



BOICAC Nº 105/2016 Consulta 2

Sobre la contabilización de servicios de abogacía prestados a título gratuito.

Respuesta:

La consulta se plantea por una entidad sin fines lucrativos (en adelante, la fundación) y una sociedad de abogados (en adelante, el "despacho" o la "firma"). Para el cumplimiento de sus fines, la fundación desarrolla una actividad que consiste en facilitar la colaboración gratuita de abogados del despacho en determinados proyectos jurídicos seleccionados por la fundación. A tal efecto, se ha suscrito un acuerdo de colaboración en virtud del cual los abogados del despacho prestan su asesoramiento de forma voluntaria en los proyectos que selecciona la fundación.

Los abogados que colaboran con la fundación incluyen las horas incurridas en este tipo de asesoramiento en el sistema de control de horas habitual del despacho igual que proceden con cualquier otro tipo de asesoramiento a favor de clientes de la firma, identificando dicha colaboración de manera específica. Para ello utilizan todos los medios a su disposición como miembros del despacho.

La fundación cuenta también con la colaboración de otros abogados que actúan como profesionales independientes y otros profesionales vinculados a otras firmas, empresas o instituciones que prestan también servicios gratuitos siendo asimismo responsables del asesoramiento prestado.

En concreto, según se manifiesta en el escrito de consulta, la fundación interviene, canalizando las solicitudes de orientación y asesoramiento de las entidades beneficiarias de su fin fundacional, seleccionando las que sean acordes con los criterios y fines perseguidos, momento a partir del cual se desencadena la solicitud del asesoramiento a la firma o a sus colaboradores independientes u otros entes, en función del tipo de asunto y de la disponibilidad de abogados.

Por último se informa que el despacho es responsable del asesoramiento jurídico prestado por sus abogados, al igual que los otros colaboradores de la fundación serán responsables personalmente del asesoramiento prestado.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de estos hechos en la firma y en la fundación.

Respecto a la firma de abogados, los costes incurridos en la prestación de los servicios se reconocerán en función de su naturaleza. Adicionalmente, en el supuesto de que estos costes tuviesen carácter excepcional y cuantía significativa, procedería reclasificar su importe en la partida *Otros resultados*, que se creará formando parte del resultado de explotación, de



acuerdo con la norma de elaboración de las cuentas anuales 7ª *Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad (PGC). La reclasificación deberá mostrarse en la partida 3. Trabajos realizados por la empresa para su activo, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y en la memoria deberá incluirse toda la información significativa sobre estos hechos.

De acuerdo con lo anterior, en su caso, la citada reclasificación se valorará por el coste o valor en libros de los gastos incurridos en la prestación del servicio aplicando por analogía el criterio previsto en la Norma cuarta. Baja de activos, apartado 2.1 Entregas a título gratuito, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Respecto a la contabilización de los servicios gratuitos en la fundación, la norma de registro y valoración 20ª. *Subvenciones, donaciones y legados recibidos* de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, en su apartado 4.4. Servicios recibidos sin contraprestación, estipula que: *"La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido."*

Sin embargo, según lo expuesto por el consultante, no es la fundación la que recibe los servicios de abogacía sino terceros seleccionados por ella. Además, los consultantes también manifiestan que la fundación no tiene responsabilidad alguna respecto a los servicios prestados, correspondiendo dicha responsabilidad a la firma de abogados.

En relación con este aspecto se informa que establecer la línea divisoria entre la actuación por cuenta propia o por cuenta ajena en la actividad desarrollada por las entidades sin fines lucrativos no es una tarea simple. Por ello, en la introducción de las normas de adaptación se indica que:

"Es conveniente aclarar, ante las dudas que se suscitaron en el seno del grupo de trabajo, que la entidad solo actuará como mero intermediario cuando no sea la beneficiaria de la ayuda, es decir, cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas. A sensu contrario, la entidad actuará por cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, por ejemplo, restringir el empleo de los fondos recibidos a una determinada finalidad que desea promover, la entidad retenga el control



sobre los fondos recibidos y en consecuencia sea ella la que en última instancia establezca los criterios para su reparto.”

En particular, cuando la ayuda a los beneficiarios últimos es posible en virtud de la colaboración a título gratuito de terceros mediante la prestación de servicios que la fundación canaliza a los destinatarios de la ayuda, no cabe duda que el control de la prestación del citado servicio por la fundación resulta poco evidente y, por lo tanto, si después de un análisis sobre el fondo de los acuerdos alcanzados se concluye que la entidad actúa por cuenta ajena, a pesar de que lo haga en nombre propio, no procedería realizar apunte contable alguno sobre unos servicios de abogacía que la fundación no recibe.

Sin perjuicio de lo indicado, en la memoria de las cuentas anuales la fundación informará sobre la actividad de mediación que realiza en los términos previstos en las normas de adaptación, con el objetivo de que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.