

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (II)

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Extracto:

EN esta segunda parte del trabajo sobre el Plan General de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos (ESFL) se analizan las normas de registro y valoración relativas al impuesto sobre beneficios, gastos e ingresos, subvenciones y su traspaso a resultados en función del elemento financiado (subvenciones no específicas, de inmovilizado material, bienes del Patrimonio Histórico, existencias, activos financieros), las cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación y por último la problemática de las fusiones entre ESFL.

Palabras clave: contabilidad, fundaciones, asociaciones y entidades sin fines lucrativos.

ACCOUNTING GENERAL PLAN NON-PROFIT ORGANIZATIONS (II)

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Abstract:

In this second part of the Accounting General Plan Non-Profit Organizations (ESFL) analyze the recording and valuation rules relating to income tax, income and expenses, subsidies and transfers to income on funded element (non-specific subsidies, plant and equipment, Historical Heritage assets, inventories, financial assets), asset disposals received non-monetary assets and services without consideration and finally the issue of mergers between ESFL.

Keywords: accounting, foundations, associations and non-profit entities.

Sumario

- 5.6. Impuesto sobre beneficios.
- 5.7. Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas.
- 5.8. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- 5.9. Fusiones entre entidades no lucrativas.

5.6. Impuesto sobre beneficios

Las ESFL son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aunque lo habitual es que gran parte o la totalidad de sus rentas estén exentas del impuesto, en los términos previstos en el **Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo**¹.

Las ventajas fiscales contempladas en la norma se refieren al Impuesto sobre Sociedades y a los impuestos municipales siendo objeto de este trabajo el efecto que se produce en la contabilidad del gasto devengado por el Impuesto Sociedades.

Las ventajas fiscales residen en que determinadas rentas están exentas del impuesto (arts. 6 y 7) y en la tributación al 10 por 100 en las rentas no exentas (art. 10).

El régimen de la Ley 49/2002 es voluntario pero en el caso de optar por él, las ESFL deben cumplir una serie de requisitos que están descritos en el artículo 3, entre los que podemos destacar:

- Perseguir fines de interés general, señalando la ley a título de ejemplo, entre otros, los de la defensa de los derechos humanos, los de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, etc.
- Destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas:
 - Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
 - Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

¹ Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley: las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la **Ley 23/1998, de 7 de julio**, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

- Los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.
- Además hay que tener en cuenta que el resto de las rentas e ingresos deberán destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
- El importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.
- Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.
- Que estén inscritas en el registro correspondiente.
- Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
- Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las rentas exentas, entre otras (art. 6 de la Ley 49/2002), son las siguientes:

- Los donativos y liberalidades para colaborar en los fines de la sociedad.
- Las cuotas satisfechas por asociados, colaboradores o benefactores.
- Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- Los rendimientos del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- Los procedentes de las adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes y derechos.

Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, solo se incluirán las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas. Igualmente solo podrán ser deducibles los gastos que se correspondan con la obtención de rentas no exentas.

Así no resultarán deducibles, además de los gastos establecidos en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades los siguientes:

- Los gastos imputables a las rentas exentas. En el caso de que la imputación sea parcial a las rentas no exentas, la deducibilidad se practicará en el porcentaje que representen los ingre-

.../...
 sos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Al respecto de la contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto 1491/2011 indica:

«Las entidades sin fines lucrativos contabilizarán el gasto por Impuesto sobre Sociedades aplicando los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y, en su caso, el criterio específico aplicable a las microempresas. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.»

EJEMPLO 27:

Una fundación ha tenido los siguientes ingresos durante el ejercicio 20X16:

Cuotas de socios y afiliados	100.000
Prestación de servicios propios de la actividad	500.000
Intereses bancarios	100.000
Ingresos explotación cafetería	150.000
Rendimientos de inmuebles	20.000
Total ingresos	870.000

Los gastos en que ha incurrido han sido los siguientes:

Personal	50.000
Gastos de la cafetería	50.000
Comisiones bancarias	1.000
Amortización del inmueble	1.500
Total gastos	102.500

Los gastos de personal corresponden al personal afectos a los fines de la fundación y al personal de la cafetería. Las amortizaciones corresponden en un 80 por 100 al inmueble utilizado por la fundación y en un 20 por 100 a la cafetería.

No existen deducciones y las retenciones y pagos a cuenta han sido de 1.000 u.m.

.../...

.../...

Solución:

El excedente antes de impuestos es:

$$870.000 - 102.500 = 767.500$$

Las rentas exentas son:

Cuotas de socios y afiliados	100.000
Prestación de servicios propios de la actividad	500.000
Intereses bancarios	100.000
Rendimientos de inmuebles	20.000
Total rentas exentas	720.000

Las rentas no exentas:

Ingresos explotación cafetería	150.000
--------------------------------	---------

Los gastos deducibles:

Personal $\left(50.000 \times \frac{150.000}{150.000 + 720.000} \right)$	8.620
Propios de la cafetería	50.000
Amortización del inmueble (1.500 × 20%)	300
Total gastos deducibles	58.920

Y los gastos no deducibles:

Personal $\left(50.000 \times \frac{720.000}{150.000 + 720.000} \right)$	41.380
Comisiones bancarias	1.000
Amortización de inmueble (1.500 × 80%)	1.200
Total rentas exentas	43.580

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Conceptos	Importe
Excedente antes de impuestos	767.500
+/- Ajustes	
Rentas exentas	-720.000
Gastos no deducibles	43.580

.../...

.../...

.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Base imponible	91.080
Tipo de gravamen	10%
Cuota íntegra	9.108
Deducciones	0
Cuota líquida	9.108
Retenciones y pagos a cuenta	-1.000
Cuota diferencial	8.108

Los ajustes de las rentas exentas y los gastos no deducibles se consideran a efectos de la contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades como diferencias permanentes, ya que estos ajustes no implican ajustes de signo contrario en futuras liquidaciones.

Por el gasto devengado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	9.108	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		8.108
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		1.000

Por la regularización de la cuenta «Impuesto corriente» (6300):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Excedente del ejercicio	9.108	
6300	Impuesto corriente		9.108

EJEMPLO 28:

Una asociación presenta la siguiente información para calcular el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades del año 20X15:

Ingresos de la actividad propia no sujetos	1.000.000
Gastos de la actividad propia no deducibles	200.000
	.../...
	.../...

.../...

.../...	
Ingresos de actividades no exentos	250.000
Gastos de actividades deducibles	150.000
Tipo impositivo	10%
Deducciones	1.000
Retenciones y pagos a cuenta	5.000

Entre los gastos de actividades deducibles está la amortización de un vehículo adquirido al inicio del año 20X15 con un coste de 20.000 u.m. y vida útil de 4 años. La amortización contable se realiza de forma lineal y fiscalmente se puede deducir en su totalidad en este año porque existe una normativa de libertad de amortización.

Solución:

El excedente antes de impuesto es:

$$1.000.000 - 200.000 + 250.000 - 150.000 = 900.000$$

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X15 es la siguiente:

Conceptos	Importe
Excedente antes de impuestos	900.000
+/- Ajustes	
Rentas exentas	-1.000.000
Gastos no deducibles	200.000
Libertad de amortización	-15.000
Base imponible	85.000
Tipo de gravamen	10%
Cuota íntegra	8.500
Deducciones	-1.000
Cuota líquida	7.500
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
Cuota diferencial	2.500

Los ajustes de las rentas exentas y de los gastos no deducibles asociados a las rentas exentas son diferencias permanentes. El ajuste de la libertad de amortización es una diferencia temporaria imponible que dará lugar al registro de un «Pasivo por diferencias temporarias imponibles» (479) por un importe resultante de multiplicar el importe del ajuste por el tipo de gravamen (15.000 × 10% = 1.500). El importe de los ajustes de esta operación a lo largo de los años que comprenden la amortización del bien es el siguiente:

.../...

.../...

Años	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste en la base imponible
20X15	5.000	20.000	-15.000
20X16	5.000	0	5.000
20X17	5.000	0	5.000
20X18	5.000	0	5.000

Los asientos contables por el gasto devengado y por el reconocimiento del pasivo fiscal son los siguientes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	7.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		2.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.500

Por la regularización de las cuentas anteriores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	9.000	
6300	Impuesto corriente		7.500
6301	Impuesto diferido		1.500

El tratamiento en PGC ESFL de PYMES es similar.

EJEMPLO 29:

La fundación «MENANTIAL» presenta los siguientes datos a efectos de calcular el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades del año 20X16:

Ingresos de la actividad propia no sujetos	70.000
Gastos de la actividad propia no deducibles	50.000
Retenciones de rendimientos del capital mobiliario	300

.../...

.../...

Para efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades no existen más ajustes que los que se pudieran derivar de la información anterior. No existen deducciones siendo el tipo impositivo del 10 por 100. La fundación está acogida a lo dispuesto en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Solución:

La situación que se plantea en este ejemplo es la que se produce en la mayoría de las ESFL ya que todas sus rentas suelen estar exentas y los gastos son no deducibles.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Conceptos	Importe
Excedente antes de impuestos	20.000
+/- Ajustes	
Rentas exentas	-70.000
Gastos no deducibles	50.000
Base imponible	0
Tipo de gravamen	10%
Cuota íntegra	0
Deducciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	-300
Cuota diferencial	-300

En este caso no procede asiento contable por el impuesto sobre beneficios y solamente hay que reconocer el crédito surgido de la cuota diferencial.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	300	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		300

En el momento de producirse la devolución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	300	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos		300

5.7. Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas

5.7.1. Gastos

Los gastos de la actividad propia de las ESFL se registran en el subgrupo 65, «Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión» que contiene las siguientes cuentas:

- 651. Ayudas monetarias.
- 652. Ayudas no monetarias.
- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
- 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
- 656. Resultados de operaciones en común.
- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente.

El criterio general de reconocimiento para estos gastos es que se contabilizarán en la cuenta de resultados en el ejercicio en que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera (principio del devengo). En particular las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión.

EJEMPLO 30:

La fundación «TERCEROS» ha tenido los siguientes gastos relacionados con las actividades propias durante el año 20X19:

- Ayudas monetarias a familias por 10.000 u.m. de las que ya se han pagado 4.000 u.m.
- Gastos de colaboradores (transporte, comida y vestuario) por 2.000 u.m. pagados en su totalidad.
- Cantidades entregadas a los miembros del gobierno como consecuencia de gastos debidamente justificados de 1.800 u.m. ya pagados.

Solución:

Los anteriores gastos deben reconocerse en el ejercicio en que se incurran independientemente de su pago:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000
412	Beneficiarios, acreedores		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
653	Compensación de gastos por prestaciones de colaboración	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
654	Reembolso de gastos al órgano de gobierno	1.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.800

5.7.2. Gastos de carácter plurianual

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo y por el valor actual del compromiso asumido.

EJEMPLO 31:

La fundación «AYÚDATE» ha concedido, al inicio del año 20X17, ayudas monetarias a algunos beneficiarios por importe de 9.000 u.m. que serán satisfechas al final del año actual y de los dos siguientes en partes iguales.

El tipo de interés de mercado para operaciones a tres años es del 6 por 100 anual.

Solución:

Al tratarse de unos gastos de proyección plurianual el pasivo a reconocer en el momento inicial es por su valor actual:

$$\text{Valor actual} = \frac{3.000}{1,06} + \frac{3.000}{1,06^2} + \frac{3.000}{1,06^3} = 8.019,04 \text{ u.m.}$$

.../...

.../...

El cuadro de imputación de los intereses de la operación es el siguiente:

Años	Compromiso inicio año (I)	Intereses (II = I × 6%)	Amortización (III = IV - II)	Pago (IV)	Compromiso final año (V = I + II - III)
20X17	8.019,04	481,14	2.518,86	3.000,00	5.500,18
20X18	5.500,18	330,01	2.669,99	3.000,00	2.830,19
20X19	2.830,19	169,81	2.830,19	3.000,00	0,00

Los asientos contables del año 20X17 son los siguientes:

Por el reconocimiento de las ayudas al inicio del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	8.019,04	
412-	Beneficiarios, acreedores		2.518,86
412-	Beneficiarios, acreedores a largo plazo		5.500,18

Al cierre del ejercicio por la actualización de las deudas y el pago de 3.000 u.m.:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	481,14	
412-	Beneficiarios, acreedores		481,14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412-	Beneficiarios, acreedores	3.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000,00

Por la reclasificación a corto plazo de la parte del débito que vence al final del año 20X18:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412-	Beneficiarios, acreedores a largo plazo	2.669,99	
412-	Beneficiarios, acreedores		2.669,99

5.7.3. Ingresos

El PGC ESFL desarrolla las cuentas para recoger los ingresos propios de la entidad en el subgrupo 72:

- 720. Cuotas de asociados y afiliados.
- 721. Cuotas de usuarios.
- 722. Promociones para captación de recursos.
- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
 - 7230. Patrocinio.
 - 7231. Patrocinio publicitario.
 - 7233. Colaboraciones empresariales.
- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el periodo al que correspondan.
- c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.
- d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

EJEMPLO 32:

La fundación «AMALGAMA» ha devengado ingresos por cuotas de usuarios durante el año 20X16 por importe de 10.000 u.m. de las que al cierre del ejercicio están pendientes de cobro 2.000 u.m.

Solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
447	Usuarios, deudores	2.000	
721	Cuotas de usuario		10.000

EJEMPLO 33:

La fundación «AMALGAMA» ha percibido 13.400 u.m. de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad durante el ejercicio 20X16. Existen además otras 600 u.m. comprometidas pendientes de cobro.

Solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.400	
447	Usuarios, deudores	600	
723	Ingresos de patrocinadores y colaboraciones		14.000

EJEMPLO 34:

La fundación «AMALGAMA» ha ingresado durante el ejercicio 7.000 u.m. por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su evolución. Además se han anulado ayudas monetarias ya contabilizadas y pendientes de pago por valor de 800 u.m.

Solución:

Por los ingresos por reintegros de ayudas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.000	
728	Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones		7.000

Por la anulación de las ayudas previamente contabilizadas y todavía no pagadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412	Beneficiarios, acreedores	800	
728	Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones		800

5.8. Subvenciones, donaciones y legados recibidos

5.8.1. Subvenciones reintegrables y no reintegrables

La NRV 18.^a del PGC 2007 indica que las subvenciones se consideran no reintegrables 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 y estas subvenciones se contabilizan. El resto por tanto serían de tipo reintegrable.

Las subvenciones, donaciones y legados *no reintegrables* se contabilizan:

- Directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior traspaso 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.
- Si no tienen asignación específica se contabilizan directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

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.

EJEMPLO 35:

Una fundación obtiene una subvención destinada a la compra de mobiliario por importe de 12.000 u.m. La subvención cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable.

Solución:

Por la concesión de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	12.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.000

En las ESFL lo habitual es que no se considere ningún efecto impositivo ya que sus rentas están exentas. Al cierre del ejercicio, la cuenta «Ingresos de subvenciones oficiales de capital» (940) se traspasa a la cuenta «Subvenciones oficiales de capital» (130).

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	12.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		12.000

Si la entidad contabiliza por el PGC ESFL de PYMES la subvención no reintegrable se reconoce directamente en el patrimonio neto ya que en este modelo de plan no se desarrollan las cuentas de los grupos 8 y 9.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	12.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		12.000

EJEMPLO 36:

Una fundación obtiene una subvención no reintegrable sin asignación específica por un importe de 15.000 u.m.

Solución:

Al tratarse de una subvención no reintegrable sin asignación específica la norma indica que se imputa al excedente del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	15.000	
740	Subvenciones a la actividad		15.000

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

EJEMPLO 37:

Los patronos de la fundación «SOLVENTIAS» otorgan una subvención de 22.000 u.m. cuyo destino es aumentar la dotación fundacional. Por otro lado, una empresa colaboradora otorga otra subvención con el mismo destino por importe de 18.000 u.m. Ambas donaciones se elevan a escritura pública.

Solución:

Aunque se trate de subvenciones, su destino es el incremento de la dotación fundacional (fondos propios) por lo que se contabilizará como un incremento de esta partida.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
100	Dotación fundacional		40.000

5.8.2. Subvenciones inicialmente reintegrables que posteriormente se transforman en no reintegrables

Se trata de subvenciones reintegrables que inicialmente se registran como pasivo ya que si bien no cumplen todavía los requisitos para calificarlas como no reintegrables o existen dudas razonables de tal cumplimiento pero que posteriormente sí se podrán considerar como no reintegrables. El PGC ESFL señala una serie de casos en los que se indica en qué momento se podría hacer tal reclasificación que se detalla a continuación.

5.8.2.1. Las obtenidas para adquirir un activo solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el periodo fijado en los términos de la concesión.

En particular, se aplicará este criterio cuando las condiciones del otorgamiento obliguen a invertir permanentemente el importe recibido en un activo financiero, y a destinar el rendimiento de esa inversión exclusivamente al cumplimiento de los fines o actividad propia. El rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para los activos financieros.

EJEMPLO 38:

La fundación «TIJUANA» ha obtenido una subvención de 50.000 u.m. el 1 de abril de 20X19 que ha sido cobrada el 1 de octubre de ese año. Los fondos obtenidos de la subvención están asociados a la adquisición de unos equipos informáticos que se adquieren el 15 de diciembre de 20X19.

Solución:

1 de abril de 20X19

Por la concesión de la subvención que se califica como reintegrable ya que está asociada a la adquisición de unos equipos informáticos que todavía no se han comprado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	50.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		50.000

1 de octubre de 20X19

Por el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		50.000

15 de diciembre de 20X19

Por la compra de los equipos con los fondos obtenidos de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Al cierre del ejercicio al haberse adquirido el activo la subvención se transforma de reintegrable a no reintegrable por lo que procede la siguiente reclasificación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	50.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		50.000

.../...

.../...

La cuenta «Ingresos de subvenciones oficiales de capital» (940) traspasará su saldo al cierre del ejercicio a la cuenta «Subvenciones oficiales de capital» (130). En el caso de que la fundación utilizase el PGC ESFL de PYMES el último asiento tendría la siguiente estructura:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	50.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		50.000

EJEMPLO 39:

La fundación «MARAVILLAS» ha obtenido el 5 de febrero del año 20X11 una subvención de 50.000 u.m. que ha sido cobrada el 1 de julio del mismo año. Las condiciones de la subvención implican que su importe debe ser destinado a la compra de deuda estatal y sus rendimientos aplicados a los fines y actividades propias de la fundación, por lo que el 1 de octubre se adquieren obligaciones del estado con vencimiento a 10 años por un importe de 50.000 u.m. Hasta el 31 de diciembre se han cobrado intereses por importe de 2.000 u.m. (retención 21%) y hay intereses devengados y no vencidos por 500 u.m.

Solución:

El 5 de febrero por la obtención de la subvención, que se registra como reintegrable en tanto no se cumplan los requisitos para calificarla como no reintegrable y que en este caso es la adquisición de deuda estatal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	50.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		50.000

El 1 de julio por el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		50.000

.../...

.../...

El 1 de octubre por la compra de los bonos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Durante el último trimestre del año por los intereses de la inversión devengados, vencidos y cobrados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000 × 79%)	1.580	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (2.000 × 21%)	420	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.000

Al cierre del ejercicio por los intereses devengados y no vencidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
541	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		500

Además, al cierre del ejercicio la subvención debe considerarse no reintegrable ya que se ha realizado la inversión requerida y se cumple el resto de requisitos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	50.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		50.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	50.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		50.000

5.8.2.2. Subvenciones obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo

Si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

EJEMPLO 40:

La fundación «APROCAR» ha recibido una subvención para realizar obras de mejora en uno de sus centros ocupacionales. Las obras se han iniciado en julio de 20X14 con un presupuesto de 200.000 u.m. y un plazo de ejecución de dos años.

Al cierre del ejercicio 20X14 se han ejecutado obras por un valor de 50.000 u.m. de las que están pendientes de pago 1.000 u.m.

En el mes de septiembre de 20X14 se ha recibido la comunicación de la concesión de una subvención para financiar las obras por el 50 por 100 de su valor, es decir, 100.000 u.m. El importe subvencionado se irá liberando en diferentes tramos a medida que se presenten las certificaciones de obra. Al cierre del ejercicio todavía no se ha recibido ninguna cantidad de la subvención.

Solución:

En este caso la subvención se considera no reintegrable a medida que se complete la actuación, total o parcialmente. En el caso de la ejecución parcial tal calificación se realizará proporcionalmente a la obra ejecutada.

Por las obras ejecutadas en el año 20X14:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		49.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.000

En el mes de septiembre por la comunicación de la subvención que inicialmente se califica como una subvención reintegrable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		100.000

Al cierre del ejercicio por la reclasificación a subvención no reintegrable por el 50 por 100 de la obra ejecutada:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	25.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		25.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	25.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		25.000

Si la fundación utiliza el PGC ESFL de PYMES, el registro contable de la reclasificación hubiese sido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	25.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		25.000

5.8.2.3. Subvenciones para financiar gastos específicos

Las subvenciones obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurienal, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, el importe recibido 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.

EJEMPLO 41:

La fundación «ENTORNO» ha iniciado al inicio del año 20X15 un programa de formación a trabajadores y colaboradores que se realizará en los tres próximos años siendo el presupuesto inicial de 120.000 u.m. de los que se han ejecutado en el ejercicio actual la tercera parte. La formación es impartida por una empresa externa y de la parte devengada se ha pagado el 90 por 100.

.../...

.../...

La Administración subvenciona el 60 por 100 del programa por lo que inicialmente la subvención es de 72.000 u.m. si bien serán abonadas en enero de los años 20X16, 20X17 y 20X18 siempre que se hayan justificado los gastos incurridos en cada ejercicio.

Solución:

Los gastos de formación que se han realizado en el ejercicio se contabilizan en las cuentas que por naturaleza les correspondan.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		36.000
410	Acreedores por prestaciones de servicios		4.000

Por la obtención de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	72.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		72.000

Al cierre del ejercicio la parte de la subvención que ha financiado los gastos en los que se ha incurrido se transforma en no reintegrable y se imputa a resultados, siempre y cuando no existan dudas razonables de que se concluirá el programa de formación en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	24.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio ($72.000 \times 1/3$)		24.000

Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.

5.8.3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio

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.

EJEMPLO 42:**Subvenciones que financian gastos específicos**

La fundación «BETOSDA» ha concedido en el año 20X11 ayudas monetarias en el cumplimiento de sus fines por valor de 10.000 u.m. de las que 3.000 están subvencionadas por la Administración autonómica y pendientes de cobro.

Solución:

Por las ayudas no monetarias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	10.000	
412	Beneficiarios, acreedores		10.000

Por el reconocimiento de la subvención que al estar relacionada con gastos devengados se imputa al excedente del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	3.000	
740	Subvenciones a la actividad		3.000

EJEMPLO 43:**Adquisición de inmovilizado**

La asociación «FAMILIAS NUMEROSAS» adquiere el 1 de julio de 20X20 mobiliario para uno de sus centros sociales por valor de 15.000 u.m. La vida útil es de 10 años. El 1 de septiembre recibe una subvención por el 25 por 100 del valor del mobiliario que es cobrada el 1 de octubre.

Solución:

El 1 de julio por la adquisición del mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

.../...

.../...

El 1 de septiembre por la concesión de la subvención que se califica como no reintegrable porque ya se ha cumplido el requisito de la adquisición del mobiliario.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	3.750	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		3.750

El 31 de diciembre, por la amortización del mobiliario en función de su vida útil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	750	
2816	Amortización acumulada de mobiliario $\left(\frac{15.000}{10} \times \frac{6}{12} \right)$		750

En la misma fecha por el traspaso al excedente del ejercicio de la subvención en la parte proporcional a la amortización efectuada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	187,5	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		187,5

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	3.750,0	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		187,5
130	Subvenciones oficiales de capital		3.562,5

Si la entidad hubiese utilizado el PGC ESFL de PYMES los asientos relativos a la subvención son los siguientes:

Por la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	3.750	
130	Subvenciones oficiales de capital		3.750

.../...

.../...

Por el traspaso a resultados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	187,5	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		187,5

EJEMPLO 44:

Bienes del Patrimonio Histórico

Una fundación ha recibido el 1 de octubre de 20X15 un importante cuadro cuyo valor razonable se estima en 40.000 u.m. El cuadro está calificado como bien integrante del Patrimonio Histórico Español según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio.

El 1 de marzo de 20X16 el cuadro es vendido a un coleccionista privado por 42.000 u.m.

Solución:

1 de octubre de 20X15, por la donación del cuadro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes muebles	40.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		40.000

31 de diciembre de 20X15.

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute, por lo que solamente procede la regularización de la cuenta «Ingresos de otras donaciones y legados» (9421).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	40.000	
1321	Otras donaciones y legados		40.000

.../...

.../...

1 de marzo de 20X16, por la venta del cuadro y el traspaso de los ingresos contabilizados previamente en patrimonio al excedente del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	42.000	
244	Bienes muebles		40.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico		2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	40.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		40.000

Por último, en esta misma fecha o bien al cierre del ejercicio por la regularización de la cuenta «Transferencia de otras donaciones y legados» (8421).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1321	Otras donaciones y legados	40.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		40.000

EJEMPLO 45:

Existencias

La fundación «PREVENTIA» ha adquirido durante el año 20X18 existencias que serán entregadas a los beneficiarios en el cumplimiento de sus fines por un importe de 10.000 u.m. Las adquisiciones están financiadas por la Administración local en un 40 por 100. Al cierre del ejercicio le queda el 10 por 100 de las existencias adquiridas.

Solución:

Por las compras de existencias durante el ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compras de existencias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

.../...

.../...

Por el reconocimiento de la subvención asociada a las existencias que se han adquirido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.000	
9420	Ingresos de otras subvenciones		4.000

A medida que se produzca el cobro de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000

Al cierre del ejercicio por el reflejo de las existencias finales y el traspaso ha resultado de la parte proporcional de la subvención respecto de las existencias entregadas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30-	Existencias	1.000	
61-	Variación de existencias		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8420	Transferencia de otras subvenciones	3.600	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		3.600

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 surgidas en la contabilización de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
9420	Ingresos de otras subvenciones	4.000	
8420	Transferencia de otras subvenciones		3.600
1320	Otras subvenciones		400

EJEMPLO 46:

Activos financieros

La fundación «ESTRELLA» recibe al inicio del año 20X10 una subvención de la Administración local de 100.000 u.m. que se debe invertir en valores de renta fija y aplicar

.../...

.../...

los rendimientos obtenidos a los fines propios. Las condiciones de la subvención estipulan que transcurridos 10 años de la inversión los valores pueden ser vendidos.

Los rendimientos de los valores en el primer año han sido de 3.000 u.m. de las que se han cobrado 2.000 (retención 21%).

Los valores son vendidos en el año 20X22 una vez que se han cobrado todos los rendimientos.

Solución:

Por la concesión y cobro de la subvención y por la compra de los valores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Por las 3.000 u.m. de intereses devengados por la inversión en el año 20X10 y el cobro de 2.000 u.m.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000 × 79%)	1.580	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (2.000 × 21%)	420	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	1.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		3.000

Al cierre del ejercicio por la regularización de la cuenta «Ingresos de subvenciones oficiales de capital» (940):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	100.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		100.000

.../...

.../...

En el año 20X22 se produce la venta de los valores por lo que en ese momento además de registrar la venta procede imputar a resultados la subvención mediante el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	100.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	100.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		100.000

EJEMPLO 47:

Deudas

La fundación «MESTRES» ha obtenido un préstamo de una entidad financiera de 200.000 u.m. que tiene las siguientes características:

- Fecha de concesión: 1 de enero de 20X15.
- Tipo de interés: 6% anual.
- Comisión de estudio y apertura: 1% del nominal.
- Amortización en cuatro anualidades constantes, pagaderas el 31 de diciembre de cada año.

La Administración concede una subvención del 10 por 100 del importe del préstamo que será satisfecha a medida que se produzca la amortización del mismo.

Solución:

El equilibrio financiero que nos resuelve la anualidad constante que amortiza el préstamo es el siguiente:

$$200.000 = \frac{\text{Pago}}{1,06} + \frac{\text{Pago}}{1,06^2} + \frac{\text{Pago}}{1,06^3} + \frac{\text{Pago}}{1,06^4}$$

$$\text{Pago} = 57.718,30$$

.../...

.../...

A partir de la anualidad, el cuadro de amortización de préstamo es el siguiente:

Periodo	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Pago	Amortización	Capital vivo final periodo
1	200.000,00	12.000,00	57.718,30	45.718,30	154.281,70
2	154.281,70	9.256,90	57.718,30	48.461,40	105.820,31
3	105.820,31	6.349,22	57.718,30	51.369,08	54.451,22
4	54.451,22	3.267,07	57.718,30	54.451,22	0,00
		30.873,19		200.000,00	

Desde el punto de vista contable, este tipo de pasivos financieros se valoran inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. La valoración posterior es por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo del préstamo, que nos permitirá calcular el coste amortizado en cada momento, es el siguiente:

$$200.000 - 2.000 = \frac{57.718,30}{(1 + i)} + \frac{57.718,30}{(1 + i)^2} + \frac{57.718,30}{(1 + i)^3} + \frac{57.718,30}{(1 + i)^4}$$

$$I = 6,440289\%$$

Periodo	Coste amortizado inicio periodo	Intereses al tipo de interés efectivo	Pago	Amortización	Coste amortizado final periodo
1	198.000,00	12.751,77	57.718,30	44.966,53	153.033,47
2	153.033,47	9.855,80	57.718,30	47.862,50	105.170,97
3	105.170,97	6.773,31	57.718,30	50.944,98	54.225,99
4	54.225,99	3.492,31	57.718,30	54.225,99	0,00
		32.873,19		198.000,00	

El 1 de enero de 20X15 por el préstamo recibido y el reconocimiento de la obtención de la subvención por importe del 10 por 100 del préstamo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	198.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		44.966,53
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		153.033,47

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	20.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
942	Ingresos de otras subvenciones		20.000

31 de diciembre de 20X15, por los intereses devengados, el pago de la primera anualidad y la transferencia de la subvención en la parte proporcional a la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	12.751,77	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		12.000,00
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		751,77

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	45.718,30	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		57.718,30

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados (10% × 45.718,30)	4.571,83	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		4.571,83

Por último por la reclasificación a corto plazo de la próxima cuota de amortización y la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	47.862,50	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		47.862,50

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones	20.000,00	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		4.571,83
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		15.428,17

5.8.4. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación

5.8.4.1. Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado ².

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3 de esta norma.

El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumpla la definición de activo.

Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

EJEMPLO 48:

La fundación «ALBERGUES» recibe un terreno el 30 de junio de 20X16 por un periodo de 10 años. El valor razonable de derecho al uso del terreno se estima en 30.000 u.m. Durante el segundo semestre se construyen diversas instalaciones por valor de 20.000 u.m. y que tienen una vida útil de 9 años estando en condiciones de funcionamiento el 1 de abril de 20X17.

Solución:

El 30 de junio por la recepción del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derecho al uso de terrenos	30.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		30.000

Por la construcción de diversas instalaciones durante el segundo semestre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
235	Otras instalaciones en curso	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

.../...

² El tratamiento contable ya estaba contemplado en el consulta 6 del BOICAC 84.

.../...

Al 31 de diciembre por la amortización de derecho al uso:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.500	
280-	Amortización acumulada derecho de uso del terreno		1.500
	$\left(\frac{30.000}{10} \times \frac{6}{12}\right)$		

1 de abril de 20X17, por la entrada en funcionamiento de las instalaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	20.000	
235	Otras instalaciones en curso		20.000

31 de diciembre de 20X17, por las amortizaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280-	Amortización acumulada derecho de uso del terreno		3.000
	(30.000/10)		

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.667	
2815	Amortización acumulada de otras instalaciones		1.667
	$\left(\frac{20.000}{10} \times \frac{9}{12}\right)$		

5.8.4.2. Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado³

Si junto al terreno se cede una construcción, el tratamiento contable será el descrito en el apartado anterior de este trabajo. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

³ El tratamiento contable ya estaba contemplado en el consulta 6 del BOICAC 84.

EJEMPLO 49:

La fundación «ALBERGUES» recibe el 1 de enero de 20X11, por parte de una multinacional, un edificio en el que realizará sus actividades. El periodo de la cesión es de 10 años siendo el valor razonable del edificio 10.000 u.m. (8.000 a la construcción y 2.000 al terreno). La vida útil del edificio es de 40 años.

Solución:

1 de enero de 20X11, por la recepción del derecho al uso del edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derecho al uso de terrenos	2.000	
20-	Derecho al uso de edificios	8.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		10.000

Al 31 de diciembre por la amortización de los derechos de uso y la transferencia al excedente del ejercicio de la parte proporcional a la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.000	
280-	Amortización acumulada derecho de uso del terreno (2.000/10)		200
280-	Amortización acumulada derecho de uso del edificio (8.000/10)		800

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	1.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		1.000

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	10.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		1.000
1321	Otras subvenciones, donaciones y legados		9.000

EJEMPLO 50:

La fundación «ALBERGUES» ha recibido el 1 de enero de 20X21 la cesión gratuita de mobiliario para sus centros ocupacionales por un periodo de 20 años siendo el valor razonable del derecho de uso en el momento actual de 5.000 u.m. La vida pendiente del mobiliario se estima en 15 años.

Solución:

En este caso el periodo de cesión es superior a la vida útil de los activos por lo que estos deben registrarse como un inmovilizado material y amortizarse en función de su vida útil. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

1 de enero de 20X21, por la cesión del mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	5.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		5.000

31 de diciembre de 20X21, por la amortización del mobiliario, la transferencia del excedente del ejercicio y la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333	
2816	Amortización acumulada de mobiliario (5.000/15)		333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	333	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	5.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		333
1321	Otras donaciones y legados		4.667

En los ejercicios siguientes se seguirá realizando la amortización, la transferencia al excedente del ejercicio y la regularización de la cuenta del grupo 8.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	333	
2816	Amortización acumulada de mobiliario (5.000/15)		333

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	333	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1321	Otras donaciones y legados	333	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		333

5.8.4.3. Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido ⁴

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por la subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado 5.8.4.2 de este trabajo. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

EJEMPLO 51:

La fundación «VALORA» ha obtenido el 1 de enero de 20X16 la cesión gratuita de un inmueble, con la condición de que se utilice para los fines propios, por un periodo indefinido reservándose el cedente la posibilidad de revocarla al final de cada año. Al final del año 20X16 la estimación del valor del derecho utilizado es de 2.000 u.m.

Solución:

En este caso la fundación debe reconocer un gasto según su naturaleza y un ingreso por donaciones en la cuenta de resultados.

.../...

⁴ El tratamiento contable ya estaba contemplado en el consulta 6 del BOICAC 84.

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.000	
740	Subvenciones a la actividad		2.000

EJEMPLO 52:

La fundación «VALORA» ha obtenido el 1 de enero de 20X16 la cesión gratuita de un inmueble, con la condición de que se utilice para los fines propios, por un periodo indefinido reservándose el cedente la posibilidad de revocarla al fin de cada año, aunque se prevé que la cesión durará al menos 10 años. En el momento de la cesión se estima que el valor del derecho al uso es 16.000 u.m. y la vida útil del inmueble 30 años.

Solución:

A partir de las condiciones de cesión y del análisis de duración futura se contabiliza como un derecho al uso:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derecho de uso sobre edificios	16.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		16.000

Los asientos siguientes son similares a los descritos en el apartado 5.8.4.2.

5.8.4.4. Servicios sin contraprestación

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

EJEMPLO 53:

La fundación «AGUAVIVA» ha recibido asesoramiento de forma gratuita por parte de una empresa de consultoría sobre la implantación de un control de gestión durante el año 20X16. El valor razonable de los servicios recibidos se estima en 14.000 u.m.

.../...

.../...

Solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	14.000	
742	Donaciones a la explotación		14.000

5.9. Fusiones entre entidades no lucrativas

La norma que desarrolla el PGC ESFL es exclusivamente para las fusiones en las que interengañ ESFL. En el caso de que la ESFL adquiera un negocio se aplican los criterios de la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» del PGC 2007.

Si la fusión se produce entre ESFL, los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieron en cada una de las entidades antes de la operación. Del mismo modo, la entidad resultante trasladará a su patrimonio neto los epígrafes y partidas que lucían en el patrimonio neto de las entidades que participan en la fusión. Los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de resultados.

EJEMPLO 54:

La fundación «ABABIA» que tiene como finalidad la prestación de servicios sanitarios, adquiere un hospital a una compañía aseguradora, negocio que presenta el siguiente balance que sirve de base a la operación:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	10.000	Capital social	35.000
Construcciones	60.000	Reservas	61.000
Otras instalaciones	40.000	Deudas a largo plazo	19.000
Existencias	7.000	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	3.000
Deudores	5.000	Proveedores	4.000
Total	122.000	Total	122.000

.../...

.../...

El valor razonable de los elementos adquiridos coincide con su valor contable excepto los dos siguientes:

- Terrenos y bienes naturales 15.000
- Construcciones 80.000

El precio pactado para la adquisición del hospital es de 130.000 u.m.

Solución:

Como se ha señalado anteriormente, el proceso contable de la incorporación del negocio adquirido se realiza a partir de lo establecido en la NRV 19.^a del PGC 2007, por lo que los elementos adquiridos se incorporan en la entidad adquirente a valor razonable. La diferencia entre la contraprestación entregada y el valor razonable de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos se registra como fondo de comercio o un ingreso (diferencia negativa en combinaciones de negocios) según proceda.

Valor razonable de los activos identificables adquiridos		147.000
Terrenos y bienes naturales	15.000	
Construcciones	80.000	
Otras instalaciones	40.000	
Existencias	7.000	
Deudores	5.000	
Valor razonable pasivos asumidos		26.000
Deudas a largo plazo	19.000	
Préstamos a corto plazo	3.000	
Proveedores	4.000	
Valor razonable activos identificables menos pasivos		121.000

Contraprestación entregada	130.000
Menos valor razonable activos identificables adquiridos menos pasivos asumidos	-121.000
Fondo de comercio	9.000

Si el importe de la contraprestación entregada fuese menor que el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos, la diferencia se registra como un ingreso de la entidad adquirente en la cuenta «Diferencia negativa en combinaciones de negocios» (774).

Disolución de la entidad adquirida

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible, considerando que la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» del PGC 2007 indica que se realiza cancelando las corres-

.../...

.../...

pondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	19.000	
5200	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	3.000	
400	Proveedores	4.000	
551	Cuenta corriente con socios y administradores	130.000	
210	Terrenos y bienes naturales		10.000
211	Construcciones		60.000
215	Otras instalaciones		40.000
30	Existencias		7.000
440	Deudores		5.000
129	Resultado del ejercicio		34.000

Por la fijación del haber social y el cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	35.000	
11	Reservas	61.000	
129	Resultado del ejercicio	34.000	
551	Cuenta corriente con socios y administradores		130.000

Contabilidad de la fundación «ABABIA» (entidad adquirente)

Por la recepción de los activos adquiridos y los pasivos asumidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	15.000	
211	Construcciones	80.000	
212	Otras instalaciones	40.000	
30	Existencias	7.000	
440	Deudores	5.000	
204	Fondo de comercio	9.000	
171	Deudas a largo plazo		19.000
5200	Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		3.000
400	Proveedores		4.000
521	Deudas a corto plazo		130.000

.../...

.../...

Por el pago de la duda generada por la adquisición del negocio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	130.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		130.000

EJEMPLO 55:

Fusión entre entidades no lucrativas

Los Patronatos de las fundaciones «AMICS» y «LLIURE» han acordado la fusión entre ambas entidades mediante la absorción de la segunda por parte de la primera. La fusión se lleva a cabo el 31 de diciembre de 20X15, elevándose el acuerdo a escritura pública e inscribiéndola en el registro correspondiente. La aportación de la fundación absorbida se destina íntegramente como dotación fundacional.

Los balances que sirven de base para la operación son los siguientes:

FUNDACIÓN «AMICS».

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	10.000	Dotación fundacional	40.000
Construcciones	40.000	Reservas	20.000
Mobiliario	6.000	Excedente del ejercicio	5.000
Equipos para procesos de información	12.000	Deudas a largo plazo	6.000
		Deudas a corto plazo	6.000
Usuarios, deudores	15.000	Beneficiarios, acreedores	6.000
Total	83.000	Total	83.000

FUNDACIÓN «LLIURE».

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	6.000	Dotación fundacional	14.000
Mobiliario	9.000	Reservas	6.000
Equipos para procesos de información	13.000	Deudas a largo plazo	6.000
Otro inmovilizado material	2.000	Deudas a corto plazo	4.000
Total	30.000	Total	30.000

.../...

.../...

Los honorarios legales del proceso (escritura, inscripción, etc.) han sido de 800 u.m. abonados por la entidad absorbente.

Solución:

El importe del patrimonio de la fundación absorbida es:

Conceptos	Importe
Terrenos y bienes naturales	6.000
Mobiliario	9.000
Equipos para procesos de información	13.000
Otro inmovilizado material	2.000
Valor de los activos	30.000
Deudas a largo plazo	6.000
Deudas a corto plazo	4.000
Valor de los pasivos	10.000
Patrimonio: Activos – Pasivos	20.000

Este valor también se podría haber calculado a partir de los componentes del patrimonio:

Conceptos	Importe
Dotación fundacional	14.000
Reservas	6.000
Patrimonio	20.000

La recepción de estos elementos patrimoniales por parte de la fundación absorbente implicará un incremento de la dotación fundacional de 20.000 u.m.

Disolución de la entidad adquirida «LLIURE»

En este caso, dado que la norma del PGC ESFL indica que los activos y pasivos trasladados se valoran por el valor contable que tenían antes de la operación, el importe del patrimonio se reconoce por su valor contable y no por su valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	6.000	
521	Deudas a corto plazo	4.000	
553-	Fundación, cuenta de fusión	20.000	
210	Terrenos y bienes naturales		6.000
216	Mobiliario		9.000

.../...
.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
217	Equipos para procesos de información		13.000
219	Otro inmovilizado material		2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Dotación fundacional	14.000	
11	Reservas	6.000	
553-	Fundación, cuenta de fusión		20.000

Contabilidad de la fundación «AMICS» (entidad adquirente)

Como se ha indicado anteriormente al tratarse de una fusión de ESFL los activos y pasivos se valoran por el valor contable que antes de la operación.

Por la recepción de los activos y pasivos adquiridos y el incremento de la dotación fundacional:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	6.000	
216	Mobiliario	9.000	
217	Equipos para procesos de información	13.000	
219	Otro inmovilizado material	2.000	
171	Deudas a largo plazo		6.000
521	Deudas a corto plazo		4.000
100	Dotación fundacional		20.000

Por los gastos asociados al proceso de fusión que en las fusiones entre ESFL se imputan a resultados del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		800

Si la forma jurídica elegida hubiese sido la fusión por creación, el proceso es similar al expuesto en el ejemplo anterior, con las particularidades siguientes:

- Hay que registrar la disolución de las ESFL que intervienen en el proceso.

- Se realiza la constitución de una nueva ESFL con los activos y pasivos que le han traspasado las que se extinguen.

Por último, señalar que cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por las citadas entidades en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de resultados de la entidad que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha en que se produzca el traspaso del patrimonio a la entidad resultante de la operación, los mencionados créditos y débitos deberán cancelarse en la contabilidad de esta última.