



Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de una determinada aportación a una entidad sin fines lucrativos que fomenta la investigación.

Respuesta:

Una fundación, cuyo fin general es la investigación, obtiene una donación vinculada a la adquisición de un activo financiero cuyas rentas deben ser utilizadas para financiar las actividades constitutivas del fin fundacional. La donación se hace con carácter permanente hasta la posible liquidación de la fundación. Se consulta, en particular, acerca del tratamiento contable que sería de aplicación en el caso de venta parcial de los activos adquiridos y sobre el registro y valoración posterior de los activos financieros en que se materializa la donación.

El artículo 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones define la dotación fundacional en los términos siguientes:

“Artículo 12. Dotación.

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros.

Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

(...)

4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación 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.”

A la vista de su contenido, dos características se infieren en la dotación fundacional, por un lado, su carácter permanente y, por otro, su destino al fin fundacional. Es la mención de *“que se aporten en tal concepto”* la que ha servido para distinguir conceptualmente la dotación fundacional de las donaciones de capital recibidas por las fundaciones para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

En la consulta no se hace referencia alguna que pueda llevar a calificar lo donado como dotación fundacional. A la vista de la información facilitada, en principio, el importe recibido por la fundación tendría la naturaleza de donación modal, esto es, condicionada a un determinado fin, como es la adquisición de un activo del que obtener rentas con que sufragar la actividad fundacional.



Considerando estos antecedentes, la cantidad recibida para la adquisición de un activo financiero se contabilizará directamente en el patrimonio neto de la fundación cuando se cumplan los requisitos previstos en la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. "Subvenciones, donaciones y legados recibidos" del Plan General de Contabilidad (PGC) y sus disposiciones de desarrollo. De acuerdo con este criterio, hasta que no se produzca la adquisición del activo financiero, la donación debe calificarse como reintegrable y, en consecuencia, lucirá como un pasivo.

Por su parte, el tratamiento contable de los activos financieros en que se materializa la financiación obtenida, no presenta diferencia alguna con las reglas generales del PGC que requiera un pronunciamiento expreso de este Instituto, debiéndose aplicar por consiguiente el que corresponda de acuerdo con lo establecido en la NRV 9ª. "Instrumentos financieros" del PGC en función de la categoría en que deban encuadrarse que, en principio, parece ser la de "Activos financieros disponibles para la venta".

Entrando en el fondo de la cuestión planteada, en el caso de baja parcial del activo, el consultante pregunta si este hecho produce la imputación a la cuenta de resultados de la donación reconocida en el patrimonio neto. Si la respuesta fuese afirmativa, se advierte que la obligación impuesta por el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, previsiblemente originaría que las rentas imputadas a resultados debieran aplicarse a los fines fundacionales y no a los fines que impone el donante, lo que iría en contra de su voluntad.

El criterio de la imputación a resultados de la donación obtenida para la adquisición de un activo, en el momento de su enajenación o baja, como expone la NRV 18ª del PGC, cobra sentido cuando los fondos recibidos financian la adquisición de un determinado activo de tal manera que su disposición no implica el incumplimiento de las condiciones de la donación y con ello la obligación de reintegrar el importe obtenido.

Así, en el caso planteado, si se atiende a los criterios sobre el carácter reintegrable o no de las donaciones se llegaría a la conclusión de que no procede su aplicación a resultados por baja de los activos financieros, sino que por el contrario, como consecuencia del incumplimiento del fin para el que se realizó, debería calificarse como reintegrable, esto es, un pasivo, recuperando el tratamiento contable de patrimonio neto cuando se reinvierta en la adquisición de otro activo financiero, en los términos fijados por el donante.

Al amparo de este razonamiento puede concluirse que, en esencia, desde la perspectiva de la cuestión que nos ocupa, la posible imputación a la cuenta de resultados del importe recibido, la citada baja no se habría producido, por lo que el artículo señalado no parece que fuese de aplicación, salvo en lo que respecta al resultado producido por la variación de valor del activo financiero.

El análisis que se ha realizado se soporta en las condiciones descritas por el consultante, en particular, en la circunstancia de que el importe donado debería



revertir al donante en caso de que no se destinase al mencionado fin. Por ello, en el supuesto de que existiesen otros aspectos o condiciones asociados a la operación, el tratamiento contable expuesto en la presente respuesta debería decaer, y aplicarse el que mejor se correspondiese con un previo estudio de su fondo, económico y jurídico.