

Boicac nº 75/2008 Consulta 6

Sobre el tratamiento que procede otorgar a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, también Plan General de Contabilidad 2007), a las subvenciones concedidas por los "patronos" a las fundaciones, tanto desde el punto de vista de la fundación beneficiaria como del aportante.

En particular, el consultante señala que en el caso de subvenciones concedidas por los "patronos" a las fundaciones, de conformidad con el apartado 2 de la norma de registro y valoración 18ª contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad 2007, debería concluirse que éstas no constituyen ingresos, independientemente del tipo de subvención de que se trate. Bajo esta consideración, se plantea:

Cuestión 1ª. Si cabe considerar que el criterio de registro de subvenciones establecido en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, en tanto específico, prevalece sobre la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad 2007, en virtud de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007.

Cuestión 2ª. Cómo han de registrar los "patronos" de una fundación las subvenciones, donaciones y legados entregados.

Respuesta

A este respecto debe señalarse lo siguiente:

Cuestión 1ª

La norma de registro y valoración 18ª contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados recibidos. Si se otorgan por terceros distintos a los socios o propietarios, la norma establece que cuando tienen carácter no reintegrable se contabilizan, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias sobre una base sistemática y racional de acuerdo con los criterios contenidos en la propia norma.

Cuando las subvenciones, donaciones o legados se otorgan por socios o propietarios, el apartado 2 de la norma dispone como regla general que no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

Por su parte, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, regulan el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados recibidos por dichas entidades. En estas normas se diferencian:

- Las subvenciones, donaciones y legados que pudiera recibir la entidad para financiar, en su caso, la actividad mercantil que realice, que presentan el mismo tratamiento del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
- Las subvenciones, donaciones y legados que están afectos a la actividad propia de la entidad. De acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 21ª contenida en la quinta parte de las normas de adaptación, cuando tengan carácter no reintegrable, los "ingresos a distribuir en varios ejercicios" en que figuran contabilizados se imputan a resultados como ingresos propios de la entidad, dependiendo de su finalidad, según las reglas previstas en dicha norma, sin que se efectúe distinción alguna en función de que hubieran sido otorgadas por los fundadores o por terceros, siempre que los fondos aportados no tengan la consideración de dotación fundacional.
- La dotación fundacional, que forma parte de los fondos propios, recoge el importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional.

Por lo que se refiere a la vigencia de las normas de adaptación, la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, establece:

"Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.”

Respecto a la cuestión planteada por el consultante, aunque se señala que se realiza en relación con las aportaciones de los “patronos” a las fundaciones, dado el contexto de la consulta debe entenderse que se refiere a los fundadores, que pueden ser o no patronos. A estos efectos, un patrono, en sí mismo, como miembro del órgano de gobierno y representación de una fundación (Patronato) en ningún caso podría ser asimilado a un socio o propietario a los efectos consultados.

Por su parte, por lo que se refiere a las subvenciones, donaciones o legados otorgados por los fundadores, debe también resaltarse que no se trata de una figura equiparable a la de los socios o propietarios de una entidad mercantil. En este sentido, las fundaciones se caracterizan por tener afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general (artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones). Asimismo, en caso de liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 50/2002, los bienes o derechos resultantes se han de destinar a fundaciones o a entidades no lucrativas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución, a la consecución de aquéllos; en definitiva, los fondos aportados por los fundadores no serán en el futuro recuperables por éstos, dado que no tienen derecho alguno sobre el valor liquidativo de la fundación en el momento de su disolución.

Por ello, en ausencia de una aportación en concepto de dotación fundacional (la dotación fundacional en atención a la específica calificación jurídica que de ella hace la Ley –en particular, el artículo 12.4 de la Ley 50/2002 dispone que formarán parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente a los fines fundacionales-, se entiende que debe registrarse directamente en los fondos propios de las fundaciones, tanto en la constitución como en los incrementos que puedan realizarse en aportaciones posteriores), se considera que los fundadores en la concesión de subvenciones, donaciones o legados actúan como terceros, no siéndole de aplicación el apartado 2 de la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad 2007, sino el apartado 1 de dicha norma. En este sentido debe prevalecer el contenido de la

norma del Plan General de Contabilidad 2007, sin perjuicio de considerarse de aplicación la especificidad establecida en las normas de adaptación que califica como ingresos propios de la entidad las imputaciones a la cuenta de pérdidas y ganancias que correspondan a subvenciones, donaciones y legados que estén afectos a la actividad propia de la entidad.

Cuestión 2ª.

Las aportaciones a entidades no lucrativas, en la medida en que se conceden sin contraprestación y no conllevan la aparición de ningún derecho para el aportante, han de ser contabilizadas por éste como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor contable del activo entregado. En la medida en que estas aportaciones sean de carácter excepcional y cuantía significativa, deberán registrarse como gastos excepcionales en la partida de Otros resultados que ha de crearse formando parte del resultado de explotación, de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.