

Consulta del ICAC

Consulta: Sobre el tratamiento contable de la imputación a resultados de una herencia recibida por una entidad sin fines lucrativos de una persona física consistente en la participación de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil tras la posterior liquidación de la misma.



Respuesta: La entidad sin fines lucrativos, entidad donataria, registró la herencia recibida, consistente en la participación en la totalidad de la sociedad mercantil, conforme a la norma de registro y valoración 9ª “Subvenciones, donaciones y legados” de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. En concreto reconoció la participación financiera en la cuenta 2503. “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo” con abono a una cuenta del subgrupo 13. “Subvenciones, donaciones y legados y otros ajustes de valor” por el importe de su valor razonable.

	Reconocimiento de la participación financiera	Debe	Haber
2503	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	Valor razonable de los activos adquiridos	
13x	Subvenciones, donaciones y legados		Valor razonable de los activos adquiridos



La sociedad mercantil, en el momento de la aceptación de la herencia, únicamente disponía de un inmueble de valor contable igual a su valor razonable y una determinada cantidad de efectivo. Meses después, la entidad sin fines lucrativos liquida la sociedad adjudicándose como socio único los citados bienes.

El consultante pregunta sobre el tratamiento contable del importe registrado en el subgrupo 13, en concreto, si debe imputar a resultados solo la parte correspondiente al efectivo recibido, o en su caso, imputar como ingreso en una cuenta del subgrupo 74. “Subvenciones, donaciones y legados” el importe total correspondiente al inmueble y al efectivo recibido.

A efectos contables, ante una operación de disolución sin liquidación de una sociedad y la posterior adjudicación del activo a la sociedad, socio único, como parece ser el caso planteado, el socio contabilizará el inmueble y la tesorería con abono a la participación

en la sociedad que se disuelve, sin reconocer resultado alguno porque, según afirma el consultante, el valor razonable de los bienes recibidos coincide con el valor en libros de la inversión financiera.

	Disolución sin liquidación de la entidad participada	Debe	Haber
210/220 211/221 57x 2503	Terrenos y bienes naturales Construcciones Tesorería Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	Valor razonable de los activos adquiridos Efectivo recibido	Valor razonable de los activos adquiridos

En relación con la imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables, tanto la norma de registro y valoración (NRV) 9ª incluida en la Segunda parte de las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, como la NRV 20ª incluida en la Segunda parte del Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, aprobado por la Resolución de 26 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, establecen que la mencionada reclasificación se efectuará atendiendo a su finalidad. En concreto, se establece:

“La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b.1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

	Imputación anual por el importe de la amortización	Debe	Haber
681	Dotac amortización inmueble	xxx	
281	Amortización acumulada del imov material		xxx
13x	Subvenciones, donaciones y legados	xxx	
746	Donaciones y legados transferidos a excedente del ejercicio		xxx

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.5) 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.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente”.



Por lo tanto, en principio, la baja de la inversión financiera traerá consigo la reclasificación de la totalidad del legado al excedente de la actividad, salvo que la realidad económica y jurídica de fondo que se describe en la consulta fuese el legado de un inmueble y de una cantidad de efectivo a una entidad sin fines lucrativos, en cuyo caso, tanto el adecuado registro contable como el resto de implicaciones jurídicas de la operación se deberían ajustar a ese fondo

económico y jurídico subyacente.

	Si el efectivo se destina a financiar compras o gastos del ejercicio	Debe	Haber
6xx	Compras o gastos	xxx	
57x	Tesorería		xxx
13x	Subvenciones, donaciones y legados	xxx	
746	Donaciones y legados transferidos a excedente del ejercicio		xxx

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, se deberá suministrar cualquier información significativa que sea necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.