

Boicac nº 73/2008 Consulta 1

Sobre la aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC 2007), por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos.

Respuesta

En primer lugar debe destacarse que la presente consulta ha sido sometida a la opinión de la Abogacía del Estado del Ministerio de Economía y Hacienda, que ha considerado en su informe que la contestación de este Instituto se ajusta a lo establecido en las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como del Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, "*Desarrollos normativos en materia contable*", señala lo siguiente:

"1. 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.
(...)"

Hasta en tanto se apruebe una nueva adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, aquellas entidades obligadas por sus disposiciones específicas a aplicar la adaptación de entidades sin fines lucrativos, aprobada por Real Decreto 776/1998, seguirán aplicándola, si bien deberán tener presente el PGC 2007 para aquellos aspectos que hubieran sido modificados.

En particular, este criterio se concreta en las siguientes obligaciones:

1.- Las entidades sin fines lucrativos seguirán aplicando las normas de valoración incluidas en la quinta parte de las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, en la medida en que el nuevo PGC 2007 no establezca un criterio distinto, en cuyo caso deberá aplicarse el nuevo criterio.

2.- Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos estarán integradas por los documentos exigidos por sus disposiciones específicas. En particular, cuando dichas disposiciones obliguen a elaborar exclusivamente balance, cuenta de resultados y memoria, las entidades no estarán obligadas a elaborar los nuevos documentos incluidos en el PGC 2007 (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo).

3.- Adicionalmente, cabe indicar que en determinadas disposiciones específicas se señala que cuando estas entidades realicen actividades económicas, la contabilidad de las

mismas se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, remitiendo en concreto a la obligación de consolidar de la entidad dominante.

En particular, el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y el artículo 29 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones, señalan, respectivamente:

“Artículo 25. Contabilidad, auditoría y plan de actuación.

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. ...

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

(...)

9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante”.

“Artículo 29. Cuentas consolidadas

“1. Las fundaciones que realicen actividades económicas y se encuentren en alguno de los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio para la sociedad dominante deberán formular, además, cuentas anuales consolidadas en los términos señalados en el Código de Comercio y en las disposiciones contables que resulten de aplicación en este ámbito. Cuando la fundación esté obligada a consolidar sus cuentas, deberá hacerlo constar así en la memoria.

2. Las cuentas anuales consolidadas se formularán y aprobarán conforme a lo previsto en el artículo anterior, se depositarán en el Registro Mercantil, conforme a lo dispuesto en la sección 2ª. del capítulo III del título III de su reglamento, y se remitirá una copia al Registro de fundaciones de competencia estatal.”

En relación con los anteriores preceptos, este Instituto entiende que la referencia al Código de Comercio en ellos recogida se circunscribe al ámbito de las cuentas anuales consolidadas, considerando que una fundación de competencia estatal que realice actividades de carácter económico y sea una entidad dominante, deberá formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con el Código de Comercio. En particular, deberá elaborar los dos nuevos estados contables incorporados en el artículo 44 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados. Ello sin perjuicio de que a los efectos de las cuentas anuales individuales, la fundación de competencia estatal se encuentre sometida a las obligaciones exigidas en sus disposiciones específicas (artículo 25 de la Ley 50/2002), en los términos indicados anteriormente.

4.- Por su parte, dada la estrecha vinculación entre los criterios de reconocimiento y valoración y las normas de presentación, las entidades sin fines lucrativos deberán ajustar el balance y la cuenta de resultados al nuevo formato incluido en la tercera parte del PGC 2007, informando en cualquier caso de las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 1998 respecto al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

5.- Por último, las entidades sin fines lucrativos deberán aplicar igualmente las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007, en cuya virtud, con carácter general deberán seguirse los siguientes pasos:

5.1.- Cerrar el ejercicio 2007 con los criterios incluidos en la adaptación del año 1998.

5.2.- Realizar un asiento de apertura con los saldos incluidos en el balance a 31 de diciembre de 2007.

5.3.- Aplicar las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007 para obtener el "Balance de apertura".

En particular, se aplicarán los siguientes criterios:

- a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC 2007.
- b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC 2007.
- c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC 2007.
- d) La entidad podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del PGC 2007, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.

Si la entidad decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

- e) La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC 2007, deban utilizarse otras partidas.

5.4.- La Disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, establece que a los efectos derivados de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del nuevo PGC, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas. Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria se mostrará el balance y la cuenta de resultados incluidos en las cuentas anuales del último ejercicio. Adicionalmente se informará sobre los principales cambios en los criterios aplicados y sobre la conciliación en la fecha del balance de apertura del impacto de los nuevos criterios en el patrimonio neto de la entidad.

No obstante, la citada disposición transitoria cuarta establece la posibilidad de que el sujeto contable presente información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo PGC, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios y las disposiciones transitorias del mismo Real Decreto.

6.- Como norma complementaria del PGC 2007 ha sido aprobado el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. El artículo 2 de este Real Decreto establece el siguiente ámbito de aplicación:

“1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) *Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
- b) *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.*
- c) *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.
(...)

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.
(...)

En relación con las entidades no mercantiles, el artículo 5 del citado Real Decreto dispone:

“Las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, podrán optar por aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas establecidos en el artículo 4 de este real decreto, en lugar de los contenidos en el Plan General de Contabilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para ello contemplados en los artículos 2 y 4 de este real decreto. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.

Asimismo, si en las disposiciones específicas se establecen parámetros diferentes para posibilitar la formulación de balance abreviado, deberán cumplirse adicionalmente éstos para poder hacer uso de la opción recogida en el párrafo anterior de este artículo.”

Por último, debe señalarse que las disposiciones transitorias primera, segunda y tercera del Real Decreto 1515/2007 delimitan un régimen de primera aplicación muy similar al previsto en el Real Decreto 1514/2007, si bien aquél no contempla que el sujeto contable pueda presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada a la nueva norma.