

Boicac nº 74/2008 Consulta 7

Sobre el tratamiento contable que han de dar las Federaciones Deportivas a los gastos necesarios para la celebración de futuros acontecimientos deportivos singulares en el marco del Plan General de Contabilidad 2007.

La situación planteada se refiere a una Federación Nacional que obtiene la designación como entidad organizadora de un campeonato y ha de incurrir en una serie de gastos en los años anteriores al de celebración del evento, así como en el propio desarrollo del campeonato. Como contrapartida a su actividad, la federación organizadora recibe determinados derechos (taquilla, publicidad, etc) y, además, suele contar con subvenciones. En concreto, y de acuerdo con la información puesta de manifiesto ante este Instituto, en la operativa de las actividades, se pueden distinguir las fases de designación, organización previa y celebración del campeonato.

Fase de designación:

- Las Federaciones Deportivas Internacionales comunican a las Federaciones Deportivas Nacionales (FDN) asociadas, la celebración de un campeonato a cuya organización se puede optar con varios años de antelación a la fecha de la competición.
- Las FDN, después de encontrar los apoyos necesarios dentro de su Comunidad Autónoma, Diputación Provincial o Ayuntamiento, elevan su candidatura a la Federación Internacional para competir con otras Federaciones solicitantes.
- En el caso de los Campeonatos importantes, mundiales, europeos o iberoamericanos, la designación se toma, al menos, 3 ó 4 años antes de la fecha de celebración del Campeonato.

Fase de organización previa a la competición:

- Una vez que la FDN es designada como Sede de la competición se ponen en marcha los distintos Comités (de Honor, Organizador, Ejecutivo, etc), firmando un Contrato con la Federación Internacional en la que cada parte adquiere una serie de compromisos económicos. Normalmente, la mayoría de los gastos de organización son responsabilidad del organizador. En esos contratos también se suele vincular a la Institución local donde se celebrará la competición.
- La puesta en marcha de los Comités implica el arranque de la oficina del Comité Organizador, con los gastos necesarios de personal y puesta en marcha de una oficina. Estos gastos se empiezan a producir 3 ó 4 años antes de la celebración del evento. Las primeras decisiones suelen ser la confirmación del Presupuesto de gastos y cómo se financiará el mismo. Además de los recursos que se puedan obtener por la venta de entradas u otros ingresos, la aportación institucional suele resultar capital para la financiación del evento.
- Durante los años previos, los gastos normales son los del mantenimiento de la oficina y su personal, reuniones de los Comités, así como la organización de las diferentes reuniones, visitas previas que la Federación Internacional realiza para verificar la buena marcha de la organización del evento. También se suelen producir pagos a cuenta de las reservas de alojamiento, y se realizan diversas

acciones de marketing, promoción, y de organización de competiciones menores, vinculadas al evento y que sirven para testar los diferentes aspectos de organización, desde los deportivos hasta los administrativos.

- Los gastos de los años previos, en muchas ocasiones, son sufragados por aportaciones de las diferentes instituciones que componen el Comité Organizador, por la vía de subvenciones o convenios de colaboración.

Fase de celebración del campeonato:

En los momentos previos o durante el desarrollo de la competición es cuando se produce la mayor parte de los gastos. Los conceptos típicos de gastos son: alojamiento, transporte, acondicionamientos de la instalación, marketing y promoción.

En la consulta se plantea en concreto si es posible la activación de los gastos previos relacionados con la organización de un campeonato a través de la cuenta 216. “Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos”, recogida en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, o en otra partida.

Respuesta

a) Antecedentes

Conforme a la disposición transitoria quinta “Desarrollos normativos en materia contable”, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, en el caso de PYMES), las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, seguirán en vigor en todo lo 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 nuevo Plan General de Contabilidad, y en tanto no se apruebe una nueva adaptación conforme a la habilitación contenida en la disposición final primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, se definen dos conceptos de activo relacionados con la organización de acontecimientos deportivos:

- 216. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.
- 278. Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos.

La cuenta 216. “*Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos*” que se incluye en el subgrupo 21 del Inmovilizado inmaterial, se define como “*gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, o el precio de adquisición de estos mismos derechos cuando, siendo susceptibles de transmisión hayan sido adquiridos*” y según la Introducción de las

normas de adaptación, se refiere a: “acontecimientos en los que la Federación tiene derecho a organizarlos durante un período de tiempo determinado o con carácter indefinido (acontecimientos «no singulares»)”. La norma de valoración quinta “Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial” en su letra c) señala lo siguiente:

“Figurarán directamente en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa; no obstante, al cierre del ejercicio, también podrá activarse como inmovilizado inmaterial los gastos efectuados para la obtención de derechos sobre organización de acontecimientos deportivos periódicos, cuando se tengan motivos fundados de su obtención. Estos derechos podrán amortizarse de modo sistemático no pudiendo exceder del período durante el cual dicho derecho contribuya a la obtención de ingresos”.

La cuenta 278. “Gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos”, que se recoge en el subgrupo 27 relativo a gastos a distribuir en varios ejercicios, se define como “gastos necesarios para la organización de futuros acontecimientos deportivos. En esta cuenta no se incluirán los gastos derivados de la participación de eventos deportivos”, y se refieren, según la Introducción de las normas de adaptación, a “acontecimientos «singulares», es decir, aquellos que tendrán lugar en una fecha concreta y determinada, como, por ejemplo, la organización de unos campeonatos mundiales”. Los criterios valorativos aplicables a esta partida (norma de valoración séptima Gastos a distribuir en varios ejercicios) son:

“Los gastos diferidos para organización de acontecimientos deportivos singulares se valorarán por el importe total satisfecho para dicha organización, tanto antes de la concesión del derecho a la organización, como después de su concesión hasta la celebración del acontecimiento. No se incluirán los gastos derivados de la participación en campeonatos deportivos.

Cuando se trate de gastos realizados con anterioridad a la concesión del derecho, para su inscripción en el activo deberán existir motivos fundados de obtención de la organización; en caso contrario se imputarán a resultados en el ejercicio en que se produzcan.

Su importe total se imputará a gastos del ejercicio cuando tenga lugar el acontecimiento deportivo”.

b) Plan General de Contabilidad 2007

Para el análisis de la cuestión hay que tener en cuenta que:

- En el Marco Conceptual de la Contabilidad, recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, se define el concepto de activo y los criterios de reconocimiento de los mismos de la siguiente manera:

“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos en el futuro”.

“Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención, a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad” (Apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad).

- El último párrafo de este apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad dispone:

“Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en el caso en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.”

- Por su parte, el principio de devengo se enuncia como sigue:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

- En relación con los inmovilizados intangibles, la norma de registro y valoración 5ª del Plan General de Contabilidad dispone lo siguiente:

“Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado por la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado, intercambiado.*
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.*

En ningún caso se reconocerán como inmovilizado intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento...”

- La norma de registro y valoración 10ª de existencias establece que:

“Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.”

De acuerdo con lo anterior, la correlación entre ingresos y gastos se contempla en el PGC 2007 siempre supeditada a que proceda reconocer el activo o pasivo asociados de acuerdo con la definición de éstos contemplada en el Marco Conceptual, habiendo perdido la categoría de principio contable que tenía en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Por este motivo, el PGC de 2007 ha eliminado los subgrupos de gastos a distribuir en varios ejercicios y gastos de establecimiento.

- c) Tratamiento de los gastos relacionados con la organización de acontecimientos deportivos singulares a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007

Desde el punto de vista económico, en el caso concreto objeto de análisis en la presente consulta, la designación por un tercero como sede de una competición conlleva el acceso a una actividad de organización de un evento en la que se obtienen como contraprestación ingresos de taquilla y publicidad, entre otros. Asimismo, parte de los gastos se suelen financiar con subvenciones.

Así pues, el contrato constituye para la empresa la prestación de un servicio, y en la medida en que no se hayan producido las condiciones para el reconocimiento de ingresos, será un proyecto en curso, siendo aplicables los criterios previstos en la norma de registro y valoración 10ª. Existencias. Conforme a esta norma, en tanto el proyecto esté en curso:

- Los gastos se contabilizarán según su devengo,
- Se reconocerán existencias de servicios en curso (proyectos en curso), mediante la partida de 710. *Variación de existencias de productos en curso*, por el importe del coste de producción. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. En relación con la determinación del coste de producción, deberán tenerse en consideración los criterios contenidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular:
 - o Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.
 - o No se incluirá dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.
 - o En las existencias de productos en curso que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción, los gastos financieros, que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la realización del proyecto.
- Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas del valor de estas existencias. El valor neto realizable de un activo, de acuerdo con la definición incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como en su caso, los costes estimados

necesarios para terminar su producción. A estos efectos, debe resaltarse que no se computarán las subvenciones esperadas.

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros, quedan regulados en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, en la que se establece lo siguiente en relación con su reconocimiento:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

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. A estos efectos, se considerará no reintegrable 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.”

En particular, los criterios de imputación a resultados contenidos en el apartado 1.3 de esta norma, disponen que cuando se concedan para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Por su parte, si compensan déficit de explotación se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios. En consecuencia, el tratamiento establecido supone una imputación correlacionada de estos ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales deberá incorporarse cualquier información significativa en relación con el tema objeto de consulta, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad. En particular, se incluirá información acerca de los criterios de imputación de costes empleados en la valoración de las existencias; los criterios seguidos y las circunstancias que motivan las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, la reversión de las mismas, así como su importe; criterios seguidos en la capitalización de gastos financieros e importe de los gastos capitalizados durante el ejercicio; también se informará sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias; análisis de los movimientos de la subagrupación del balance; importes recibidos y, en su caso, devueltos; origen de las subvenciones, indicando el Ente Público concedente e información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones.