

Tratamiento contable de la imputación al excedente del ejercicio de un legado recibido por una entidad sin fines lucrativos. Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (NRV 9.^a y NRV 20.^a)

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 119, de septiembre de 2019

Inmaculada de Benito Cámara

Profesora del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la imputación a resultados de una herencia a favor de una entidad sin fines lucrativos.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la imputación a resultados de una herencia recibida por una entidad sin fines lucrativos de una persona física consistente en la participación de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil tras la posterior liquidación de la misma.

Respuesta:

La entidad sin fines lucrativos, entidad donataria, registró la herencia recibida, consistente en la participación en la totalidad de la sociedad mercantil, conforme a la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Subvenciones, donaciones y legados», de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. En concreto reconoció la participación financiera en la cuenta 2503, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», con abono a una cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones, donaciones y legados y otros ajustes de valor», por el importe de su valor razonable.

La sociedad mercantil, en el momento de la aceptación de la herencia, únicamente disponía de un inmueble de valor contable igual a su valor razonable y una determinada cantidad

de efectivo. Meses después, la entidad sin fines lucrativos liquida la sociedad adjudicándose como socio único los citados bienes.

El consultante pregunta sobre el tratamiento contable del importe registrado en el subgrupo 13, en concreto, si debe imputar a resultados solo la parte correspondiente al efectivo recibido o, en su caso, imputar como ingreso en una cuenta del subgrupo 74, «Subvenciones, donaciones y legados», el importe total correspondiente al inmueble y al efectivo recibido.

A efectos contables, ante una operación de disolución sin liquidación de una sociedad y la posterior adjudicación del activo a la sociedad, socio único, como parece ser el caso planteado, el socio contabilizará el inmueble y la tesorería con abono a la participación en la sociedad que se disuelve, sin reconocer resultado alguno porque, según afirma el consultante, el valor razonable de los bienes recibidos coincide con el valor en libros de la inversión financiera.

En relación con la imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables, tanto la NRV 9.^a incluida en la segunda parte de las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, como la NRV 20.^a incluida en la segunda parte del Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, aprobado por la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, establecen que la mencionada reclasificación se efectuará atendiendo a su finalidad. En concreto, se establece:

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b.1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán 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. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

Por lo tanto, en principio, la baja de la inversión financiera traerá consigo la reclasificación de la totalidad del legado al excedente de la actividad, salvo que la realidad económica y jurídica de fondo que se describe en la consulta fuese el legado de un inmueble y de una cantidad de efectivo a una entidad sin fines lucrativos, en cuyo caso, tanto el adecuado registro contable como el resto de implicaciones jurídicas de la operación se deberían ajustar a ese fondo económico y jurídico subyacente.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, se deberá suministrar cualquier información significativa que sea necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

Ejemplo

A la entidad sin fines lucrativos Salvar el planeta, don Amancio Generoso le ha dejado en herencia acciones de la sociedad CCC las cuales representan el 100 % del capital de la empresa.

En el momento de la aceptación de la herencia, el patrimonio de la sociedad CCC estaba formado únicamente por:

Un inmueble, cuyo valor razonable (valor que se mantiene posteriormente) es:

• Terrenos	30.000 euros
• Construcciones	70.000 euros
Tesorería	50.000 euros

A continuación la sociedad Salvar el planeta procede a la disolución de la empresa CCC.

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores en la empresa Salvar el planeta en dos hipótesis:

- a) El inmueble no tiene ningún interés artístico o histórico.
- b) El inmueble tiene interés histórico.

Solución

Apartado a)

El Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, establece en su NRV 9.^a:

9.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Reconocimiento. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, 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 3 de esta norma.

En consecuencia, la entidad donataria Salvar el planeta ha de registrar la herencia recibida, consistente en la participación en la totalidad de la sociedad mercantil CCC, conforme a la NRV 9.^a, «Subvenciones, donaciones y legados», anterior. En concreto reconocerá la participación financiera en la cuenta 2503, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», con abono a una cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones, donaciones y legados y otros ajustes de valor», por el importe de su valor razonable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2503	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo	150.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		150.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	150.000	
1321	Otras donaciones y legados		150.000

Al liquidarse posteriormente la empresa CCC, la entidad sin fines lucrativos Salvar el planeta se adjudica como socio único el inmueble y la tesorería, por lo que procederá a contabilizar los citados activos con abono a la participación en la sociedad que se disuelve.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	70.000	
211	Construcciones	30.000	
57-	Tesorería	50.000	
2503	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo		150.000

En relación con la imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables, tanto la NRV 9.^a incluida en la segunda parte de las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, como la NRV 20.^a incluida en la segunda parte del Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, aprobado por la Resolución de 26 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, establecen que la mencionada reclasificación se efectuará atendiendo a su finalidad.

En concreto, se establece:

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

- Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b.1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán 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. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado. Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Por lo tanto y de acuerdo con el apartado b.4) la baja de la inversión financiera implicará la imputación de la totalidad del legado al excedente de la actividad a través del siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	150.000	
746	Donaciones y legados transferidos a resultados del ejercicio		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
1321	Otras donaciones y legados	150.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Donaciones y legados transferidos a resultados del ejercicio	150.000	
129	Excedente del ejercicio		150.000

Apartado b)

Ahora bien, si la intención última del donante era la entrega a la entidad del inmueble y la tesorería, dado que se trata de un inmueble de interés histórico que parece razonable que se desee mantener por la entidad Salvar el planeta, se debe atender al fondo económico de la operación y no solo a la forma jurídica debiéndose dar de alta el inmueble y la tesorería (necesaria para su mantenimiento) en el momento de la adjudicación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2402	Conjuntos históricos	100.000	
57-	Tesorería	50.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	150.000	
1321	Otras donaciones y legados		150.000

La transferencia a resultados de la donación y legado correspondiente al inmueble se efectuará cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja del balance, según se establece en el apartado b.2) transcrito anteriormente.

En relación con la tesorería se imputará a resultados a medida que se vaya utilizando.