



BOICAC Nº 135/2023 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas realizadas por los fundadores o patronos de las fundaciones.

Respuesta:

La consulta versa sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas efectuadas por los fundadores o patronos de un protectorado de una fundación de competencia estatal.

La entidad consultante, haciendo alusión a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y a la normativa contable de aplicación, plantea en qué supuestos las citadas condonaciones de deudas podrían imputarse directamente en el patrimonio neto de las fundaciones sin formar parte de la cuenta de resultados.

Respecto a la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, hay que indicar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, *por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos*, modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, las mencionadas normas son de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. Por lo que se refiere a las restantes entidades no lucrativas, a tenor de lo establecido en el apartado I de la exposición de motivos de dicho Real Decreto, aunque formalmente no se encuentren obligadas a seguir estas normas, la obligación que tienen de presentar contablemente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como su carácter no lucrativo llevan a considerar que parece lógico, aunque no obligado, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación.

En este sentido, debe resaltarse que en la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de acuerdo con los principios y criterios de valoración contenidos en ellas, como un todo coherente, sin que la falta de obligación habilite la excepción o incumplimiento parcial de las mismas.

A su vez, con objeto de facilitar la aplicación de dichas normas de adaptación el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha aprobado y publicado en el BOE de 10 y 9 de abril de 2013, respectivamente, la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

La Norma de Registro y Valoración (NRV) 20.^a *Subvenciones, donaciones y legados recibidos* recogida en el citado Plan de entidades sin fines lucrativos, regula los criterios para su reconocimiento, valoración e imputación al excedente del ejercicio, concretamente, dentro del apartado 1. *Reconocimiento* establece lo siguiente:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación 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, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

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. (...)

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrable se efectuarán atendiendo a su finalidad. Si el importe recibido va a ser destinado a la cancelación de deudas, el apartado 3 de la citada NRV establece lo siguiente:

“b5) 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.”

A mayor abundamiento este Instituto ha publicado la consulta 6 del BOICAC número 75, de septiembre de 2008, en la que se da respuesta a una cuestión idéntica a la planteada por la entidad consultante, y es preciso traer a colación sus conclusiones:

“(...) 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. (...)”

Por tanto, de acuerdo con la normativa de aplicación, las subvenciones otorgadas por los fundadores o patronos cuyo objeto sea la condonación de deudas se imputarán como ingreso del ejercicio en el que se produzca la misma.