



---

# **Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

**Trabajo de Fin de Máster**

**Máster en Contabilidad y Gestión Financiera**

## **Contabilidad de las Entidades no Lucrativas**

Presentado por:

***David Duque García***

Tutelado por:

***Ana Morales Guerrero***

*Valladolid, 23 de julio de 2019*



## ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS. ....	3
1. RESUMEN / SUMMARY. ....	4
2. METODOLOGÍA UTILIZADA. ....	5
3. INTRODUCCIÓN. ....	6
4. COMPARACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES MERCANTILES FRENTE AL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS.....	10
4.1 Novedades en el Plan del 2013. ....	10
4.2 Explicación detallada de las normas de registro y valoración de las Entidades no Lucrativas.....	10
5. DOCUMENTOS QUE COMPONEN LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.....	29
5.1 Balance de Situación. ....	32
5.2 Cuenta de resultados.....	39
5.3 Memoria de las entidades no lucrativas.....	45
6. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	50
6.1. Fines de interés general de las entidades sin ánimo de lucro. ....	52
6.2 Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto de Sociedades en la ley 49/2002.....	53
6.4 Incentivos Fiscales al mecenazgo. ....	60
7. CONCLUSIÓN .....	62
8. BIBLIOGRAFÍA. ....	64
ANEXO: Cuadro de Cuentas.....	67



## **AGRADECIMIENTOS.**

En primer lugar, quiero dedicar este trabajo a mi madre, dado que sin todos los valores que me ha transmitido a lo largo de mi vida yo no estaría aquí, ni sería lo que soy. Te lo debo todo a ti.

Gracias a mi padre, que me ha enseñado que nada se logra sin esfuerzo y dedicación y que en esta vida no te regalan absolutamente nada.

Gracias a Beatriz, que me ha ayudado siempre que lo he necesitado y me ha sabido sacar una sonrisa para que me levantara y siguiera mi camino.

Gracias a mi abuela, por inculcarme sus valores y apoyarme en los momentos más difíciles.

Gracias a Ana, mi tutora, por ayudarme a elaborar este trabajo de una forma ordenada y elaborada.

Por último, gracias a la Universidad de Valladolid en general, por permitirme realizar mis estudios.



## 1. RESUMEN.

Este trabajo analizará desde un punto de vista contable las entidades sin ánimo de lucro, haciendo referencia principalmente a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. El trabajo comenzará con una explicación de las características de estas entidades, a la vez que se profundizará en la idea de porque es tan distinto este sector en relación con los demás. A continuación, se analizará el Plan General Contable de las Entidades no lucrativas, haciendo hincapié en las normas de registro y valoración de partidas como las subvenciones, donaciones y legados, bienes de patrimonio histórico y créditos y débitos de la actividad propia. Después, se examinará los estados contables que tienen que presentar estas entidades para estructurar sus cuentas anuales. Por último, se realizará un estudio de los incentivos fiscales que tienen este tipo de entidades y porque se benefician de un tipo impositivo reducido.

## 1. SUMMARY.

This dissertation will analyze from an accounting point of view the non-profit entities, making reference especially to foundations and associations declared of public utility. The work will start with an explanation of the characteristics of these entities, while it will deepen in the idea of why this sector is so different in relation to others. Next, the General Accounting Plan of the non-profit entities will be analyzed, emphasizing the rules of registration and valuation of items such as grants, donations and legacies, historical heritage assets and credits and debits of the own activity. Afterwards, the financial statements that these entities must present to structure their annual accounts will be examined. Finally, a study will be made of the tax incentives that this type of entities have and because they benefit from a reduced tax rate.

**Palabras clave:** fundaciones, subvenciones, cuentas anuales e incentivos fiscales.



## 2. METODOLOGÍA UTILIZADA.

La metodología utilizada en la elaboración de este trabajo pretende realizar un análisis tanto del tercer sector o sector social, como de las entidades no lucrativas que están englobadas dentro de él, y que son necesarias para mantener el bienestar social.

Para esto, se ha realizado un análisis descriptivo del apartado de normas de registro y valoración, incluidas dentro del Plan General de Entidades no lucrativas de 2013, para así comprender como se contabilizan las distintas partidas en un sector como es el no lucrativo.

A continuación, se ha efectuado un estudio de la información necesaria que tienen que presentar las entidades no lucrativas en sus cuentas anuales, para que así tanto sus miembros como las autoridades correspondientes puedan verificar que se persiguen unos fines de interés general.

Siguiendo esto, se ha procedido a realizar una explicación de los incentivos fiscales que tienen este tipo de entidades y cómo se configura su base imponible para liquidar los correspondientes impuestos.

Por último, se expone una conclusión sobre lo necesario que es este tercer sector en la sociedad y si está gestionado adecuadamente, además de tratar la problemática que existe en algunos sectores con las empresas lucrativas.

Para la realización de estos estudios, se ha obtenido la información de distintos manuales de contabilidad y fiscalidad, de artículos provenientes de páginas como son Ciriec, Revesco y del Boletín Oficial del Estado.



### 3. INTRODUCCIÓN.

En la actualidad, se está produciendo una expansión en lo que se refiere al sector de la protección social y del número de entidades que no forman parte del Sector público ni constituyen una iniciativa privada mercantil.

Un estudio realizado en 1994 por la Universidad de Valencia destacó el incremento de este tipo de entidades generando un beneficio social de gran magnitud, debido a que estas entidades no lucrativas no buscan el reparto del beneficio entre sus socios, sino realizar actividades sociales que aumenten el estado de bienestar de los ciudadanos. (Moreno, 1994).

Para comenzar, antes de hablar sobre las entidades no lucrativas, tenemos que dedicar tiempo a entender lo que significa Economía Social, dado que es un parte imprescindible para que las entidades del sector no lucrativo puedan denominarse como tal y obtener los beneficios que este título conlleva.

El concepto de Economía Social nació en Francia en 1980, con la cooperación de las entidades pertenecientes al Tercer Sector Francés<sup>1</sup>. Gracias a esto, se firmó la denominada Carta de la Economía Social, en la cual se reconoció formalmente la existencia de un gran sector con tal denominación. No obstante, aun prevalecían las diferencias entre sus miembros (Salamon, Anheier, & Archambault, 1993).

Según este autor, los principios básicos de actuación de las entidades que se especificaron dentro del Sector no Lucrativo fueron:

- La participación era personal y voluntaria, conllevaba la libre entrada y salida de la organización.
- Solidaridad con sus miembros, que supone la colaboración entre las entidades que forman la Economía Social.
- Procesos de decisión democrática, no obstante, este principio no se cumple en las fundaciones debido a la designación del patrimonio por parte del fundador.

---

<sup>1</sup> En este sector se encontraban las Cooperativas, Mutualidades y las Asociaciones.



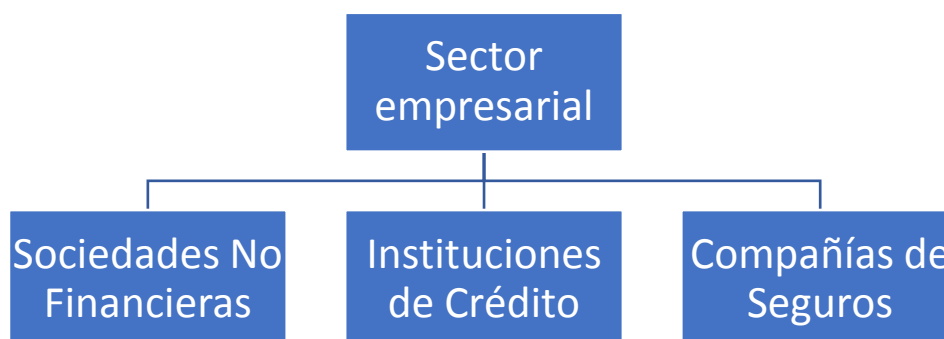
- Independencia del gobierno. Las entidades que constituyen la economía Social no deben participar en el gobierno.
- Voluntariedad en su dirección, no se puede recibir compensación monetaria alguna que sobrepase el propio sueldo.
- No se debe dirigir a la búsqueda de beneficios. Este principio se cumple en las Fundaciones, pero no en las Cooperativas.
- El capital no puede distribuirse, siempre debe quedar afecto a la realización de las actividades de la entidad.

Según Moreno (1994), se va a conceptualizar la economía Social como aquella que engloba ciertas empresas que actúan en el mercado con determinados objetivos,<sup>2</sup> pero cuya distribución del beneficio y proceso de toma de decisiones no está relacionada directamente con el “capital” aportado por cada socio.

Se puede decir que en la Economía Social están incluidos determinados agentes económicos cuya función sea producir servicios no destinados a la venta y cuya financiación se efectúa por medio de contribuciones voluntarias efectuadas por los propios ciudadanos (Monzón y Barea, 1992).

En España, las principales entidades que forman parte de la Economía Social se agrupan en CEPES<sup>3</sup>. En relación con Monzón y Barea (1992), las entidades que constituyen la Economía Social se pueden englobar en el siguiente esquema:

*Cuadro 1: Entidades que forman parte de la Economía Social*



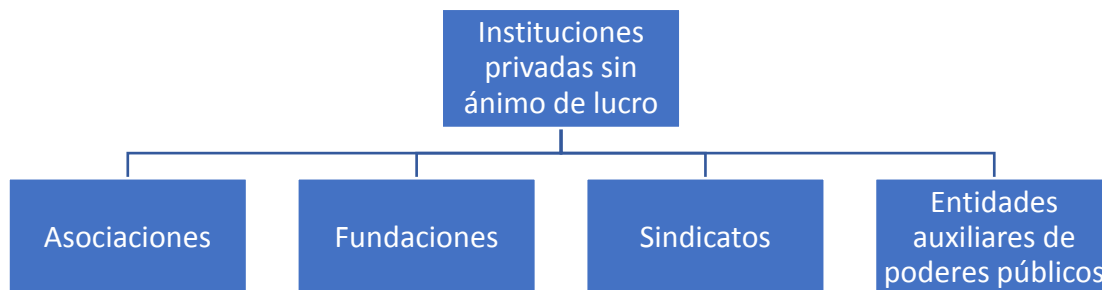
*Fuente: Elaboración Propia*

<sup>2</sup> Estos objetivos pueden ser: producir bienes y servicios, financiar o asegurar, etc.

<sup>3</sup> Se denomina la Confederación Empresarial Española de la Economía Social, que fue fundada en 1992 y que cuenta con más de 23 socios en las distintas autonomías de España.



Cuadro 2: Entidades que forman parte de la Economía Social



Fuente: Elaboración Propia

Para tener clara la magnitud del concepto de Economía Social, hay que hablar de la denominada Declaración de Sevilla, la cual se firmó un 7 de diciembre de 1985, y que englobaba a un total de quince países de Sudamérica, además de la presencia de España y Portugal (Montolio, 2002).

En esta declaración se hablaron temas como por ejemplo el Cooperativismo, el Empleo y el Desarrollo Social, y se dedujo que la Economía Social era una pieza clave en el desarrollo de los países firmantes y en especial de la creación de empleo.

Entonces, la Economía Social no solo se ha expandido en el ámbito social, sino que también ha llegado al ámbito legislativo, político y judicial, dado que muchas normas de carácter estatal y autonómico están totalmente vinculadas con la Economía Social. Los principales organismos públicos, con la ayuda del Fondo Social Europeo, reparten determinadas ayudas para la realización de proyectos sociales que tienen que estar debidamente justificados con anterioridad (Montolio, 2002) .

Una vez explicado el término de la Economía Social, el siguiente término será el del Tercer Sector, que aparecerá como un espacio en el que se desarrollan diferentes relaciones basadas en la participación de los propios ciudadanos, que satisfarán sus necesidades. En este sector, las entidades no lucrativas cubren las necesidades que tradicionalmente no se han cubierto por el Estado o se han cubierto de una manera deficiente, situándose como una opción participativa y solidaria que cuenta con un apoyo cada vez más grande.





El sector lucrativo tiene un campo de actuación cada vez más extendido, y abarca diversos sectores como son el empleo, la educación, la formación para los puestos de trabajo, los servicios sociales, el medio ambiente, la sanidad, el deporte, la cultura, etc. Todo esto está gestionando desde una forma solidaria y participativa, en la que pueden intervenir los ciudadanos a través del voluntariado (Gutiérrez, 2003).

Una vez hecho referencia al sector no lucrativo, vamos a introducir a las Entidades sin fines lucrativos, que son unas entidades que no pertenecen ni al grupo de empresas consideraras capitalistas ni a la Economía Pública, y que presentan una serie de características homogéneas entre sí, como pueden ser la importancia del voluntariado, la independencia con el sector público y el mercantil, la no retribución de los beneficios y en algunos casos la exención de impuestos ( Gutiérrez, 2003).

Gutiérrez (2003, p.121), señala que: “se pueden englobar a las Entidades no lucrativas como “un conjunto heterogéneo de organizaciones que poseen una gestión autónoma y que no tienen un comportamiento privado-mercantil”.

Según la Constitución Española: “son instituciones declaradas de utilidad pública, aquellas fundaciones y asociaciones que han sido reconocidas por la administración y que contienen una serie de fines y objetivos declarados de interés general, y que tienen la posibilidad de obtener diferentes privilegios como la reducción de la cuota impositiva”.

Luego este Sector quedaría delimitado en primer lugar entre la actividad pública (sector público), la privada mercantil (mercado) y las actividades domésticas (redes primarias de solidaridad); en segundo lugar, se encuentran delimitadas entre en sector con ánimo de lucro (mercantil) y sin ánimo de lucro (público o comunitario); y en tercer lugar el espacio que separa la actividad formal y oficial (sector público) frente a la no formal o informal (redes de solidaridad).

La denominada “exención de impuestos” está regulada por distintas leyes, las cuales hacen referencia al Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Posteriormente estas leyes han sido modificadas y se hablará más adelante en este trabajo.



## 4. COMPARACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES MERCANTILES FRENTE AL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

### 4.1 Novedades en el Plan del 2013.

- a) Inmovilizado Material: La Norma de Registro y Valoración (NRV) N° 2 del Plan dicta que se pueden dividir en bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, en bienes generadores de flujo de efectivo y en unidades de explotación o servicio.
- b) Permutas: siguiendo la NRV N°2, existirán dos tipos de permutas, las que se refieren a bienes no generadores de flujos de efectivo y las que se utilizan con los bienes generadores.
- c) Bienes de Patrimonio Histórico: según el apartado primero de la NRV N° 8 del PGC de ENL: se les aplicarán las mismas normas que al inmovilizado material, añadiendo las grandes reparaciones cuando sean necesarias.
- d) Subvenciones, donaciones y legados: siguiendo la NRV N° 2, estas partidas se imputarán a patrimonio neto, para posteriormente reclasificarlos al excedente del ejercicio.

### 4.2 Explicación detallada de las normas de registro y valoración de las Entidades no Lucrativas.

Una vez realizada la comparación de las normas de registro y valoración entre el Plan General Contable de las empresas mercantiles y el Plan General Contable de las no Lucrativas (en adelante PGC de ENL), se procederá a explicar de manera detallada aquellos elementos más importantes que son diferentes dentro del sector no lucrativo.



#### 4.2.1 Activo.

##### ➤ 4.2.1.1 Inmovilizado Material.

Según el PGC de ENL de 2013, en la categoría de inmovilizado material vienen definidos distintos tipos de bienes en función de su actividad.

- a) Bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo: son bienes con el objetivo de obtener un determinado beneficio o crear un rendimiento comercial a través de la producción de bienes o de la prestación de servicios.
- b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: se refiere a los bienes que pertenecen a la entidad y que no se han constituido con la finalidad de obtener un rendimiento<sup>4</sup> comercial.  
En algunos casos, si el bien en cuestión produce ciertos rendimientos comerciales en su actividad, y esta no se puede separar de la prestación social o no se puede aclarar cuál de las dos actividades es la principal, se seguirá considerando como no generador de flujos de efectivo.
- c) Unidad de explotación o servicio: al ser apenas utilizado por las entidades, debido a que es un grupo muy pequeño, va a generar unos rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad, que serán independientes de los producidos por los otros grupos de activos.

##### ➤ 4.2.1.2. Permutas.

Se entiende que hay una permuta cuando se recibe un elemento de inmovilizado material, entregando a la vez otro elemento, una contrapartida o ambas.

En el sector no lucrativo, existen distintos tipos de permutas:

- a) Permutas de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: según lo que nos dicta el Plan “el activo recibido se valorará por el valor contable del entregado, añadiendo si las hay, una serie de

---

<sup>4</sup> En el caso de que genere flujos económicos sociales y que beneficien a un colectivo en concreto, se considerará que ese beneficio es social.



contrapartidas que pueden estar pagadas o pendientes de pago, pero siempre teniendo en cuenta el límite que lo marca el valor razonable del inmovilizado recibido”.

Ejemplo 1. Permutas en los bienes no generadores de flujos de efectivo.

Una fundación va a realizar una permuta con unos vehículos de transporte dedicados a los fines. Posteriormente adquiere un nuevo vehículo cuyo precio es de 30.000 €, además el proveedor recoge el anterior y le otorga un valor de 5.000€ y abonando la diferencia de 20.000 €.

Bien que posee la entidad:

1. Precio de adquisición: 30.000 €
2. Amortización Acumulada: (18.000€)
3. Valor Contable: 12.000 €

Cuenta	Debe	Haber
Elementos de transporte (218)	30.000	
Amortización acumulada del elemento de transporte (2818)	18.000	
Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material (671)	2.000	
Elementos de transporte (218)		30.000
Tesorería (57)		20.000

- b) Permutas de bienes generadores de flujo de efectivo: en estas permutas, el activo recibido se valorará por el valor razonable del bien entregado, añadiendo en su caso, algunas contraprestaciones que se hubieran repartido, excepto que excedan del valor razonable del activo incorporado.



### Ejemplo 2. Permutas con bienes generadores de flujos de efectivo.

Una fundación tiene una maquinaria y va a realizar una permuta por un bien similar cuyo valor razonable es de 150.000 € y además se entrega 30.000€.

Bien que posee la entidad:

1. Precio de adquisición: 100.000€
2. Amortización Acumulada: (70.000 €)
3. Valor contable: 30.000€

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	65.000	
Amortización acumulada de la maquinaria	70.000	
Maquinaria		100.000
Tesorería (57)		30.000
Beneficio procedente del Inmovilizado Material (7)		5.000

Al igual que sucede con las empresas lucrativas, existen dos tipos de permutas:

**Permutas comerciales:** si una permuta se considera comercial, el inmovilizado material recibido se tendrá que valorar por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido. Se producirá en las siguientes situaciones:

- a) Cuando la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiera de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado, es decir, sean significativamente distintos.
- b) Si el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la entidad afectadas por la permuta se vea modificado como consecuencia de la operación.



**Permutas no comerciales:** se considerará no comercial cuando no se pueda obtener una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, luego el inmovilizado material se valorará por el valor contable del bien entregado, más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando se sepa, del valor razonable del inmovilizado si este fuera menor.

Entonces, se contabilizará como una permuta no comercial en el momento que se tenga la evidencia de que los flujos que generarán ambos bienes, en principio, sean significativamente similares.

➤ *4.2.1.3 Deterioro de valor.*

El deterioro de valor es la expresión contable de las correcciones de valor que surgen por las pérdidas de valor en el activo, y se determinarán, por la cantidad que exceda el valor contable del bien a su importe recuperable (Miguélez, et al.,2010) .

En las ENL, se tendrá que analizar si existe deterioro de valor en los siguientes bienes:

- a) Bienes no generadores de flujos de efectivo: Según el Plan: “existirá un deterioro de valor en los bienes no generadores de flujo de efectivo cuando se produzca un descenso del servicio de un determinado activo, que será diferente a su amortización”.
- b) En bienes generadores de flujos de efectivo: PGC nos dice que: “se producirá un deterioro cuando el valor contable del bien supere a su valor recuperable, siendo este el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso”.

➤ *4.2.1.4. Baja.*

En el caso de los bienes no generadores de flujos, se darán de baja cuando no se espere obtener un potencial de servicio o cuando se produzca su enajenación. Mientras que los generadores de flujos de efectivo se darán de baja cuando no se espere obtener un rendimiento



económico de ellos o cuando se produzca su enajenación. (PGC de ENL, 2013).

➤ *4.2.1.5 Bienes de Patrimonio Histórico.*

El PGC les define como: “son aquellos bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de los rasgos característicos el hecho de que no se pueden remplazar”.

Dado que el bien se recibe de forma gratuita, su valor será en que se derive de los gastos necesarios hasta su incorporación al patrimonio de la entidad, sin que se deba calcular su valor real, ya que, en este tipo de bienes, lo más importante no era su valor patrimonial, sino su valor histórico

Además, si se realiza una gran reparación, su coste se reconocerá en el valor en libros del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento como tal. No obstante, no formarán parte del valor del bien las instalaciones necesarias para este. (PGC de ENL, 2013).

Ejemplo 3: Adquisición de un bien de Patrimonio Histórico.

Una Fundación ha adquirido unos cuadros, que se consideran como bien del patrimonio histórico por un valor de 70.000 €. En concepto de traslado ha pagado 3000 € y ha pagado 15.000 € por unos soportes necesarios para la exposición.

3.1. En el momento de la adquisición de él bien.

Cuenta	Debe	Haber
Bienes Muebles (244)	73.000	
Banco (57)		73.000

3.2. Cuando adquiere los soportes:

Cuenta	Debe	Haber
Inmovilizado Material (21)	15.000	
Banco (57)		15.000



#### Ejemplo 4: Donación de un bien de Patrimonio Histórico.

Una entidad no lucrativa recibe unas pinturas como donación, que están consideradas bienes de Patrimonio Histórico y que cuyo valor razonable ascienda a 12.000 €. La ENL tendrá que abonar 124 € como gastos de traslado.

##### 4.1. Registro de la donación.

Cuenta	Debe	Haber
Bienes Muebles (214)	12.124	
Ingresos de donaciones de capital (941)		12.000
Tesorería		124

##### 4.2.2 Subvenciones, donaciones y legados.

Las subvenciones son recibidas para asegurar que la entidad realiza sus fines, mientras que las donaciones y los legados son concedidas sin exigir ningún tipo de contraprestación directa o indirecta (Morales Guerrero, 2002).

#### Ejemplo 5: Comunicación y cobro de una subvención.

A una fundación se le concede una subvención legada a su actividad por valor de 40.000€ el 03-05-2019, pero no la cobra hasta el 01-06-2019.

##### 5.1. Por la concesión:

Cuenta	Debe	Haber
Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas (4708)	40.000	
Subvenciones, donaciones y legados a la actividad (740)		40.000





## 5.2. Por el cobro:

Cuenta	Debe	Haber
Tesorería (57)	40.000	
Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas (4708)		40.000

Si hay una diferencia entre estas, es que la finalidad de las subvenciones<sup>5</sup> es concreta y específica, mientras que, en el segundo caso<sup>6</sup>, es genérica (Morales Guerrero, 2002).

Siempre que sean no reintegrables, se contabilizarán directamente en el patrimonio neto de la entidad, para posteriormente reclasificarlas al excedente del ejercicio en la función de ingresos, de una forma correlacionada con los gastos derivados de esa subvención.

Las no reintegrables que se obtengan sin una finalidad determinada, se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en el cual se reconozcan. Mientras que las subvenciones, donaciones y legados que sean de carácter reintegrable se registrarán como pasivos hasta que obtengan la condición de no reintegrables (PGC de ENL, 2013).

Ejemplo 6: Registro de una subvención reintegrable.

A una ENL se le concede una subvención por valor de 5.000 €, para adquirir un vehículo de transporte. Un mes después adquiere el elemento de transporte.

## 6.1. Por el cobro de la subvención:

Cuenta	Debe	Haber
Tesorería (57)	5.000	
Deudas a corto plazo transformables en subvenciones (522)		5.000

<sup>5</sup> En las subvenciones se exige al ente beneficiario realizar unas determinadas acciones.

<sup>6</sup> En las donaciones, el bien en cuestión se cede gratuitamente sin ninguna condición.



## 6.2. Momento en el que adquiere el elemento de transporte:

Cuenta	Debe	Haber
Deudas a corto plazo transformables en subvenciones (522)	5.000	
Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)		5.000

## Ejemplo 7: Donación no reintegrable privada a la ENL.

Una fundación recibe por parte de un donante anónimo un terreno valorado en 50.000€ para la realización de sus fines.

### 7.1. Registro de la donación:

Cuenta	Debe	Haber
Terrenos (2)	50.000	
Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		50.000

Para entender esto, el Plan detalla una serie de condiciones que tienen que ser cumplidas para considerarlas como no reintegrables:

- a) Cuando se hayan obtenido para adquirir un determinado activo, se considerarán no reintegrables cuando se haya obtenido dicho activo.
- b) Cuando se reciban para la construcción, renovación o mejora de un activo, si las condiciones del otorgamiento demandan la finalización de la obra y su puesta en funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, parcial o totalmente.
- c) Cuando se perciban para financiar gastos específicos de imputación plurianual<sup>7</sup>, en el caso de que las condiciones de otorgamiento exijan la finalización de la obra y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades.

<sup>7</sup> Si se trata de una ejecución parcial, el importe recibido se calificará como no reintegrable en función al gasto ejecutado. (PGC de ENL, 2013)



Una vez comprendido el concepto de no reintegrables, dependiendo de la finalidad de la “ayuda” recibida, se imputará al excedente del ejercicio de una forma o de otra:

- a) Si se obtienen para financiar gastos determinados, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el momento en el cual se devenguen los gastos que está subvencionando.
- b) Cuando se reciban para obtener un determinado activo o para cancelar algún pasivo:
  - i. Inmovilizado Intangible: se realizará su imputación en la medida que se vaya dotando la amortización efectuada en el periodo.
  - ii. Bienes de Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos en la medida que se produzca su enajenación.
  - iii. Existencias obtenidas por un rappel comercial: una vez que se produzca su enajenación, corrección por deterioro o baja del balance, habrá que imputarlas como ingresos en el correspondiente ejercicio.
  - iv. Activos financieros: se imputarán como ingresos en el mismo caso que las existencias.
  - v. Cancelación de deudas: siempre y cuando se produzca dicha cancelación, se imputarán como ingresos del ejercicio.

Teniendo claro la finalidad tanto de las subvenciones recibidas como de las donaciones y los legados, estas cesiones de activos y de servicios sin contraprestación se registrarán en el balance siguiendo una serie de criterios:

1. Cesiones de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado:  
Según el PGC: “en el caso de que el plazo de cesión sea menos que la vida útil del activo, se reconocerá como inmovilizado intangible <sup>8</sup>por el importe del valor razonable atribuible al derecho del uso cedido”.

---

<sup>8</sup> Además, se registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto que se reclasificará posteriormente al resultado del ejercicio (PGC de ENL, 2013).



Ejemplo 8: La entidad recibe un activo gratuitamente y por un tiempo determinado.

Una asociación recibe un terreno por un período de 12 años, el valor razonable de ese derecho de uso se estima en 42.000€. No obstante, al activo cedido le queda una vida útil de 30 años.

8.1. Al ser el plazo de cesión menor que lo que le queda de vida útil al activo, se reconocerá un derecho sobre activos cedidos en uso:

Cuenta	Debe	Haber
Derechos sobre activos cedidos en uso (207)	41.000	
Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		41.000

8.2. Se realizará la amortización y se imputará al excedente:

Cuenta	Debe	Haber
Dotación a la amortización del inmovilizado intangible (6)	3.500	
Amortización acumulada del inmovilizado Intangible (4)		3.500

Cuenta	Debe	Haber
Transferencia de donaciones y legados de capital (841)	3.500	
Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio (746)		3.500

8.3. Imputación a Patrimonio Neto de los grupos 8 y 9:

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos de donaciones y legados de capital (941)	41.000	
Transferencia de donaciones y legados de capital (841)		3.500
Donaciones y legados de capital (131)		37.500



2. Cesión de uso de un terreno y de una construcción de forma gratuita y tiempo determinado: En el caso de que se cede también un terreno junto a la construcción, el tratamiento contable que se realizará será el mismo que para el terreno.

En este caso, habrá que realizar los mismos asientos que en el ejemplo N° 8, pero añadiendo la amortización de las construcciones por el tiempo que tiene la entidad el terreno, para así poder amortizarlo por su totalidad.

3. Cesión de uso por un tiempo superior al de la vida útil del bien: si se produce el caso de que la cesión sin contraprestación se produce por un periodo superior al de la vida útil del bien, este se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose como cualquier elemento patrimonial.

Ejemplo 9. Cesión de un activo por un plazo superior al de su vida útil.

Una fundación recibe la cesión gratuita de un vehículo de transporte por un período de 12 años, contabilizándose el valor razonable del derecho en 6.000 €. La vida útil que le queda al bien es de 8 años.

9.1. Registrar la entrada del activo.

Cuenta	Debe	Haber
Elemento de transporte	6.000	
Ingresos de donaciones y legados de capital (941)		6.000

9.2. Amortización e imputación al excedente.

Cuenta	Debe	Haber
Dotación a la amortización del inmovilizado material (6)	750	
Amortización acumulada del inmovilizado material (4)		750



Cuenta	Debe	Haber
Transferencia de donaciones y legados de capital (841)	750	
Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio (746)		750

### 9.3. Imputación al Patrimonio Neto de los grupos 8 y 9:

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos de donaciones y legados de capital (941)	6.000	
Transferencia de donaciones y legados de capital (841)		750
Donaciones y legados de capital (131)		5.250

4. Cesión de un inmueble por un periodo determinado prorrogable por periodos iguales: si se ocasiona la situación de que la cesión se pacte por un periodo de un año o por periodos de igual duración, reservándose el cedente la potestad para revocarlo, la entidad tendrá que contabilizar el gasto en función de su naturaleza y por el otro lado un ingreso en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido (PGC de ENL, 2013).

#### Ejemplo 10. Cesión de un inmueble por un período anual renovable.

Una asociación recibe de forma gratuita la cesión de un inmueble para la realización de sus fines por un período indefinido. No obstante, el cedente puede rescindir esta cesión al final de cada año. El valor razonable del derecho es de 9.150 €.



10.1 Se reconoce el gasto en función de su naturaleza y un ingreso por donaciones en la cuenta de resultados:

Cuenta	Debe	Haber
Arrendamientos y cánones (621)	9.150	
Subvenciones, donaciones y legados a la actividad (740)		9.150

5. Servicios recibidos sin contraprestación: se reconocerá un ingreso y un gasto al igual que en apartado anterior.
6. La entidad cede un inmueble por un periodo superior al de la vida útil del bien: el bien entregado por un tiempo superior al de su vida útil se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor contable o en libros del activo cedido.

Ejemplo 11. Cesión de un bien a perpetuidad.

Una fundación cede un edificio a una ENL para la realización de sus fines. El plazo de cesión es de 15 años, mientras que la vida útil restante del bien es de 8 años. El edificio cuenta con un valor razonable en el momento de la cesión de 32.000 €

Los datos del bien cedido son los siguientes:

1. Construcciones: 24.000
2. Amortización Acumulada: 9.000
3. Valor contable: 13.000

Cuenta	Debe	Haber
Ayudas no monetarias (651)	13.000	
Amortización acumulada de las construcciones (280)	9.000	
Construcciones (211)		24.000

7. La entidad cede un bien por un plazo inferior al de la vida útil del bien: en el caso de que la cesión sea por un plazo inferior al de la vida del bien,



este se reconocerá por el importe del valor cedido utilizando como contrapartida una cuenta del grupo de activo.

Ejemplo 12. Cesión de un bien por un plazo menor al de la vida útil.

Una fundación cede un edificio a una asociación de utilidad pública para que realice sus fines. La duración de dicha cesión es de 6 años, mientras que la vida útil restante es de 14 años. El edificio cuenta con un valor razonable en el momento de la cesión de 40.000 €.

Los datos del bien son los siguientes:

1. Construcciones: 31.000
2. Amortización acumulada: 12.000
3. Valor contable: 19.000

12.1. Se adelanta el gasto de la amortización por los años que estará cedido, es decir 2.375€ al año por 8 años.

Cuenta	Debe	Haber
Ayudas no monetarias (651)	14.250	
Cesiones de uso sin contraprestación (283)		14.250

12.2. A 31-12-20XX, se elimina la 283.

Cuenta	Debe	Haber
Cesiones de uso sin contraprestación (283)	2.375	
Amortización Acumulada del Inmovilizado Material (280)		2.375

#### 4.2.3 Créditos y débitos por la actividad propia.

Los créditos por la actividad propia se forman a través de los ingresos que se han recibido en el ejercicio económico de sus actividades, como pueden ser las cuotas de los afiliados, los derechos de cobro con patrocinadores, etc (Romano Aparicio, 2018).

El PGC de ENL lo define como: “son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados”.





### Ejemplo 13. Crédito en la actividad propia.

Una fundación presta una actividad comercial, cobrando a los usuarios 500 € y con un pago a 60 días.

13.1. Por el registro de la operación:

Cuenta	Debe	Haber
Usuarios deudores (447)	500	
Cuotas de usuarios (721)		500

13.2. Por el pago a los 60 días:

Cuenta	Debe	Haber
Banco (57)	500	
Usuarios deudores (447)		500

Otro tipo de créditos son los préstamos a tipo de interés cero, que son los préstamos que se conceden durante el ejercicio de la actividad a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado, y se contabilizarán por su valor razonable (Romano Aparicio, 2018).

En un primer momento, la diferencia generada entre el valor razonable y la prestación monetaria entregada se reconocerá como un gasto en la cuenta de resultados, mientras que la reversión del descuento practicando se reconocerá como un ingreso financiero en el mismo estado contable.

### Ejemplo 14. Préstamo a tipo de interés cero.

Una fundación concede un préstamo por valor de 50.000 € a un tipo de interés cero y con un vencimiento de dos años de duración. Además, el tipo de interés de mercado es del 5 %.

El valor actual de los 50.000€ es: 45.351,47 €

Año	Capital Inicial	Interés	Amortización	Capital final
1	45.351,47	2.267,57	0	47.619,04
2	47.619,04	2.390,95	50.000	0



## 14.1. Registro de la concesión del préstamo:

Cuenta	Debe	Haber
Créditos a largo plazo (252)	45.351	
Ayudas monetarias (650)	4.648,53	
Banco (57)		50.000

## 14.2. Devengo de los intereses al cierre del ejercicio:

Cuenta	Debe	Haber
Créditos a largo plazo (252)	2.267,57	
Ingresos de créditos (762)		2.267,57

## 14.3. Reclasificación del crédito:

Cuenta	Debe	Haber
Créditos a corto plazo (542)	47.619,04	
Créditos a largo plazo (252)		47.619,04

## 14.4. Devengo de los intereses del segundo año:

Cuenta	Debe	Haber
Créditos a largo plazo (252)	2.380,95	
Ingresos de créditos (762)		2.380,95

## 14.5. Cobro del crédito:

Cuenta	Debe	Haber
Banco (57)	50.000	
Créditos a corto plazo (252)		50.000

Como débitos a la actividad propia se refiere a las obligaciones que nacen por la concesión de ayudas a los beneficiarios de los fines de la entidad, y que se registrarán como un pasivo corriente (Romano Aparicio, 2018).



### Ejemplo 15: Débito de la actividad propia.

Una fundación concede una ayudas valoradas en 4.000€ a determinadas personas que están viviendo una situación de exclusión social y paga en el momento 3.200€. La cantidad restante se abona 20 días después.

#### 15.1. Pago de la ayuda:

Cuenta	Debe	Haber
Ayudas monetarias (650)	4.000	
Banco (57)		3.200
Beneficiarios acreedores (412)		800

#### 15.2. Pago del montante restante:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficiarios acreedores (412)	800	
Banco (57)		800

#### 4.2.4 Ingresos y Gastos.

Las normas de registro y valoración hacen hincapié tanto en los gastos como en los ingresos.

Según el PGC de ENL: “los gastos<sup>9</sup> realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, independientemente de cuando se produzca la corriente financiera”.

Algunas veces, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, para que tengan una consideración definitiva en la cuenta de resultados. Las reglas mencionadas anteriormente se aplican en las siguientes situaciones:

- a) Si se da la ocasión de que la corriente financiera se produzca con anterioridad a la corriente real, la operación resultante dará origen a un

---

<sup>9</sup> Las ayudas que otorga la entidad se reconocerán como gastos en el momento en el cual la entidad apruebe su concesión.



activo, que se reconocerá como un gasto cuando se produzca el hecho que determine la corriente real.

- b) Si la corriente real se extiende por periodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los periodos reconocerá un gasto.

Si las ayudas que ha otorgado la entidad tienen carácter plurianual, se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido (PGC de ENL, 2013).

Las características que deberán tener los ingresos obtenidos para el cumplimiento de la actividad de la entidad deberán tener en cuenta los siguientes parámetros:

- a) Los ingresos obtenidos por la entrega de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe adecuado.
- b) Cuando se reciban las cuotas de usuarios y afiliados, se reconocerán como ingresos en el periodo que pertenezca.
- c) Si un ingreso procede de una captación de recursos, ya sea de patrocinadores o colaboradores, se reconocerá como un ingreso cuando dicha acción haya concluido.
- d) Siempre se realizarán las periodificaciones necesarias.



## 5. DOCUMENTOS QUE COMPONEN LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

En el siguiente apartado, se va a realizar un estudio de como tienen que estar elaboradas las cuentas anuales de las Entidades no Lucrativas, quien las tiene que realizar y que información deben de contener.

Las cuentas anuales están constituidas por los siguientes documentos: el balance de situación, una cuenta de pérdidas y ganancias que deberá recoger la situación económica y financiera, y por último una memoria expresiva que recogerá las actividades que realiza la fundación, la gestión económica de la financiación y el grado de cumplimiento de sus fines fundacionales.

Además, también se deberán elaborar un plan de actuación<sup>10</sup> del correspondiente ejercicio económico y la liquidación del presupuesto correspondiente al año anterior en materia de ingresos y gastos.

En lo que se refiere al inventario, cierto es que no es muy importante, sin embargo, todas las entidades sean lucrativas o no lo elaborarán, llevando un registro en su libro de inventario en el que se recoja los distintos elementos patrimoniales en su poder.

Dicho documento es distinto al libro de inventario tradicional, dado que en un principio tendrá que recoger toda la información de determinados elementos patrimoniales que sean de interés público, debido a sus fines fundacionales o porque poseen unas características singulares (Ortega Carballo, 1997)

En cuanto a su formulación, las cuentas anuales se tendrán que elaborar en un periodo de doce meses, siempre y cuando no se dé el caso de la constitución de la entidad, una modificación del cierre del ejercicio o una disolución de la entidad. (RDL 1941/2011, de 24 de octubre).

Estas cuentas deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, que en caso de las fundaciones corresponde al Patronato según la ley 50/2002,

---

<sup>10</sup> Hay que aclarar que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, salvo la información de su liquidación en la memoria. (Morales Guerrero, 2002).



mientras que para las asociaciones corresponde que las formule la Junta Directiva, según el Real Decreto 1740/2003.

El plazo que tendrán para formular y aprobar las cuentas será como máximo de seis meses, contando desde el cierre del ejercicio. Sin embargo, si las cuentas se someten a auditoria, bien por obligación o por ganar una mayor transparencia, el auditor deberá disponer de al menos un mes para elaborar el informe respectivo.

En una situación normal, las cuentas de todas las entidades sin fines lucrativos se deberán presentar en su formato normal, pero también se podrá utilizar el modelo abreviado. Se podrá presentar el balance abreviado siempre y cuando se cumplan dos de los siguientes requisitos:

- a. Que el total del activo<sup>11</sup> no exceda de los cuatro millones de euros
- b. Que el importe neto <sup>12</sup>de volumen anual de ingresos no supere los ocho millones de euros.
- c. Que el total de trabajadores contratados no exceda de 50.

En el caso de la cuenta de resultados, al igual que el balance, si se cumplen dos de los siguientes requisitos se podrá presentar en formato abreviado:

- a. Que el total de las partidas de activo no exceda de los once millones cuatrocientos mil euros.
- b. Que el importe neto de volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- c. Que el número medio de trabajadores empelados en el ejercicio no exceda de los 250.

En el siguiente cuadro se puede observar una comparativa entre el modelo de las cuentas anuales de las entidades mercantiles y las entidades no lucrativas.

---

<sup>11</sup> Se considera el total del activo todas las partidas de activo que figuran en el balance.

<sup>12</sup> El importe neto recogerá la suma de las partidas: “ingresos de la entidad por la actividad propia” y si la hubiese “ingresos de la actividad mercantil”.



**Cuadro 3: Comparativa de las cuentas anuales presentadas entre las entidades mercantiles y las de sin fines lucrativos.**

	<b>Entidades Mercantiles</b>	<b>Entidades no Lucrativas</b>
<b>Documentos que forman las cuentas anuales</b>	-Balance de Situación -Cuenta de Resultados -Estado de Flujos de Efectivo -Estado de Cambios en el Patrimonio Neto -Memoria	-Inventario - Balance de Situación -Cuenta de Pérdidas y Ganancias. -Memoria
<b>Quién formula las cuentas</b>	Empresario o administrador	El patronato, la junta directiva o el órgano correspondiente de gobierno.
<b>Presentación en modelo abreviado del Balance</b>	Activo < 4.000.000€ Importe neto de volumen de negocios < 8.000.000€ Número de trabajadores < 50	Activo < 4.000.000 € Importe neto de volumen de negocios < 8.000.000€ Número de trabajadores < 50
<b>Presentación en modelo abreviado de la Cuenta de Resultados</b>	Activo < 11.400.000€ Importe neto de volumen de negocios < 22.800.000€ Número de trabajadores < 250	Activo < 11.400.000€ Importe neto de volumen de negocios < 22.800.000€ Número de trabajadores < 250

Fuente: Elaboración Propia



En el caso de la veracidad de la información mostrada, si se trata de una fundación las cuentas anuales se someterán a una auditoría externa cuando se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo en el balance no sume 2.400.000 euros.
- b) Que la suma del importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios debido a una actividad mercantil no llegue a 2.400.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere la cifra de 50.

No obstante, si se trata de una asociación de utilidad pública:

- a) Que la suma de las partidas que recoge el activo no exceda la cifra de 2.850.000 euros.
- b) Que el volumen anual de ingresos supere los 5.700.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere la cifra de 50.

### **5.1 Balance de Situación.**

El balance nos muestra la situación patrimonial en la que se encuentra la entidad en un determinado momento y engloba distintas masas patrimoniales: primero estará el activo, que son todos los bienes y derechos susceptibles de valoración económica de los que es titular la empresa, y por el otro lado tenemos las obligaciones con terceros y los fondos propios de la entidad (Romano Aparicio,2018).

Este balance se estructurará de una forma parecida al modelo que se utiliza en las entidades lucrativas, aunque debe exponer aquellos aspectos específicos de las Entidades No lucrativas en relación con ciertos elementos patrimoniales, por lo que necesitará unas normas de valoración y registro que se adecuen a sus características.

Según Miguélez et al. (2010,p.47): “El activo será los bienes o derechos controlados económicamente, resultante de sucesos pasados, de los que es





probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio<sup>13</sup>".

El bloque del pasivo son las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen futuros rendimientos económicos o un potencial de servicio (Miguélez et al., 2010).

Por último, el Patrimonio Neto recogerá la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Además, incluye todas las aportaciones realizadas, tanto en el momento de la constitución como posteriormente, ya sea por la entidad o entidades propietarias, siempre que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten (Miguélez et al., 2010)

Entonces, lo diferente de este Plan General Contable es que en el activo se incluirá el apartado III denominado Bienes del patrimonio histórico y en bloque del activo corriente se añadirá otro apartado llamado Usuarios y deudores de la actividad propia.

Mientras que, por la parte del bloque del patrimonio neto y el pasivo, se distinguen la dotación fundacional o fondo social en vez del capital social que normalmente suscriben las empresas mercantiles. Añadiendo que en el pasivo aparece la cuenta de Acreedores por beneficiarios de la actividad propia.

---

<sup>13</sup> Como en el caso de los bienes no generadores de flujos de efectivo.



Cuadro 4: Modelo del balance en las Entidades no lucrativas.

ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
<p><b>I. Inmovilizado Intangible</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Desarrollo</li> <li>2. Concesiones</li> <li>3. Patentes, licencias y similares</li> <li>4. Fondo de Comercio</li> <li>5. Aplicaciones similares</li> <li>6. Derechos sobre activos cedidos</li> <li>7. Otro inmovilizado intangible</li> </ol> <p><b>II. Bienes del Patrimonio Histórico</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bienes Inmuebles</li> <li>2. Archivos, bibliotecas y museos</li> <li>3. Bienes muebles</li> <li>4. Anticipos sobre bienes del Patrimonio.</li> </ol> <p><b>III. Inmovilizado material.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Terrenos y Construcciones</li> <li>2. Instalaciones y otro inmovilizado material</li> <li>3. Inmovilizado en curso y anticipos</li> </ol> <p><b>IV. Inversiones Mobiliarias.</b></p> <p><b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo.</b></p> <p><b>VI. Inversiones financieras a largo plazo.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Instrumentos de patrimonio</li> <li>2. Créditos a terceros</li> <li>3. Valores representativos de deuda</li> <li>4. Derivados</li> <li>5. Otros activos financieros</li> </ol> <p><b>VII. Activos por impuesto diferido</b></p>			



<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>			
<b>I. Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			
<b>II. Existencias</b>			
1. Bienes destinados a la actividad			
2. Materias primas y aprovisionamientos			
3. Productos en curso			
4. Productos terminados			
<b>III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia</b>			
<b>IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>			
1. Clientes por ventas y prestación de servicios			
2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
3. Deudores varios			
4. Personal			
5. Activos por impuesto corriente			
6. Otros créditos con la administración Pública			
7. Fundadores por desembolsos exigidos			
<b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas</b>			
<b>VI. Inversiones financieras a corto plazo</b>			
<b>VII. Periodificaciones a corto plazo</b>			
<b>VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.</b>			
1. Tesorería			
2. Otros Activos equivalentes			
<b>TOTAL, ACTIVO (A+B)</b>			



PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
<b>A) PATRIMONIO NETO</b>			
<b>A-1) Fondos propios</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Dotación Fundacional <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Fondo social</li> <li>2. Fondo social no exigido</li> </ul> </li> <li>II. Reservas</li> <li>III. Excedente de ejercicios anteriores</li> <li>IV. Excedente del ejercicio</li> </ul> <b>A-2) Ajuste por cambios de valor</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Activos financieros disponibles para la venta</li> <li>II. Operaciones de cobertura</li> </ul> <b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Subvenciones</li> <li>II. Donaciones y legados</li> </ul>			
<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>I. Provisiones a largo plazo</li> <li>II. Deudas a largo plazo</li> <li>III. Deudas con entidades del grupos y asociadas a largo plazo</li> <li>IV. Pasivos por impuesto diferido</li> <li>V. Periodificaciones a largo plazo</li> </ul>			
<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.</li> <li>II. Provisiones a corto plazo</li> <li>III. Deudas a corto plazo</li> <li>IV. Deudas con entidades del grupo y</li> </ul>			



asociadas a corto plazo			
V. Beneficiarios acreedores			
VI. Acreedores comerciales y cuentas a pagar			
1. Proveedores			
2. Proveedores de entidades del grupo			
3. Acreedores varios			
4. Personal			
5. Pasivos por impuesto diferido			
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
VII. Periodificaciones a corto plazo			
<b>TOTAL, PATRIMONIO NETO Y PASIVO(A+B+C)</b>			

Fuente: Elaboración Propia

La información expuesta en el balance de situación, junto a las posibles notas adicionales en la memoria que puede incluir cada partida, ayuda a que tanto los donantes, como los acreedores y los miembros puedan valorar:

- a) Si la entidad puede continuar prestando los servicios por los cuales se creó la organización.
- b) Si contiene suficiente liquidez.
- c) Su flexibilidad financiera, para estudiar si puede hacer frente al pago de las obligaciones y si necesita financiación ajena.

Ahora bien, debido a que es necesario emitir la información económica financiera de la entidad, el balance de situación tendrá que demostrar la composición y como ha sido valorados el total de sus elementos patrimoniales.

La mayoría de los recursos que poseen las entidades sin fines lucrativos están unidos a las actividades concretas de la organización, por lo que muchas veces habrá que profundizar en la información suministrada sobre dichas afecciones patrimoniales (AECA, 2016).



Esta información adicional se puede exponer de distintas formas:

- a) **Utilizando un sistema de contabilidad de fondos:** se constituirá un fondo por cada actividad realizada por la entidad, que se tratarán de forma individual, desde un punto de vista contable. Además, se añadirá un balance por cada actividad que se realiza, para luego elaborar un balance conjunto.
- b) **A través de indicaciones en el balance:** en lo referido al patrimonio neto, se podrá señalar aquellas partidas que tengan el uso restringido, ya sea permanente o temporalmente, o que estén a libre disposición, lo cual se informará mediante partidas concretas.
- c) **Mediante notas explicativas en la memoria:** proporciona información sobre los elementos patrimoniales que están ligados a la entidad.

El método de las notas en la memoria es el que normalmente se utiliza, dado que supone el mantenimiento de la estructura del balance convencional, dejando constancia en la memoria del funcionamiento de la entidad, analizando cada uno de ellos fondos afectos y como están materializados en los distintos elementos patrimoniales que componen el activo (Morales Guerrero, 2002).

El modelo del balance presentará una serie de ventajas y desventajas:

- a) Ventajas:
  1. Se mantiene la estructura la estructura del balance para todas las entidades sin ánimo de lucro, que se contemplarán como una única unidad económica.
  2. Simplifica la comprensión del balance, para que así la memoria obtenga importancia dentro de las cuentas anuales.
- b) Desventajas:
  1. Al no separar los bienes que están sujetos a fines específicos, esta información estaría incumpliendo el principio de imagen fiel, dado que muestra todos los bienes y derechos de una forma consolidada.
  2. A veces parece que hay una falta de control y seguimiento de los bienes sujetos a un fin específico.



## 5.2 Cuenta de resultados.

El segundo documento importante que compone las cuentas anuales de las entidades no lucrativas es la cuenta de pérdidas y ganancias, la cual presentará todos los cambios que se han producido en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio.

También comprende, al igual que en las empresas mercantiles, los ingresos y los gastos agrupados por su naturaleza y realizados en el ejercicio económico, que finalmente determinarán un resultado contable.

El principal cambio que existe es que las entidades sin fines lucrativos no persiguen la obtención de un beneficio ni el posterior reparto a sus socios, si no prestar un beneficio a la comunidad en general, luego las cuentas anuales, y en particular, la cuenta de resultados debe exponer como se han utilizado los recursos obtenidos, con el fin de aportar información a sus aportantes, beneficiarios y otros entes como puede ser la Administración Pública.

Por eso, en esta cuenta se incorporarán todas las variaciones que ha sufrido el patrimonio neto durante el ejercicio, que decidirá el resultado total que ha obtenido la entidad.

Se formará por la diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional, añadiendo los ingresos y gastos, estén contabilizados directamente formando parte del excedente del ejercicio o estén incluidos directamente en el patrimonio neto, a la espera de su imputación al excedente del ejercicio (AECA, 2016).

Según (Anthony, 1997, p.86): “los ingresos en las organizaciones mercantiles representan la cantidad de bienes y servicios distribuidos, mientras que, en las entidades no lucrativas, no hay una unidad de medida, salvo en aquellas o que obtengan diversos ingresos por la prestación de servicios”

Añade también que: “los gastos se representan de una manera similar tanto en las entidades lucrativas como en las que no lo son, dado que son los recursos gastados en el ejercicio contable”.

Luego, es en los ingresos en lo que habrá que fijarse, debido a que los ingresos miden la cantidad de recursos obtenidos por la entidad en un periodo



contable, ya sea por subvenciones, donaciones, cuotas de afiliados o usuarios. Es decir, analizaremos si la empresa “ha vivido con arreglo a sus fines” (Morales Guerrero, 2002).

Además Ortega Carballo (1997,p.190) afirma que : “el resultado en una entidad sin fines lucrativos ha de entenderse como la capacidad que tiene esta de seguir realizando los fines de interés general a los que se dedican, si los aumentan o si disminuyen, es decir, informa sobre la autogeneración de recursos para el cumplimiento de sus actividades a través de una autofinanciación”.

Entonces, este estado financiero recogerá todas las transacciones que hayan sido realizadas por la entidad, siempre y cuando se vea involucrado el patrimonio neto e incluirá los siguientes apartados:

- a) Excedente del ejercicio.
- b) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
- c) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.
- d) Ajustes por cambio de criterio.
- e) Ajustes por diversos errores.
- f) Variaciones en la dotación fundacional
- g) Otras variaciones
- h) Resultado total de la variación del Patrimonio Neto en el ejercicio.

Según esto, el cálculo del resultado persiguiendo un beneficio no tiene sentido para las entidades no lucrativas, por lo que, tanto los gastos como los ingresos incurridos durante el ejercicio no son más que variaciones en su patrimonio.

Entonces, no tendrá sentido la elaboración de una cuenta de resultados con la misma estructura que adoptan las entidades mercantiles, ni la definición de criterios y normas contables que tienen al cálculo de un resultado periódico (AECA, 2016).

Dentro de la cuenta de resultados, existen dos tipos de variaciones patrimoniales.

Según la (AECA, 2016, p.20): “Se denomina variación recurrente cuando mantiene una relación constante con la actividad y se presupone que se va a





repetir en el tiempo con cierta frecuencia. Cuando esté previsto que no ocurra de una forma tan constante, será calificada como no recurrente”.

*Cuadro 5: Variaciones recurrentes y no recurrentes.*

<b>AUMENTOS DE PATRIMONIO</b>	<b>DISMINUCIONES DE PATRIMONIO</b>
<b>a) Recurrentes</b>	<b>a) Recurrentes</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aportaciones recibidas</li> <li>• Cuotas de afiliados</li> <li>• Subvenciones, donaciones o legados con una finalidad</li> <li>• Deudas convertibles en subvenciones o donaciones corrientes</li> <li>• Incremento de las existencias</li> <li>• Ingresos por actividades económicas</li> <li>• Ingresos financieros</li> <li>• Ingresos excepcionales</li> <li>• Reversión del deterioro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ayudas monetarias</li> <li>• Gastos de la entidad</li> <li>• Reintegro de subvenciones, donaciones y legados</li> <li>• Gastos de personal</li> <li>• Servicios exteriores</li> <li>• Compras</li> <li>• Pérdidas por deterioro</li> <li>• Impuestos</li> <li>• Gastos excepcionales</li> <li>• Disminución de existencias</li> </ul>
<b>b) No recurrentes</b>	<b>b) No recurrentes</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Subvenciones, donaciones y legados recibidos como activo no circulante</li> <li>• Deudas convertibles en subvenciones o donaciones no corrientes</li> <li>• Revalorización de activos disponibles para la venta</li> <li>• Ingresos fiscales en varios ejercicios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Devaluación de los activos disponibles para la venta</li> <li>• Pérdidas valorativas imputadas directamente al patrimonio neto</li> <li>• Gastos por pérdidas actuariales</li> <li>• Gastos generados en operaciones de cobertura</li> </ul>

*Fuente: Elaboración Propia*

Una vez analizado el origen de las partidas, habrá que realizar los ajustes oportunos para informar de los distintos movimientos que se han realizado en el ejercicio económico y que afectan a las partidas del patrimonio neto.



El saldo final de la cuenta de resultados reflejará las variaciones patrimoniales y constituirán no un beneficio o una pérdida, sino un excedente, y que surgirá de la realización de las actividades, y determinará la capacidad que tiene la entidad de autofinanciarse por ella misma (AECA, 2016).

Por último, este saldo deberá repartirse entre las distintas partidas que componen el patrimonio neto, para que así aparezca en el balance indicando el origen de la variación patrimonial.

*Cuadro 6: Modelo de la cuenta de resultados*

	NOTA	(Debe) Haber	
		200x	200x-1
<b>A) Operaciones Continuas</b>			
<b>1. Ingresos de la actividad propia</b>			
a) Cuotas de usuarios y afiliados			
b) Aportaciones de usuarios			
c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio			
e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
<b>2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil</b>			
<b>3. Gastos por ayudas y otros</b>			
a) Ayudas monetarias			
b) Ayudas no monetarias			
c) Gastos por colaboraciones			
d) Reintegro de subvenciones			
<b>4. Variación de existencias y productos terminados</b>			
<b>5. Trabajos realizados por la entidad para su activo</b>			
<b>6. Aprovisionamientos</b>			



<b>7. Otros ingresos de la entidad</b> <b>8. Gastos de personal</b> <b>9. Otros gastos de la entidad</b> <b>10. Amortización del inmovilizado</b> <b>11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio</b> a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente <b>12. Exceso de provisiones</b> <b>13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado</b>			
<b>A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD</b>			
<b>14. Ingresos financieros</b> <b>15. Gastos financieros</b> <b>16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros</b> <b>17. Diferencias de cambio</b> <b>18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros</b>			
<b>A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS</b>			
<b>A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS</b> <b>19. Impuesto sobre beneficios</b>			
<b>A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS</b>			
<b>B) Operaciones Interrumpidas</b>			
<b>20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas</b>			



<b>C) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>			
1. Activos financieros disponibles para la venta 2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo 3. Subvenciones recibidas 4. Donaciones y legados recibidos 5. Ganancias y pérdidas actuariales 6. Efecto impositivo			
<b>C.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto</b>			
<b>D) Reclasificaciones al excedente del ejercicio</b>			
1. Activos financieros disponibles para la venta 2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo 3. Subvenciones recibidas 4. Donaciones y legados recibidos 5. Efecto impositivo			
<b>D.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio</b>			
<b>E) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>			
<b>F) Ajustes por cambios de criterio</b>			
<b>G) Ajustes por errores</b>			
<b>H) Variaciones en la dotación fundacional</b>			
<b>I) Otras Variaciones</b>			
<b>J) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO</b>			

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo con el PGC (2013), en el apartado C se incluirán: “los importes relativos a los ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto y las reclasificaciones se registran por su valor bruto, reflejando una partida aparte que recogerá el efecto impositivo”.



Siguiendo el esquema y el plan, los ajustes por cambios de criterio incluirán: “errores en un ejercicio anterior al comparativo, se pasará a informar en la memoria y se realizará el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio de la entidad se muestre de una forma veraz”

Según el plan, en las variaciones en la dotación fundacional: “se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto que les afecten”.

### **5.3 Memoria de las entidades no lucrativas.**

Según el PGC de ENL (2013): “la memoria es un documento que completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. Además, contendrá una descripción detallada sobre los flujos de efectivo y grado de cumplimiento de las actividades de la entidad”.

También contiene información necesaria para la comprensión y desarrollo de los demás estados financieros, añadiendo toda la información que se considere relevante, de forma tanto cualitativa como cuantitativa para los usuarios de las cuentas anuales (AECA, 2016).

Al tratarse de entidades sin ánimo de lucro, tendrán que proporcionar información en la memoria diferente a la genérica que suministran las empresas mercantiles, los datos más importantes son:

- a) Grado de consecución de los fines de interés general que están adscritos en sus estatutos.
- b) Cualquier información que tengan que mostrar este tipo de entidades y que sea demandada por la legislación vigente.
- c) Separación de los elementos patrimoniales que estén unidos a los fines de la entidad.
- d) La información necesaria para demostrar que se dedican a fines de interés general y puedan disfrutar de un régimen fiscal reducido.

Por lo tanto, en la memoria se va a incluir toda la información importante que no encaja en los demás estados financieros y que a la vez los va a



complementar para presentarlos de la forma que lo demanda la legislación vigente. No obstante, hay que distinguir entre la memoria de las cuentas anuales y la memoria de las actividades.

La memoria de las cuentas anuales completará la información que no se ha podido recoger en el balance o en la cuenta de resultados, además de incluir referencias cruzadas con estos estados financieros. No obstante, esta memoria completa de forma muy breve el contenido de los fines de la entidad (AECA, 2016).

La memoria de actividades (en el caso de las asociaciones) o plan de actuación (en el caso de las fundaciones) es un documento complementario a las cuentas anuales, en el cual se va a analizar el grado de consecución de sus fines, además de detallar de forma específica las distintas actividades que realiza la entidad.

Se añadirá al grado de cumplimentación de los ejercicios, una diferenciación entre los recursos obtenidos por la entidad y los que han sido aplicados en cada actividad, identificando el número de beneficiarios o usuarios y los recursos humanos empleados para alcanzar dichos fines (Villaroyo y Ramos, 2018).

En la memoria que forma parte de las cuentas anuales se incluirá información sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes y se mostrarán en el estado de flujos de efectivo que quedará englobado en el apartado 30 de la memoria, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio (PGC de ENL, 2013).

A continuación, señalaré cada apartado de la memoria según los clasifica el PGC de ENL:



Cuadro 7: Modelo de la memoria en entidades no lucrativas

APARTADO	CONTENIDO
1. Actividad de la entidad	Se describirán los fines de la entidad, sus actividades y información relevante sobre su forma jurídica.
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	Recoge los principios que tiene que cumplir para presentar sus estados financieros.
3. Excedente del ejercicio	Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio.
4. Normas de registro y valoración	Se resumirán los criterios aplicables a los bienes de la entidad.
5. Inmovilizado Material	Movimiento de las partidas dentro de esta categoría durante el ejercicio.
6. Bienes de Patrimonio Histórico	Movimiento de las partidas correspondientes a este epígrafe.
7. Inversiones Mobiliarias	Se describirán los inmuebles clasificados como inversiones mobiliarias.
8. Inmovilizado Intangible	Se agruparán todas las partidas que pertenezcan a este epígrafe.
9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	Proporciona información de las operaciones de arrendamientos o similares.
10. Instrumentos financieros	La información se agrupará en función de la naturaleza de cada instrumento financiero.
11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	Señala el movimiento de esta partida durante el ejercicio y su saldo final e inicial.



12. Beneficiarios acreedores	Señala el movimiento de esta partida durante el ejercicio, además de su saldo final e inicial.
13. Fondos propios	Señala el movimiento de la partida, las aportaciones que se han realizado y las consideraciones que afecten a las reservas.
14. Existencias	Correcciones valorativas por deterioro, la naturaleza de las propias existencias y el importe de los gastos financieros capitalizados.
15. Moneda Extranjera	Importe global de los activos y pasivos denominados en moneda extranjera. Así como las diferencias de cambio reconocidas en el excedente.
16. Situación Fiscal	Informará sobre el regimen al que está sujeto la entidad.
17. Ingresos y Gastos	Recoge los movimientos de todas las partidas que suponen una entrada o salida de activos monetarios.
18. Provisiones y Contingencias	Información de cada provisión que está recogida en el balance.
19. Información sobre el medio ambiente	Descripción de los sistemas o bienes utilizados para minimizar el impacto en el medio ambiente.
20. Retribuciones a largo plazo al personal	Descripción general de este tipo de retribuciones.
21. Subvenciones, donaciones y legados	Se recogerá el importe, el movimiento, la información de su origen y si se cumple las condiciones asociadas a estas partidas.





22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinacion de negocios	Se deberá informar sobre el proceso en marcha de esta combinación de negocios.
23. Negocios conjuntos	Información sobre las actividades económicas controladas por una o más personalidades jurídicas.
24. Actividades de la entidad	Descripción detallada de cada actividad realizada por la entidad. Se incluye el plan de actuación de la entidad.
25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	Información sobre las actividades interrumpidas y los activos no circulantes disponibles para enajenar.
26. Hechos posteriores al cierre	Hechos posteriores al cierre que supongan una modificación de la memoria.
27. Operaciones con partes vinculadas	La entidad suministrará la información necesaria sobre las operaciones con partes vinculantes.
28. Otra información	Recoge información que no se puede encuadrar en los demás apartados.
29. Información segmentada	Información sobre la distribución del resultado neto de la cifra de negocios correspondiente a actividades de naturaleza mercantil.
30. Estado de flujos de efectivo	Origen y utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Fuente: Elaboración Propia



## 6. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

Para comenzar, hace alrededor de 25 años, apenas se podía hablar de que existiese un régimen tributario específico para las fundaciones, debido a que lo único que existía era una serie de exenciones y beneficios fiscales que se regulaban en la normativa específica de cada tributo (Jiménez Escobar, 2006)

El 30 de noviembre del año 1994, se aprobó la *Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, que significó un gran avance, dado que se creó una regulación fiscal<sup>14</sup> en el ámbito del derecho tributario para determinadas entidades no lucrativas, como por ejemplo las Fundaciones.

Cuando en 1994 se anunció dicha ley, el legislador tenía en cuenta la problemática que existía en la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general, en todas sus formas jurídicas.

Debido a esto, esta ley quedó desfasada a nivel fiscal, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para este tipo de entidades, que dotase de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el transcurso de sus actividades que tendrán que realizar para llegar a los fines generales por los que fueron fundadas.

No obstante, hubo que esperar a que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que trataba sobre el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo, concediese un espacio más beneficioso a las fundaciones, solucionando algunos conceptos que no estaban muy claros en la ley anterior (Jiménez Escobar, 2006).

Al salir esta ley, hubo distintos problemas puesto que se produjo un trato ventajoso orientado a determinados tipos de entidades no lucrativas frente a ciertas organizaciones mercantiles, que privilegiaba a estas entidades en el desarrollo de su actividad económica frente a las demás.

---

<sup>14</sup> El Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto a la Actividad Económica fueron los 3 que agregaron esta modificación.



Una forma de entender este privilegio, es que las actividades que realizan las ENL cubren ciertas demandas sociales, en las que es necesario una inversión, que, de no realizarse por estas, el Estado se vería obligado a inmiscuirse y provocaría un aumento del gasto público.

En determinadas situaciones, se pueden reconocer exenciones o beneficios fiscales que pretenden potenciar el desarrollo de ciertas actividades o sectores que se consideran socialmente beneficios. Entonces, en el momento que estos sujetos beneficiados fiscalmente revelen cierta capacidad económica, se puede originar problemas que vulneren ciertos principios constitucionales como son el de capacidad económica, generalidad e igualdad (Jiménez Escobar, 2006).

Esta problemática se centrará en realizar un análisis de si los objetivos de estas entidades merecen este beneficio fiscal, reconociendo el Estado que sus intereses sociales necesitan una protección fiscal, teniendo en cuenta los problemas que pueden aparecer con las empresas mercantiles.

Antes de centrarnos en el Impuesto de Sociedades, hay que hacer un breve comentario sobre el tratamiento del Impuesto de Valor Añadido (IVA) en las entidades no lucrativas, dado que existe un dilema de difícil solución.

El IVA, es un tributo fundamentalmente orientado al tránsito empresarial y a las condiciones de mercado, de manera que, si se aplica a las entidades no lucrativas, perderá consistencia debido a que estas no obtienen su financiación vía precios, sino a través de subvenciones, donaciones, legados o cuotas (Blázquez Lidoy, 2000).

Además, puede darse el caso de que la entidad actúe gratuitamente o que cobre un precio más bajo en comparación con los mismos servicios que se ofrecen en el mercado, etc.

Por lo que el IVA genera una serie de problemas en este tipo de entidades:

- a) No se puede deducir el IVA soportado en las fundaciones que no son sujetos pasivos del impuesto.
- b) Si la entidad realiza alguna prestación que incluya una contraprestación, pasará a tributar como un autoconsumo.
- c) La compleja tributación de las subvenciones.



### **6.1. Fines de interés general de las entidades sin ánimo de lucro.**

Entrando en contexto de la ley 49/2002 sobre el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y los incentivos al mecenazgo, el primer requisito que establece, es que: “los fines perseguidos y las actividades que se realicen, han de ser de interés general y estar encaminadas a tal fin”.

La idea que se nos introduce es que deberá anteponerse el interés público o de un grupo determinado de personas, en contraste con el bien personal, siendo su objetivo fundamental el beneficio dirigido a la sociedad, perdiendo ayudar la Administración Pública en el desarrollo de este.

Siguiendo esta idea, lo más importante a la hora de constituir una entidad no lucrativa es la ausencia de la búsqueda de un beneficio distribuible. Por lo que tendrá más importancia el hecho de que ciertas rentas no se repartan al final entre sus socios, que el método por el que fueron obtenidas.

Por lo tanto, la constitución de este tipo de entidades requiere la ausencia de ánimo de lucro, que se entenderá como el beneficio que no se distribuirá. Luego, lo importante no será el método de la obtención de rentas o ganancias en la realización de distintas actividades con un lucro<sup>15</sup>, sino el hecho de que dichas rentas no se reparten posteriormente entre sus socios.

El artículo 2 de la Ley de Fundaciones 49/2002 dice tal que: “son fundaciones las organizaciones sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”.

Por último, como señalan Blázquez Lidoy & Martín Dégano, (2012, p.307): “no hay unos fines de interés incentivados fiscalmente, sino que todos lo están. Debido a esto, se puede considerar un requisito que nada aporta, dado que, para constituir una entidad sin ánimo de lucro, se ha de perseguir necesariamente un fin de interés general”.

---

<sup>15</sup> El actuar sin ánimo de lucro y el perseguir lucrarse son dos cosas muy diferentes.



## **6.2 Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto de Sociedades en la ley 49/2002.**

Aunque ciertas entidades no lucrativas cuentan con regímenes especiales de tributación, tanto en la imposición estatal, ya sea el Impuesto de Transmisión Patrimonial (ITP) o el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (AJD) como en la tributación local, con el Impuesto de Sociedades, no hay discusión de que uno de los principales incentivos de los que disponen este tipo de entidades, es la exención fiscal mediante un tipo impositivo reducido (Rodrigo Ruiz, 2017).

Luego, estas exenciones y bonificaciones en el Impuesto de Sociedades a las rentas que se obtienen por parte de estas entidades tienen un punto de partida común. Este método de análisis se basa en prestar atención al origen o procedencia de los ingresos, para que así la bonificación no alcanzará a la totalidad de los beneficios obtenidos, sino solo a los ingresos que provengan de determinadas fuentes de renta.

Concretando más, los beneficios que provengan de cualquier actividad económica que realice la entidad, quedará sometido al tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades, ya sea íntegro o reducido. No obstante, las fundaciones y asociaciones<sup>16</sup> acogidas a la ley 49/2002, tributarán normalmente al 10 por 100 (Rodrigo Ruiz, 2017).

Ahora bien, según el artículo 2 de la Ley 49/2002: “se consideran entidades sin fines ánimo de lucro, siempre que cumplan los requisitos establecidos por dicho artículo”:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a las que se refiere la ley 29/1998, de 7 de julio, siempre que se hayan constituido por alguna forma jurídica comentada anteriormente.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las Federaciones deportivas españolas.

---

<sup>16</sup> La mayor parte de las veces las actividades económicas que realizan se verán completamente exentas.



Entonces, según el artículo 2 de la citada ley: “las entidades que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas entidades sin fines lucrativos”:

- a) Como ya se ha explicado anteriormente, las entidades que persigan fines de interés general.
- b) Las que destinen a esos fines, al menos el 70 por 100<sup>17</sup> de sus rentas e ingresos, esto comprenderá: las rentas de explotación económica que desarrollen, las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos, los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto.
- c) Que la actividad económica que realiza no esté muy separada de su finalidad estatutaria.
- d) Que los fundadores o socios, no se beneficien de la actividad que realiza la entidad.
- e) Que los cargos de los miembros del gobierno sean gratuitos, o que no excedan los límites establecidos de retribución.
- f) Si la entidad se disuelve, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas beneficiarias del mecenazgo.
- g) Estar inscritas en el registro correspondiente.
- h) El cumplimiento del Plan General Contable.

Después de esto, se entiende que la acción de lucrarse no es ajena a las entidades no lucrativas, dado que según la Ley de Fundaciones de 50/2002: “las entidades sin fines lucrativos pueden lucrarse en el desarrollo de sus actividades, pero exigen que estas rentas se apliquen a los fines de la organización, o a incrementar la dotación fundacional”.

Gracias a este requisito, se pretende evitar que las entidades no lucrativas se conviertan en una estructura jurídica utilizada con el objetivo de disponer de determinados patrimonios, utilizando un régimen fiscal reducido, pero sin repercutir ese beneficio a la sociedad (Menéndez, 2003).

---

<sup>17</sup> Las ENL deberán destinar el resto de las rentas que obtienen a aumentar la dotación fundacional.



Añade Eseverri Martínez,(2008, p.709): “nos encontramos ante organizaciones dedicadas a la consecución de objetivos altruistas que tienen el deber de revertir de forma inmediata los resultados económicos obtenidos en el cumplimiento de su acción social, además de los ingresos obtenidos de otros conceptos”.

Por otra parte, Blázquez Lidoy & Martín Dégano, (2012, p.308) apuntan que: “como debido a la ley las entidades sin fines lucrativos no pueden distribuir rentas, es lógico que los órganos administrativos correspondientes impongan un destino alternativo a las mismas”.

Para concluir, según el artículo 27.1 de la ley 50/2002 de fundaciones, la ley obliga a que al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos ha de destinarse a la realización de los fines fundacionales, quedando el resto obligado a aumentar la dotación fundacional o las reservas.

### **6.3 Determinación de la base imponible.**

Una vez entendido lo explicado previamente, se puede decir que las entidades no lucrativas mantienen un tratamiento privilegiado gracias al legislador, en lo referente al Impuesto de Sociedades.

Por consiguiente, el artículo 4 de la Ley de Impuesto de Sociedades: “configura como hecho imponible la obtención de la renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el contribuyente, teniendo en consideración a las personas jurídicas”.

Entonces, el hecho imponible se delimita como la obtención de renta o ingresos por la entidad, y la base imponible viene generada por el importe de la renta obtenida en un determinado periodo impositivo y pudiendo reducirla compensando bases imponibles negativas obtenidas anteriormente.

Siguiendo este esquema, la determinación de la base imponible tendrá que partir del resultado contable bruto, siendo este corregido posteriormente por los distintos tipos impositivos a los que tendrá que hacer frente la entidad den el ejercicio económico correspondiente y que dará un resultado neto.



Llegados a este punto, en lo referido a las rentas y sus incentivos fiscales, existen diferentes posturas sobre que se debería grabar y cuando o sobre los beneficios sociales que provocan.

Martín Pascual, (2003, p.45) defiende que: “la obtención de rentas por parte de las entidades sin ánimo de lucro demuestra una capacidad económica que es susceptible de gravamen, sin importar el sí destino de estos flujos económicos son de interés general”.

En base a la idea de este autor, cualquier entidad que se disponga a realizar una actividad mercantil, ya sea porque tiene los medios o porque está dictaminado en su constitución con el fin de destinar esa renta a fines de interés general, tendría que verse sometida al mismo gravamen que cualquier organización.

Es cierto que una empresa mercantil que realiza la misma actividad económica que una ENL se verá sujeta a un tipo impositivo mayor, sin embargo, los beneficios que obtendrán se verán reducidos al aplicarse el régimen tributario, y estos beneficios finales irán retribuidos a los socios de las empresas, es decir, a fines de interés privados.

Luego será coherente que las ENL que realicen una actividad económica vea reducido el tipo impositivo a abonar, puesto que el beneficio final de su ejercicio económico irá directamente a la sociedad, no al bolsillo de sus socios.

Por el otro lado, como comenta Menéndez, (2003, p.183): “en lo que se debe fijarse es en los gastos que incurren y no en los ingresos. El beneficio fiscal no se tiene que basar en función de la procedencia de las rentas, sino de su destino, debido a que actualmente es muy fácil localizar diferentes entidades que tributan por ciertas actividades económicas, pese a que ese beneficio obtenido se destine a fines no lucrativos”.

Su opinión es coherente si se piensa con una cierta lógica, debido a que una entidad que realiza un trabajo que, sino lo tendría que hacer el Estado y por el cuál no se retribuye beneficio alguno, necesitará ayudas o concesiones para que realice esa actividad y pueda generar un bien social.





Entonces, según la ley 49/2002 el régimen que grabará las rentas no exentas de estas entidades será del 10 %.

Según el artículo 6 de dicha ley, tendrán el calificativo de rentas exentas:

- a) Los donativos que colaboren con los fines de la entidad.
- b) Las cuotas que se reciben por parte de los socios y los afiliados.
- c) Toda subvención que se reciba y que no esté relacionada con las explotaciones económicas no exentas.
- d) Rendimientos del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- e) Rendimientos que se han originado por adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos.

Siguiendo el artículo 6, los gastos que no podrán ser deducibles serán:

- Los gastos que se puedan imputar a las rentas exentas de la entidad, ya sea en su totalidad o parcialmente.
- Amortizaciones de elementos patrimoniales que estén afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.
- Los excedentes de las explotaciones económicas no exentas.

Como conclusión, en la determinación del Impuesto de Sociedades, solo se podrá incluir las rentas que se hayan generado de las explotaciones económicas que no estén exentas.

De la misma forma, la legislación vigente solo permite deducirse los gastos que se correspondan con la obtención de rentas no exentas.

#### Ejemplo 16: Impuesto sobre beneficios.

Una fundación que se dedica a la explotación de un museo presenta los siguientes datos:

Los ingresos que ha obtenido en el ejercicio económico son:

- Cuotas de afiliados y socios por valor de 57.000
- Prestación de servicios propios de la entidad por valor de 220.000
- Ingresos de explotación en la tienda de souvenir por valor de 80.000
- Rendimiento de los inmuebles por valor de 15.000



Los gastos que se han incurrido en el ejercicio son:

- Gastos de personal por valor de 23.000
- Gastos en la tienda de souvenir por valor de 27.000
- Amortizaciones de los inmuebles 1.800

Los gastos de personal corresponden al personal que trabaja afecto a los fines de la fundación y al personal de la cafetería. Las amortizaciones corresponden en un 65 % al inmueble que utiliza la fundación y el 35 % restante a la tienda.

Tiene un derecho de deducción por valor de 300 u.m. y las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 2.000 u.m.

Para empezar a calcular el impuesto corriente que pagará la entidad, primero habrá que calcular el excedente antes de impuestos que sería:  $372.000 - 51.800 = 320.200$  u.m.

Las rentas exentas ascienden a un valor de 292.000 ( $372.000 - 80.000$ ) u.m. mientras que las no exentas están por valor de 80.000 u.m.

Los gastos deducibles serían los siguientes:

- Gastos de personal:  $23.000 \left( \frac{80000}{80000+292000} \right) = 4.946$
- Gastos de la tienda por valor de 27.000
- Amortización del inmueble:  $1800 \times 35\% = 630$

Los gastos que derivan de las rentas no exentas y que por lo tanto son deducibles ascienden a 32.576 u.m.

Los gastos que no son deducibles por estar afectos a las rentas exentas son los siguientes:

- Gastos de personal:  $23.000 \left( \frac{292000}{80000+292000} \right) = 18.054$
- Amortizaciones:  $1800 \times 65\% = 1.170$

Luego los gastos que no son deducibles por estar afectos a las rentas exentas ascienden a 19.224 u.m.



<b>Liquidación del Impuesto de Sociedades</b>	
Excedente antes de impuestos	320.200
+Ajustes permanentes	
(-) Rentas exentas	292.0000
+ Gastos no deducibles	19.224
Base imponible previa	47.224
Tipo de gravamen	10%
Cuota íntegra	4.722,4
(-) Deducciones y bonificaciones	300
Cuota líquida	4.422,4
(-) Retenciones y pagos a cuenta	2000
Cuota diferencial	2.422,4

Como las rentas exentas y los gastos no deducibles no implican ajustes de signo contrario en futuras liquidaciones, se consideran ajustes de diferencias permanentes.

16.1. Por la contabilización del impuesto corriente:

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Impuesto Corriente (6300)	4.422,4	
HP, retenciones y pagos a cuenta (473)		2.000
HP, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.422,4

16.2. Regularización del impuesto corriente:

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Excedente del ejercicio (129)	4.422,4	
Impuesto Corriente (6300)		4.422,4



## **6.4 Incentivos Fiscales al mecenazgo.**

El mecenazgo consiste en la participación privada en la realización de actividades de interés general, y viene a señalar la necesidad que tienen las personas, ya sean físicas o jurídicas, de no limitarse a la búsqueda de su bienestar personal, sino de tratar de generar ese bienestar a la sociedad (Carbajo Vasco, 2005).

Entonces, una actividad de mecenazgo consistirá en realizar una actividad mediante la aportación de bienes o capitales tanto de forma pública como privada, para obtener un fin que sea superior al interés privado de la entidad, es decir, una acción que sirva para mejorar la sociedad.

Siguiendo esta línea, Menéndez (2003, p.224) dice que: “actualmente la sociedad se encuentra en una etapa de privatización de las funciones públicas, que el Estado controla y protege, estableciendo ciertos beneficios tributarios a quienes colaboran económicamente en las actividades de interés público”.

La Administración pública premiará estas acciones con beneficios fiscales o determinados regímenes tributarios, dado que así podrá disponer de una mayor cantidad de recursos públicos para hacer frente a otros fines.

Como ya se ha explicado anteriormente, las entidades sin fines lucrativos que recoge la ley 49/2002 serán las que se beneficien de este régimen tributario y puedan ser beneficiarias del mecenazgo.

Estos incentivos fiscales serán aplicables a donativos, aportaciones y donaciones realizadas a estas entidades sin fines lucrativos, y recaerán sobre sujetos de derecho privado, como son las personas físicas y jurídicas.

### **6.4.1 Aportaciones deducibles.**

Según el artículo 17 de la Ley 49/2002: los actos que darán derecho a practicar ciertas deducciones serán los siguientes:

- a) Donativos y donaciones dinerarias, ya sean de bienes o derechos.
- b) Cuotas de afiliados que no otorguen el derecho a recibir una contraprestación.



- c) La cesión de un derecho real de usufructo sobre algún bien o derecho.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada y en favor de entidades sin fines lucrativos que se dediquen al sector museístico.

Al hilo de esta ley, se podrá entender que los mecenas o donantes se puedan aplicar los beneficios fiscales en el mismo ejercicio en el cual la entidad no lucrativa comunique a la Administración Tributaria tal aportación.

Como la Ley 49/2002 no da una definición clara de “donación o aportación”<sup>18</sup>, hay que revisar el Código Civil, que se encuentra dentro del derecho común, y más profundamente en el artículo 618 que dice tal que: “una donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”.

Además, añade (Menéndez, 2003, p.378): “el donativo se entrega para una finalidad determinada, mientras que una donación se entregará para contribuir a los fines de la entidad”.

Por último, según el segundo apartado del artículo 17 de la Ley 49/2002: “si se produce la revocación de la donación, el donante ingresará, en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan”.

---

<sup>18</sup> Hay que añadir, que el bien donado no tiene que ser necesariamente efectivo, pudiendo ser este un activo. La prestación gratuita de servicios quedaría excluida del beneficio fiscal.



## 7. CONCLUSIÓN

La característica más trascendental de las entidades sin ánimo de lucro es la ausencia de lucro en la realización de sus actividades, lo que caracteriza al sector en el que se encuentran es la búsqueda del bien común en virtud de los intereses privados.

En la primera parte de este trabajo, se ha tratado el Plan General Contable de las Entidades no lucrativas, el cual contiene ciertas normas como son las de registro y valoración, que dictan como se registra cualquier partida en la contabilidad no lucrativa, atendiendo sobre todo a créditos y débitos por la actividad propia, préstamos a interés cero, bienes de patrimonio histórico, subvenciones, donaciones y legados.

En lo referido a las subvenciones, donaciones y legados, hay que destacar que son entregadas por terceros y que se contabilizan en un principio como ingresos imputados al patrimonio neto, para que según se van devengando los gastos relacionados con estas partidas, se transferirán al excedente del ejercicio en concepto de ingresos. No obstante, en el caso de que sean otorgadas por socios o afiliados, se reconocerán como un ingreso e irá transferido al patrimonio de la entidad.

Luego, se puede decir que este sistema de contabilización posterior es necesario, debido a que las ayudas o cesiones de bienes entregadas a estas organizaciones, están sujetas a un cumplimiento o a un fin, y hasta que la entidad no lo alcance o lo cumpla en proporción al gasto generado, no estará exenta de devolver dicha ayuda.

En segundo lugar, se ha realizado un estudio de los documentos que tienen que presentar a la hora de elaborar sus cuentas anuales, debido a que es una información extremadamente importante tanto para sus socios o afiliados, como para toda la gente que se beneficia de su acción social.

En estas cuentas, cualquier entidad no lucrativa tiene la obligación de incluir toda su información financiera, como su memoria de actividades, para así



poder cuantificar los datos que presentan y saber si ese bienestar social de verdad genera un beneficio a la sociedad.

El tercer apartado trata del incentivo fiscal que reciben estas entidades a su actividad, ya que realizan una actividad social que de otra forma costaría recursos y tiempo al Estado. Debido a esto, una reducción en la base imponible que presentan en el Impuesto de Sociedades está justificado, siempre y cuando cumplan la regla de destinar mínimo un 70 por ciento de sus ingresos a su actividad social.

Para concluir, con este trabajo se ha pretendido realizar un estudio de la contabilidad de las entidades no lucrativas, para así conocer las singularidades y diferencias que aparecen al registrar una partida que en una empresa lucrativa no tendría apenas importancia, y conocer que es lo que incentiva la creación de estas entidades y si la ley fomenta esta creación.

Por lo que es necesario que todas las entidades no lucrativas se adapten al plan contable no lucrativo, dado que su modelo de gestión no se parece nada a una empresa mercantil en la que prima la retribución del beneficio a sus propietarios, además de a la ley específica que regule el régimen tributario de este modelo de organización.



## 8. BIBLIOGRAFÍA.

- AECA. (2016). *Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos* (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ed.). Recuperado el 15-05-2019, en: <https://bit.ly/32m5Fpq>,
- Anthony, R. N. (1997). Making sense of nonbusiness accounting. *Harvard Business Review*, 58(3), 83–93. Recuperado el 02-06-2019, en <https://bit.ly/2JuNXJ2>
- Blázquez Lidoy, A. (2000). *El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: Algunas cuestiones controvertidas (II)*. *Quincena Fiscal*, nº13.
- Blázquez Lidoy, A. (2000). *El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: Algunas cuestiones controvertidas (III)*. *Quincena Fiscal*, nº13.
- Blázquez Lidoy, A., & Martín Dégano, I. (2012). *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)* (Primera; E. CEF, ed.). Madrid.
- Carbajo Vasco, D. (2005). Revista española del tercer sector. In *Revista española del tercer sector, ISSN 1886-0400, Nº. 2, 2006 (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad y financiación del Tercer Sector)*, págs. 71-124. Recuperado el 04-06-2019, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2376505>
- Eseverri Martínez, E. (2008). Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos. *Estudios En Homenaje Al Profesor Pérez de Ayala, 2007, ISBN 978-84-9849-030-5, Págs. 687-724*, 687–723. Recuperado el 01-06-2019, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2558111>
- Estado, B. O. del. (n.d.). *Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos*. (Vol. 86). Recuperado el 01-04-2019, en <https://www.boe.es/boe/dias/2013/04/10/pdfs/BOE-A-2013-3781.pdf>





- Jiménez Escobar, J. (2006). La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados. *CIRIEC-España*, N°56, 225–262. Recuperado el 03-06-2019, en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17405610>
- Martín Pascual, C. (2003). *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre* (I. de E. Fiscales, ed.). Madrid.
- Menéndez, J. P. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo: comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* (Ilustrada; Thomson-Civitas, ed.).
- Miguélez, victorina A., Rodríguez, M. del M. F., Fernández, B. H., Cascante, A. L., & Baró, R. M. (2010). *Manual de contabilidad pública* (2ª; Instituto de estudios fiscales, ed.). Madrid.
- Montolio, J. M. (2002). *Economía social: concepto, contenido y significación en España*. Recuperado el 14-04-2019, en [www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)
- MONZON, J.L y BAREA, J (1992): “La economía Social en España” en DEFOURNY, J y MONZON, J.L (Ed): *Economía Social entre Economía Capitalista y Economía Publica*. CIRIEC-España-Valencia. Recuperado el 08-05-2019.
- Morales Guerrero, A. (2002). *La Realidad Económica de las Fundaciones*. Valladolid: Universidad De Valladolid.
- Moreno, A. S. (1994). *Social y Cooperativa*. 16, 147–186. Recuperado el 10-04-2019, en [www.ciriec.eswww.uv.es/reciriec](http://www.ciriec.eswww.uv.es/reciriec)
- Ortega Carballo, E. (1997). Las fundaciones : desarrollo reglamentario de la ley. In *Las fundaciones : desarrollo reglamentario de la Ley, 1997*, ISBN 84-8155-206-2, págs. 175-214. Recuperado el 15-05-2019, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=579951>



- Rodrigo Ruiz, M. A. (2017). Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 125(0), 187–212. Recuperado el 31-05-2019, en <https://bit.ly/30xfT4S>
- Romano Aparicio, J. (2018). *Manual Contable de Entidades no Lucrativas* (3<sup>o</sup> edición; C. de E. Financieros, ed.). Madrid.
- Rubén Fernández Gutiérrez, C. (2003). *La Economía Social y las personas con discapacidad*. Recuperado el 09-04-2019, en [www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)
- Ruiz Garijo, M. (2005). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Recuperado el 30,05-2019, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1395470>
- Salamon, L. M., Anheier, H. K., & Archambault, E. (1993). *THE JOHNS HOPKINS COMPARATIVE NONPROFIT SECTOR PROJECT*. Recuperado el 24-05-2019, en <https://bit.ly/2XGTsgo>
- Villarroya Lequericaonandia, M. B., & Ramos Sánchez, S. (2018). ¿Proporciona la normativa contable española para organizaciones no gubernamentales el marco conceptual idóneo para la presentación de información económico financiera transparente? Similitudes y diferencias con la normativa internacional aplicada por las. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 128(0), 212–247. Recuperado el 05-05-2019, en <https://doi.org/10.5209/REVE.60736>



## **ANEXO.**

### **Cuadro de Cuentas.**

#### Grupo 1. Financiación Básica.

##### 10. Capital.

- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social.
- 103. Fundadores / asociados por desembolsos no exigidos.
- 104. Fundadores / asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

##### 12. Excedentes pendientes de aplicación.

- 120. Remanente.
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
- 129. Excedente del ejercicio.

##### 13. Subvenciones, donaciones, legados y otros ajustes por cambios de valor.

- 1300. Subvenciones del Estado.
- 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
- 1320. Otras subvenciones.
- 1321. Otras donaciones y legados.

#### Grupo 2. Activo no corriente.

##### 20. Inmovilizaciones intangibles.

- 207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

##### 24. Bienes del patrimonio histórico.

- 240. Bienes inmuebles.
- 2400. Monumentos.
- 2401. Jardines Históricos.
- 2402. Conjuntos Históricos.
- 2403. Sitios Históricos.
- 2404. Zonas arqueológicas.



241. Archivos.

242. Bibliotecas.

243. Museos.

244. Bienes muebles.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

- 2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
- 2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
- 2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
- 2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
- 2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

28. Amortización acumulada del inmovilizado y otras cuentas correctoras.

- 2807. Amortización acumulada sobre activos cedidos en uso.
- 283. Cesiones de uso sin contraprestación.

29. Deterioro de valor de activos no corrientes.

- 2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso.
- 299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.
- 2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles.

### Grupo 3. Existencias

El subgrupo 30 pasa a denominarse “BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD”

La cuenta 390 pasa a denominarse “DETERIORO DE VALOR DE BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD”.

### Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de la actividad.

41. Beneficiarios y acreedores varios.

- 412. Beneficiarios, acreedores.

44. Usuarios y deudores varios.

- 447. Usuarios, deudores y la cuenta.
- 448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.



46. Personal.

464. Entregas para gastos a justificar.

47. Administraciones públicas.

- 4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones.
- 4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora.

49. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad y provisiones a corto plazo.

- 490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
- 493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.
- 499. Provisiones por operaciones de la actividad.
- 495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

#### Grupo 5. Cuentas financieras.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

#### Grupo 6. Compras y gastos.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.

- 6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad.
- 6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad.
- 6090. "Rappels" por compras de bienes destinados a la actividad.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.

65. Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión.

- 650. Ayudas monetarias (con sus correspondientes subcuentas).
- 651. Ayudas no monetarias (con sus correspondientes subcuentas).
- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.



- 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
  - 655. Perdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
  - 656. Resultados de operaciones en común.
  - 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
  - 659. Otras pedidas de gestión corriente.
67. Perdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales.
- 671. Perdidas procedentes del inmovilizado material y bienes del Patrimonio Histórico.
69. Pérdidas por deterioro y otras dotaciones.
- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
  - 695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

#### Grupo 7. Ventas e ingresos.

72. Ingresos propios de la entidad.
- 720. Cuotas de asociados y afiliados.
  - 721. Cuotas de usuarios.
  - 722. Promociones para captación de recursos.
  - 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
  - 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.
77. Beneficios procedentes de activos no corrientes e ingresos excepcionales.
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.
- 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.



Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto.

840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital.

841. Transferencias de donaciones y legados de capital.

842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados.

- 8420. Transferencias de otras subvenciones.
- 8421. Transferencias de otras donaciones y legados.

Grupo 9 ingresos imputados al patrimonio neto.

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.

941. Ingresos de donaciones y legados de capital.

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.

- 9420. Ingresos de otras subvenciones.
- 9421. Ingresos de otras donaciones y legados.