

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**NOTA TÈCNICA**

**Desembre 2016**

**Comptabilització de llegats de  
caràcter no reintegrable rebuts per  
una entitat sense ànim de lucre.  
Concordança amb la norma NRV 20<sup>a</sup>  
del Pla General de Comptabilitat  
d'entitats sense finalitats lucratives  
(PCESFL). BOICAC NÚM. 100,  
CONSULTA 6**

*Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l' ACCID*

## **Consulta**

Sobre l'adequat reconeixement i imputació a l'excedent de l'exercici d'uns llegats de caràcter no reintegrables rebuts per una entitat sense ànim de lucre, de conformitat amb el que disposa la norma de registre i valoració (NRV) 20a del pla de comptabilitat de les entitats sense finalitats lucratives (PCESFL), aprovat per la resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) del 26 de març del 2013.

## **Resposta**

El consultant descriu una sèrie de casos en els quals una entitat sense finalitats lucratives accepta diversos tipus de llegats de caràcter no reintegrable: o bé el testador llega un immoble especificant la destinació o l'ús del mateix, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix; o bé llega efectiu, per a adquirir un immoble (especificant o no la destinació o l'ús del mateix), o per a destinar-lo a l'ús que determini l'entitat. En aquest últim cas, l'entitat decideix adquirir un immoble per l'ús que estimi més convenient.

La consulta versa sobre si tots els casos descrits han de ser tractats de la mateixa manera, i concretament, arribar a la conclusió que la finalitat del llegat és adquirir un immoble i per tant el tractament comptable de la transferència e d'ingrés al compte de pèrdues i guanys, en tots els casos, també s'ha de fer d'acord amb aquesta finalitat.

La NRV 20a del PCESFL en el seu apartat 1 estableix que: "Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran, amb caràcter general, directament en el patrimoni net de l'entitat per a la seva posterior reclassificació a l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat (...). Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables que s'obtinguin sense assignació a una finalitat específica es comptabilitzaran directament a l'excedent de l'exercici en el que es reconeixin".

A l'apartat 3 de la mateixa norma s'expressa que els actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries, "s'imputaran com ingressos a l'exercici en proporció a la dotació a la amortització efectuada en aquell període pels elements citats,

o en el seu cas, quan es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa al balanç”.

Així, la finalitat última és aconseguir una correlació entre els ingressos i les despeses, de tal manera que es respecti el principi de meritació; només quan no sigui possible aplicar aquest criteri es quan es procedeix al reconeixement de la subvenció, donació o llegat directament al compte de pèrdues i guanys.

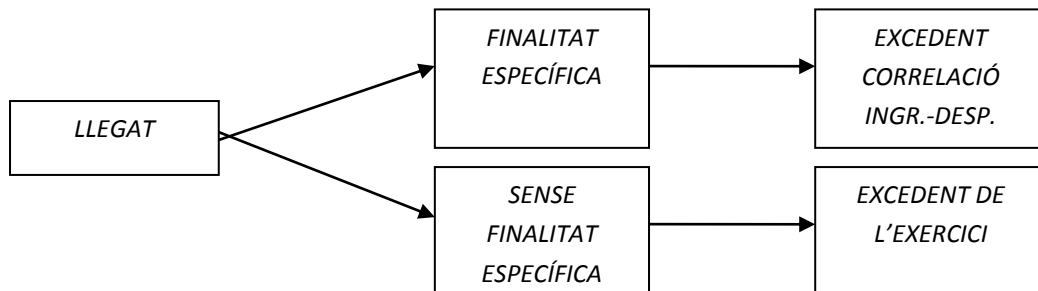
Per tant, quan la norma al·ludeix a l'absència “d'una finalitat específica“ sembla referir-se a una situació en la que no es pot identificar de manera clara una inversió o despesa per naturalesa que són finançats amb els recursos obtinguts mitjançant la donació o llegat, circumstància que es produirà, amb caràcter general, en el cas de les donacions i llegats monetaris concedits sense una finalitat específica, independentment de que amb posterioritat la fundació assigni aquests recursos monetaris a una finalitat concreta, com podria ser l'adquisició d'un immoble.

---

## **Anàlisi de la resposta**

En resum, de conformitat amb aquesta resposta de l'ICAC, les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es registren de la següent manera:

- Si tenen una assignació específica, directament al patrimoni net de l'entitat per a la seva posterior reclassificació a l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat.
- Si no tenen una assignació específica, directament a l'excedent de l'exercici en el que es reconeguin. Esquemàticament:

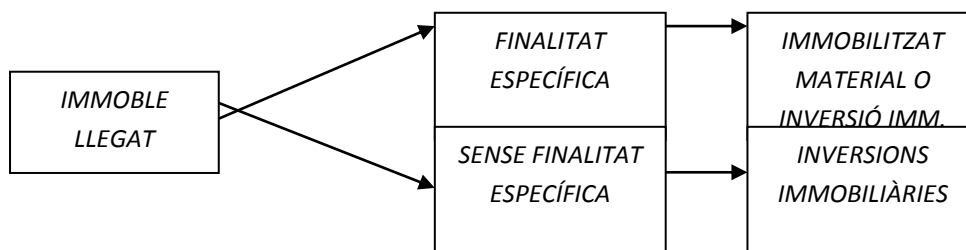


Analitzem a continuació diferents casos que es poden produir:

#### A) RENDES EXEMPTES

1. El testador llega un immoble especificant la seva destinació i el seu ús, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix.

El paràgraf 2n de la NRV 5a, determina que “els terrenys i edificis que els seus usos futurs no estiguin determinats en el moment de la seva incorporació al patrimoni de l'empresa, es qualificaran com a inversió immobiliària...”.



- 1.a.) Si el testador especifica la seva destinació, es comptabilitzarà directament al patrimoni net pel seu posterior traspàs com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses del llegat.

#### EXEMPLE:

**Concessió d'un llegat de 50.000,00€ el dia 01.06.2015, coincidint l'exercici fiscal amb el natural, la part del terreny representa el**

**25% del valor total i s'amortitza linealment al 2% anual, entrant en funcionament el mateix dia de l'adquisició lucrativa.**

12.500,00	(210)	Terrenys (25% x 50.000,00)				
37.500,00	(211)	Construccions	a	Donacions i llegats de capital	(131)	50.000,00
Data: 01.06.2015						
437,50	(681)	Amortització de l'immobilitzat material (2% x 37.500,00 x 7/12)	a	Amortització Acumulada de l'immobilitzat material	(281)	437,50
Data: 31.12.2015						
437,50	(131)	Donacions i llegats de capital	a	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici	(746)	437,50
Data: 31.12.2015						

**1.b.)** Si el testador no **especifica la seva destinació**, l'immoble es qualificarà com a inversió immobiliària.

12.500,00	(220)	Inversió en terrenys				
37.500,00	(221)	Inversió en construccions	a	Ingressos de donacions i llegats de capital	(131)	50.000,00
Data: 01.06.2015						

**2. Es lliga efectiu el dia 01.03.2015 per l'adquisició d'un immoble (especificant o no la destinació o l'ús del mateix), o per a destinar-lo a l'ús que determini l'entitat. En aquest cas, l'entitat decideix adquirir un immoble pel seu propi ús.**

**2.a.)** Llega efectiu per l'adquisició d'un immoble especificant la destinació:

Per la concessió del llegat:

50.000,00	(572)	Bancs e institucions de crèdit c/c vista, euros	a	Ingressos de donacions i llegats de capital	(131)	50.000,00
Data: 01.03.2015						

Per l'adquisició de l'immoble:

12.500,00	(210)	Terrenys (25%*50.000,00)				
37.500,00	(211)	Construccions	a	Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros	(572)	50.000,00
Data: 01.06.2015						

Per l'amortització:

437,50	(681)	Amortització de l'immobilitzat material (2% x 37.500,00 x 7/12)	a	Amortització Acumulada de l'immobilitzat material	(281)	437,50
Data: 31.12.2015						

Pel traspàs a ingressos de l'exercici:

437,50	(131)	Ingressos de donacions i llegats de capital	a	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici	(746)	437,50
Data: 31.12.2015						

**2.b.) Llega efectiu per l'adquisició d'un immoble sense finalitat específica:**

50.000,00	(572)	Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros	a	Subvencions, donacions i llegats a l'activitat	(131)	50.000,00
Data: 01.03.2015						

12.500,00	(220)	Inversions en terrenys				
37.500,00	(221)	Inversions en construccions	a	Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros	(572)	50.000,00
Data: 01.06.2015						

**2.c.) Llega efectiu sense finalitat específica:**

50.000,00	(572)	Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros	a	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'exercici	(746)	50.000,00
Data: 01.03.2015						

**B) RENDES NO EXEMPTES: EFECTE IMPOSITIU (ART.17.4.a i 17.5 LIS)**

Si el llegat es considera renda no exempta, entren en consideració els articles esmentats anteriorment de la llei de l'impost sobre societats (Llei 27/2014), que estableixen el següent:

**ART.17.4.a LIS:**

*S'han de valorar pel seu valor de mercat els elements patrimonials següents:*

*a) Els transmesos o adquirits a títol lucratiu. No tenen aquesta consideració les subvencions.*

...

**ART.17.5.LIS:**

*En els supòsits que preveuen les lletres a), b) c) i d) de l'apartat anterior, l'entitat transmissora ha d'integrar en la seva base imposable la diferència entre el valor de mercat dels elements transmesos i el seu valor fiscal. No obstant això, en el supòsit d'augment de capital o fons propis per compensació de crèdits, l'entitat transmissora ha d'integrar en la seva proporció que li correspongui, i el valor fiscal del crèdit capitalitzat.*

*En l'adquisició a títol lucratiu, l'entitat adquirent ha d'integrar en la seva base imposable el valor de mercat de l'element patrimonial adquirit.*

*La integració en la base imposable de les rendes a que es refereix aquest article s'ha d'efectuar en el període impositiu en què es duuguin a terme les operacions de les quals deriven les rendes.*

Veiem les conseqüències en els exemples anteriors:

**1. El testador llega un immoble especificant la seva destinació i el seu ús, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix.**

**a)** Si el testador **especifica la seva destinació**, es comptabilitzarà directament al patrimoni net per al seu posterior traspàs com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses del llegat.

Per la concessió del llegat:

12.500,00	(210)	Terrenys (25% x 50.000,00)			
37.500,00	(211)	Construccions	a	Donacions i llegats de capital	(131) 50.000,00
Data: 01.07.2015					

Per l'amortització:

437,50	(681)	Amortització de l'immobilitzat material (2% x 37.500,00 x 7/12)	a	Amortització Acumulada de l'immobilitzat material	(281) 437,50
Data: 31.12.2015					

L' import corresponent a l'amortització es traspasarà a ingressos de l'exercici:

437,50	(131)	Donacions i llegats de capital	a	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici	(746)	437,50
Data: 31.12.2015						

Si el tipus impositiu de l'IS és del 25%:

12.390,63	(131)	Donacions i llegats de capital (50.000-437,50) X 25%	a	Hisenda Pública, creditora per l'impost sobre societats	(4752)	12.390,63
Data: 31.12.2015						

Es genera una diferència no temporal<sup>1</sup> en la liquidació de l'IS de l'any 2016 i següents:

<u>Exercici</u>	<u>Ingrés comptable</u>	<u>Ingrés fiscal</u>	<u>Diferència</u>
2016	437,50	50.000,00	+49.562,50
2017 i següents	437,50	-437,50	-437,50

**b) Llega efectiu sense especificar la destinació:**

50.000,00	(572)	Bancs i institucions de crèdit c/c vista,€	a	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'exercici	(746)	50.000,00
Data: 01.03.2015						

12.500,00	(630)	Impost corrent (50.000 x 25%)	a	Hisenda Pública, creditora per l'impost sobre societats	(4752)	12.500,00
Data: 31.12.2015						

<sup>1</sup> Es tracta d'un ingrés registrat en el patrimoni net i en la base imposable. Font: NRV 16.2.b de la resolució del 26 de març del 2013 de l'ICAC, que aprova el pla de comptabilitat de les petites i mitjanes entitats sense ànim de lucre.



## **DOCUMENTS TÈCNICS**

- La valoració posterior dels fons de comerç en els estats financers. Un estudi introductori (Joan-Emili Masferrer)
- Preparant els pressupostos 2017 de l'empresa (ACCID-CECOT)
- Programari gratuït interactiu dels Ràtios Sectorials 2014 (Luis Muñiz)
- RÀTIOS SECTORIALS 2014 Comptes anuals (balanç i comptes de resultats) de 166 sectors. 25 ràtios per cada sector (ACCID-UPF-BSM-CGE-ICJCE)
- Memòria normal
- Introducció a la filosofia del marge. Claus de la gestió del marge per maximitzar beneficis (Comissió de Comptabilitat de Gestió)
- Plantilla Memòria Pimes 2016
- Plantilla Memòria Abreujada 2016
- Determinación de las pérdidas computables para la reducción obligatoria de capital y para la disolución por pérdidas (BOICAC N°102 de 2015: Consulta 5) (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Relació de consultes ateses el 2015 (ACCID)
- Codi d'Ètica per a Professionals de la Comptabilitat (versió catalana per: ACCID-CCJCC)
- L'obligació de conservació de la documentació comptable i els seus efectes sobre la normativa fiscal (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Comentari tècnic sobre consulta ICAC Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4)
- 10 errors clau en la negociació bancària (Joan Anton Ros Guasch)
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo (BOICAC N°102/2015 Consulta 2). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- La nova normativa Comptable dels ens públics locals (Josep Viñas-Comissió Comptabilitat Pública)
- Tancament Comptable i fiscal per a les pimes - Revisió febrer 2016 (Manuel Rejón)
- Projecte de modificació del PGC PIMES i del PGC de 2007, de les Normes de Formulació de Comptes Consolidats de 2010 i del PGC d'entitats sense finalitats lucratives de 2011 (Comissió comptabilitat ACCID-CEC)
- Mejoras a introducir en la cuenta de pérdidas y ganancias (Subcomisión 2ª)
- Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades (Com. Comptabilitat i Fiscalitat)
- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectes clau del perfil emprenedor global (Ferran Lemus)

- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Colegio de Censores Jurados de Comptos de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans)
- Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñiz)
- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)

Per a consultar els documents relacionats [clica aquí](#)

## **DOCUMENTS DE RECERCA**

- Tesi de Màster (TM). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer i Marc Oliveras)
- Com redactar un cas (Jordi Carrillo)
- Treball Final de Grau (TFG). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer)
- Perspectives de la ciutadania de la RS corporativa de les empreses a Catalunya (F.Marimon i M.Alonso)
- Anàlisi de les relacions indirectes i les variables d'entorn en la cadena de valor del Quadre de Comandament Integral (Josep Llach Pagès)
- Detecting Accounting Fraud – The Case of Let's Gowex SA (Elena Helbig)
- Un altre finançament per a les empreses Cooperatives (Montserrat Sagarra)
- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)

- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Efectes econòmics de la primera aplicació de les normes Comptables de les Cooperatives adaptades a la NIC 32 i la CINIIF 2 (Ramon Bastida i Lluís Carreras)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)
- Grado de Implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Per a consultar els documents relacionats [clicka aquí](#)



**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**  
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona  
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019  
[info@accid.org](mailto:info@accid.org)  
[www.accid.org](http://www.accid.org)  
[@AssociacioACCID](#)