.

En todos los casos se declaraban dichos incentivos como ayudas de estado ilegales, incompatibles con el mercado común, por infringir lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, por lo que se instó al Reino de España a la adopción de las siguientes actuaciones correctoras:

- a) La supresión de los referidos regímenes de ayuda;
- b) La adopción de todas las medidas necesarias para obtener de los beneficiarios la recuperación de las ayudas, y
- c) La supresión de los pagos de las ayudas que estuviesen pendientes de aplicación;

De acuerdo con las Decisiones de la Comisión, la recuperación de las ayudas debería efectuarse sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitieran la ejecución inmediata y efectiva del acuerdo adoptado y contemplándose el devengo de intereses de demora desde la fecha en que estuvieron las ayudas a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva.

Las Decisiones anteriores fueron recurridas ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas por las administraciones vascas y otras entidades afectadas mediante la presentación de los correspondientes recursos en los que se solicitaba su anulación y cuya vista tuvo lugar en varias sesiones celebradas durante la tercera semana de enero de 2008. Es importante mencionar que estas vistas han tenido por objeto discutir el asunto de fondo, es decir si los incentivos concedidos constituyen o no ayudas de estado, y no determinar la cuantía de la eventual devolución de los mismos.

Por su parte, la Comisión presentó demandas ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, solicitando que se declarase el incumplimiento por parte del Reino de España de las Decisiones de la Comisión y de su obligación de obtener la devolución de las ayudas.

El 14 de diciembre de 2006, el mencionado Tribunal dictó Sentencia declarando el incumplimiento de las obligaciones de recuperación de ayudas en relación con las “minivacaciones” fiscales y con el crédito del 45%, mientras que en el caso de las vacaciones fiscales la sentencia de incumplimiento se dictó el 20 de septiembre de 2007.

Habiendo advertido la Comisión la posibilidad de solicitar la imposición de sanciones en caso de dilación, las Diputaciones Forales reclamaron a las sociedades beneficiarias, a lo largo del año 2007, la devolución de las ayudas declaradas incompatibles mediante la notificación de Resoluciones que se dictaron de acuerdo con las Normas Forales de Régimen Económico y Presupuestario de cada Territorio y no mediante los procedimientos de liquidación de tributos.

Las referidas liquidaciones se han realizado exigiendo la devolución de las cantidades que excedieran de aquéllas que resultaran conformes con las directrices comunitarias vigentes en el momento de la concesión del crédito fiscal, según se menciona en las propias Resoluciones notificadas a las empresas.

### **Análisis del tratamiento contable de las provisiones para riesgos y gastos**

#### ***Análisis de la normativa vigente***

Desde una perspectiva contable, los criterios de reconocimiento y valoración de las provisiones para riesgos y gastos habían sido objeto de un escaso desarrollo en nuestro

**Guía de actuación sobre las implicaciones contables y de presentación de las ayudas concedidas en ejercicios anteriores por las diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya**

marco normativo siendo necesario acudir a los principios contables contemplados en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y en particular al principio de prudencia valorativa.

Asimismo, en el caso de las provisiones relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades cabría acudir a la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad en la que se reiteraba la aplicación del criterio de prudencia valorativa tal y como se puede comprobar de la redacción literal de su apartado noveno que se reproduce a continuación:

*“De acuerdo con el principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria.”*

No obstante lo anterior, la publicación de la Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales supuso un importante avance interpretativo ya que si bien el contexto de la Resolución del ICAC debe entenderse referido a las provisiones relacionadas con los aspectos medioambientales, entendemos que su contenido resultaría plenamente aplicable, con un criterio analógico, al tratamiento de las provisiones para riesgos y gastos en general.

Varios son los aspectos que conviene destacar de la mencionada Resolución del ICAC. No obstante entendemos que resultarían particularmente relevantes los siguientes:

- a) Motivarán el registro de una provisión, los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán;
- b) En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance;
- c) La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible;
- d) Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación.
- e) La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes:
  - Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos;
  - Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la Entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación;

### ***Aplicación de la doctrina contable a las ayudas declaradas incompatibles***

De acuerdo con la información disponible, el tratamiento contable adoptado por las empresas beneficiarias de las ayudas a partir de la notificación de las decisiones adoptadas por la Comisión ha sido diverso, justificándose esta diversidad, en la evolución temporal de los distintos acontecimientos procedimentales, en la información disponible en la fecha de formulación de las cuentas y, en definitiva, en la evaluación de la probabilidad de salida de recursos que se pudiera derivar de las decisiones comunitarias atendiendo a las circunstancias particulares de cada una de las empresas afectadas.

No obstante lo anterior, las empresas y los auditores deberán evaluar, de acuerdo a los criterios señalados en el apartado anterior, el impacto en las cuentas anuales derivado de la nueva evidencia disponible. En este sentido y como se explica en la introducción al presente documento, durante el ejercicio 2007 las distintas empresas beneficiarias de las ayudas declaradas incompatibles han recibido las resoluciones de las Diputaciones Forales, en las que a pesar de mostrar su disconformidad con la decisión comunitaria y de no haberse producido a esta fecha el fallo de los distintos recursos presentados por las partes afectadas, se exigía la devolución de los incentivos concedidos.

Nos encontramos, por lo tanto ante una cuantificación del riesgo de salida de recursos que ha sido realizada por las Diputaciones Forales en ejercicio de sus facultades, si bien es cierto que los importes de las devoluciones practicadas pudieran ser objeto de revisión por parte de las autoridades comunitarias quienes, en el caso en el que la resolución definitiva de los mismos fuese desfavorable, dispondrían de un plazo de revisión de diez años.

En consecuencia, debe entenderse que a la fecha de cierre del ejercicio las liquidaciones practicadas por las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus facultades representan la mejor estimación del riesgo relacionado con la decisión comunitaria, si bien el tratamiento contable adoptado deberá ser objeto de evaluación anual hasta la fecha en la que se produzca la resolución definitiva de los distintos contenciosos. Asimismo, no parece razonable, en las circunstancias actuales, el reconocimiento de cualquier activo contingente que se pudiera derivar de una eventual resolución favorable a los intereses de los afectados.

Por lo tanto, el mantenimiento de provisiones adicionales a los importes resultantes de las liquidaciones practicadas por las Diputaciones forales solo sería aceptable en aquellos supuestos excepcionales en los que los Administradores, con la participación, en su caso, de sus asesores, pudiesen justificar la existencia de un riesgo probable y cuantificable objetivamente de salida de recursos, siendo por lo tanto necesario que se argumentase de forma adecuada las razones que justifican las discrepancias con los criterios de cálculo aplicados por la administración foral.

### **Consideraciones sobre la presentación en las cuentas anuales**

Una vez efectuado el análisis de los criterios que, con carácter general, deben presidir el reconocimiento de las provisiones para riesgos y gastos, se realizan a continuación una serie de consideraciones sobre la presentación contable de los desembolsos realizados por las empresas como consecuencia de las resoluciones de recuperación de ayudas.

De acuerdo con la normativa contable vigente, los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias se encuentra clasificados atendiendo a su naturaleza. En este sentido, es importante mencionar que conforme a lo dispuesto en las Resoluciones de devolución de las ayudas calificadas como supuestamente incompatibles con el mercado común, las

## **Guía de actuación sobre las implicaciones contables y de presentación de las ayudas concedidas en ejercicios anteriores por las diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya**

Diputaciones Forales mencionan de forma expresa que las obligaciones de recuperación no se derivan de la aplicación de la normativa tributaria, sino del cumplimiento de la Decisión de la Comisión y, en consecuencia, las normas de procedimiento de derecho interno aplicables a la ejecución de la Resolución son las contenidas en las Normas de Régimen Económico y Presupuestario de los respectivos Territorios Históricos, resultando admisible la deducibilidad fiscal de los importes efectivamente devueltos. Esta calificación de las propias autoridades forales nos aleja del concepto de cuota del Impuesto sobre Sociedades pendiente de ingreso, máxime teniendo en cuenta el carácter de fiscalmente deducible de los importes satisfechos por las empresas afectadas. Por lo tanto, debe entenderse que en lo que respecta al registro de la devolución de las ayudas pudiera no resultar pertinente la utilización de la cuenta 633 “ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad y más bien cabría interpretar que su reintegro se constituye en un gasto de naturaleza extraordinaria, que debería mostrarse en la partida “Gastos extraordinarios”, formando parte del epígrafe IV. «Resultados extraordinarios». De igual forma, las sociedades que hubieran registrado en ejercicios anteriores provisiones por importe superior al objeto de liquidación deberán revertir los excesos contra cuentas de ingresos extraordinarios, sin que sea objeto de la presente Guía de Actuación el análisis de las implicaciones fiscales de este supuesto.

### **Ámbito de aplicación**

El análisis de las implicaciones contables derivadas de las resoluciones de recuperación de ayudas realizado en esta Guía de Actuación debe entenderse en el contexto de la normativa vigente con anterioridad a la entrada en vigor de las modificaciones introducidas al amparo de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Con respecto al tratamiento de esta situación en la normativa NIIF para las cuentas anuales consolidadas, se seguiría un criterio idéntico al del Plan General de Contabilidad de 1990, salvo que la reversión o dotación de la provisión que hubiera que llevar a cabo en su caso se registraría como otros ingresos y gastos, en lugar de cómo resultados extraordinarios.