

**LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EN ACTIVIDADES DE INTERÉS
GENERAL Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO: TRATAMIENTO
CONTABLE Y FISCAL EN EL SECTOR NO LUCRATIVO¹**

Belén Álvarez Pérez

Profesora Titular de Contabilidad
Universidad de Oviedo
Departamento de Contabilidad
Av. del Cristo, s/n, 33006 Oviedo

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

Área temática: j) Entidades Sin Fines de Lucro.

PALABRAS CLAVE: ESFL, convenios de colaboración, contratos de patrocinio, contabilidad, tributación.

¹ El presente trabajo se realiza dentro del marco de los proyectos de investigación GRUPIN ID/2018/000202 (Plan de Ciencia, Tecnología e Innovación 2018-2020 del Principado de Asturias-FEDER) y DER2015-65922-P del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO: TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL EN EL SECTOR NO LUCRATIVO

RESUMEN:

El presente trabajo analiza, a raíz de recientes consultas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las repercusiones contables y fiscales que para una Entidad Sin Fines Lucrativos tienen las ayudas económicas que percibe de sociedades mercantiles para la realización de sus actividades propias, cuando éstas se suscriben en forma de convenios de colaboración en actividades de interés general o de contratos de patrocinio.

PALABRAS CLAVE: ESFL, convenios de colaboración, contratos de patrocinio, contabilidad, tributación.

SUMARIO:

- 1.- INTRODUCCIÓN.
- 2.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO Y CONVENIOS DE COLABORACIÓN.
- 3.- EL REFLEJO CONTABLE DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO.
- 4.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO.

1.- INTRODUCCIÓN.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), ha publicado en el año 2018 dos consultas relativas a contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración en actividades de interés general, suscritos entre entidades no lucrativas (ESFL) y sociedades mercantiles. Esta circunstancia revela el interés que generan, tanto para la Administración, como para las entidades participantes, las consecuencias contables que puedan derivarse de ambas clases de contratos.

En este trabajo se abordarán las repercusiones contables y fiscales que tiene para una ESFL que algunas de las ayudas económicas que percibe, para la realización de sus actividades en cumplimiento de sus fines propios, lo haga a través de un contrato de patrocinio publicitario o de la suscripción de un convenio de colaboración en actividades de interés general.

Para abordar esta tarea, empezaremos por analizar la naturaleza jurídica de ambos tipos de contratos.

2.- NATURALEZA DE LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO Y CONVENIOS DE COLABORACIÓN.

Conforme establece el diccionario de la Lengua Española (Real Academia Española 2018), *patrocinar* consiste en apoyar o financiar una actividad, normalmente con fines publicitarios; y *colaborar* es trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra.

Desde un punto de vista jurídico también es posible encontrar una definición específica de cada una de estas figuras²:

a) **El contrato de patrocinio publicitario**, según el artículo 22 de la *Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad* (en adelante LGPU), es: “*aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables*”.

b) **El convenio de colaboración empresarial** en actividades de interés general se define en el artículo 25 de la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de*

² La diferencia entre ambas figuras ha sido analizada en extenso por GARCÍA NOVOA, C., “Aspectos fiscales del sponsor”, *RDFHP*, núm. 261, julio-septiembre, 2001, págs. 619 a 669.

las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, como: “aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo (tal y como se establecen en la propia Ley), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.

Podemos afirmar que el patrocinio publicitario es un contrato bilateral y oneroso, donde hay un precio pagado por la empresa a la entidad patrocinada, que al anunciar al patrocinador estaría prestándole un servicio publicitario.

Este tipo de contratos tienen por objeto una publicidad de carácter indirecto que se ha dado en llamar “retorno publicitario”³, y que consiste fundamentalmente en que el patrocinado permite que el patrocinador haga pública su colaboración económica en la actividad del patrocinado y también, si así se estipula, en que el patrocinado realice comportamientos activos con esa misma finalidad. El patrocinador, a cambio, disfruta de la notoriedad y de la resonancia de la actividad que desarrolla el patrocinado, con el fin de incrementar entre el público el conocimiento de su nombre o marca y de favorecer su imagen. De lo anterior puede deducirse se está ante un contrato oneroso, bilateral y conmutativo, que se basa en la existencia de obligaciones ciertas y equivalentes para ambas partes.

En el caso de que el patrocinador sea una sociedad que forme parte del sector público, se debe ser especialmente escrupuloso en que la equivalencia entre las prestaciones de las partes quede clara y meridianamente constatada en el documento contractual, de forma que la colaboración en la publicidad de la Administración por el patrocinado tenga entidad suficiente para constituir una contraprestación a la aportación económica que percibe, y así descartar, que tras la figura de un contrato, pueda ocultarse la concesión de una subvención. Debe estar suficientemente justificada la necesidad e idoneidad del contrato de patrocinio.

³ Informe 13/2012, de 11 de julio, Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón. Consultar en https://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/OrganosConsultivos/JuntaConsultivaContratacionAdministrativa/Areas/02_Informes_Actuaciones/INFORME%2013_2012_%20PATROCINIO.pdf

Si lo que se firma entre una sociedad y una ESFL es un convenio de colaboración en actividades de interés general, se exige que la entidad no lucrativa esté acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, siendo ésta la que debe hacer la difusión, no el aportante, ya que en otro caso no habría diferencias con el contrato de patrocinio publicitario.

Asimismo, de acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en los convenios en actividades de interés general debe especificarse el proyecto o actividad concreta para la que se entrega la ayuda, no siendo válidas descripciones generales. La ayuda puede consistir no sólo en una aportación dineraria sino en especie (aportación de bienes y prestación de servicios).

La diferencia con el contrato de patrocinio publicitario, desde la perspectiva fiscal, está claramente establecida en las Resoluciones de la DGT de 9 de marzo y 23 de noviembre de 1999 que califican de no empresariales a los convenios de colaboración en actividades de interés general, declarando que no estamos ante la prestación de un servicio y, en consecuencia, son operaciones no sujetas al IVA. A juicio de la Administración en el convenio de colaboración hay una diferencia esencial con la publicidad, no se busca un beneficio directo del empresario que aporta fondos a la entidad no lucrativa: *“es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de ventas, pero ése no es el resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general”*.

La cuantía de las ayudas en los convenios no tiene una relación directa con la difusión de la colaboración que va a realizar la entidad receptora. No estamos ante un contrato bilateral con obligaciones recíprocas, como sí ocurre en el contrato de patrocinio publicitario, hay por tanto una ausencia de equivalencia entre la ayuda percibida y el valor de la difusión de la entidad del colaborador que presta dicha ayuda.

La diferencia entre contrato de patrocinio y convenio de colaboración radica precisamente en el carácter altruista del segundo y en el desequilibrio de las prestaciones. En el convenio la actividad de difusión está en manos de la entidad receptora de los fondos con un carácter más unilateral.

Los convenios, a juicio de la Administración tributaria no son contratos bilaterales, lo que excluyen la existencia de una prestación de servicios y, por consiguiente, su tributación en el IVA.

La delimitación jurídica de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio tiene transcendencia tanto contable como fiscal, pues condiciona su tratamiento y valoración, como vamos a exponer a continuación.

3.- EL REFLEJO CONTABLE DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO.

El ICAC ha trazado, a través de respuesta a varias consultas, el tratamiento correcto que debe aplicarse a las aportaciones económicas realizadas por una empresa a entidades sin ánimo de lucro con las que se han suscrito, bien convenios de colaboración en actividades de interés general, bien contratos de patrocinio.

Los convenios de colaboración han sido analizados desde la perspectiva de la sociedad mercantil que efectúa la aportación en la Consulta 5 del BOICAC 90/2012, y desde la de la ESFL que la percibe en la Consulta 3 del BOICAC 113/2018.

Sin embargo, en los contratos de patrocinio solo se ha realizado el análisis desde el punto de vista de las ESFL (lo que no impide que podamos conocer cuál debería ser el tratamiento en las sociedades mercantiles).

3.1. Convenios de colaboración

La definición del convenio de colaboración recogida en la Ley 49/2002 contiene dos elementos destacados de cara a delimitar el correcto tratamiento contable de esta figura jurídica: en primer término, se trata de una ayuda económica (otorgada por una sociedad mercantil y percibida por una ESFL) y, en segundo lugar, no constituye una prestación de servicios⁴.

La empresa que realiza la aportación económica se enfrenta así al registro de un gasto. Si la actividad financiada, y por tanto el convenio, no extiende su duración más allá de un ejercicio económico, dicho gasto figurará en su totalidad en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se firma el convenio.

La solución no es tan simple cuando el convenio se extiende a lo largo de varios años, lo que suele ser habitual en la práctica.

Según dispone el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, los

⁴ Para un estudio más completo de la figura vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Civitas, 2003, págs. 271 a 279.

efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a las aportaciones económicas realizadas por una sociedad mercantil a una ESFL con la que se ha suscrito un convenio de colaboración plurianual y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse, en la mercantil, como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe repartirse a lo largo de los años en los que se extiende el convenio, es decir, periodificarse a medida que se difunda la colaboración, el ICAC ha emitido la consulta 5 BOICAC 90/201. En ella se parte de la necesidad de analizar cuál es la causa del desplazamiento patrimonial, lo que lleva a analizar el fondo económico de la operación⁵, para determinar el régimen contable aplicable.

En este sentido, caben dos posibilidades:

- a) Si las ESFL asumen una obligación equivalente a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como una prestación de servicios de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil debe ajustarse al principio de devengo⁶.

Por similitud con lo señalado en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14^a. 3 “Ingresos por prestación de servicios”, los gastos derivados de la suscripción de convenios de colaboración plurianuales, que analizado su fondo económico se consideran prestación de servicios, se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio, es decir se reconocerán a medida que se vaya incurriendo en la prestación del servicio por parte de las entidades.

En el momento de la firma del convenio, la mercantil reconocerá el gasto anticipado, si fuera necesario creando una cuenta de periodificaciones a largo plazo (dentro del epígrafe VII. “Deudores comerciales no corrientes” del Activo

⁵ Tal y como señala El Documento de AECA “Marco conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos”, la preminencia del fondo o sustancia sobre la forma implica reflejar las transacciones y hechos de acuerdo con su realidad económica y no con su forma jurídica o legal, cuando una y otra no coincidan. En consecuencia, debe dar otorgarse prioridad al fondo o sustancia sobre la forma.

⁶ Esta “equivalencia” consideramos que debe ser matizada en el sentido de que la prestación tenga una relevancia significativa, pero nunca puede significar una contraprestación sinalagmática similar a la existente en un contrato de patrocinio publicitario.

no corriente del Balance) y, en caso de no producirse la entrega del total de la ayuda, el pasivo correspondiente que se encuadrará en la categoría de “Débitos y partidas pagar”, que según la NRV 9ª se registrará por su valor razonable (es decir, por los flujos de efectivo comprometidos). Asimismo, al cierre del ejercicio se reconocerá el gasto correspondiente.

- b) Si por el contrario, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las ESFL, el acuerdo suscrito visto su fondo y consecuencia económica, estaría más cercana a la donación que a la prestación de servicios.

Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto por donación y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

De lo anterior se deduce que, para este caso concreto, el ICAC señala que la correcta interpretación del principio del devengo impone que la mercantil, a la fecha de la firma del convenio, reconozca el gasto por entero (al margen del pago) si el acuerdo al que se llega con la ESFL es considerado realmente un convenio de colaboración, y en proporción a la realización del servicio, si, por su fondo económico, es considerado una prestación de servicios.

En el BOICAC 113, correspondiente a marzo de 2018, el ICAC aborda nuevamente el tratamiento contable de los convenios de colaboración, pero ahora desde la perspectiva de las receptoras de las ayudas, las ESFL.

El Instituto remite en su contestación a la consulta 5 del BOICAC 90, que, como hemos visto, analiza el tratamiento de un convenio de colaboración desde el punto de vista de la empresa colaboradora. Se concluye, sobre la base de la citada contestación a consulta 5, que desde la perspectiva de las ESFL se ha de seguir un tratamiento análogo. Consecuentemente, las ESFL registrarán un ingreso calificado de ingreso propio de la actividad por contribuir de forma directa a la realización de los fines fundacionales.

Según señala la NRV 8ª de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre), el

tratamiento contable de los ingresos propios de las entidades no lucrativas en general y en concreto de los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones, se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan, realizándose en su caso las periodificaciones necesarias. Por tanto, la imputación del ingreso al ejercicio en que se firma el convenio o su periodificación irá ligada al porcentaje de realización del servicio comprometido.

La novedad de esta consulta es que se amplía la casuística al contemplar la posibilidad de que el convenio sea cancelado anticipadamente (con independencia de que se haga por acuerdo entre las partes o por una de ellas unilateralmente) y se interrumpan los pagos por parte de la sociedad colaboradora, que en un principio se comprometió a hacerlos efectivos a lo largo del periodo establecido de colaboración. Así:

- a) En el caso de que a la vista del fondo económico del acuerdo de colaboración se pueda concluir que la ESFL, por causa del compromiso asumido, goza en la fecha de firma del convenio de un derecho de crédito que solo podría ser cancelado en caso de insolvencia del deudor, la entidad registrará contablemente a la firma del convenio de colaboración el correspondiente ingreso en una cuenta perteneciente al subgrupo previsto para el reflejo de los derivados de las actividades propias de la entidad, que en caso de acuerdo plurianual supondrá registrar un ingreso anticipado que se devengará según se vaya prestando el servicio (traspasándose en ese momento a la cuenta correspondiente del subgrupo 72. Ingresos propios de la entidad).
- b) En caso contrario, esto es, si el citado derecho no es irrevocable, las ESFL solo deben reconocer como ingreso el importe devengado al cierre del ejercicio por ser un derecho incondicional o por haber cumplido con la obligación asumida frente a la empresa, sin que en tal caso proceda reconocer un derecho de cobro ni un anticipo por el importe que todavía no se haya devengado.
Esto supone que, a la fecha de firma del convenio, frente a lo establecido para el caso anterior, las entidades no harán anotación contable alguna, no produciéndose ésta hasta el devengo del convenio. Por tanto, no habrá a fecha de firma reconocimiento del derecho de cobro ni del anticipo aún no devengado, sin perjuicio de la información que sí debe incluirse en Memoria.

Queremos resaltar que en el caso de los convenios de colaboración “puros” (no considerados prestación de servicios) se rompe la “contabilidad espejo” entre las partes intervinientes, ya que frente a la consideración de gasto por donación que tiene para las

sociedades mercantiles que hacen la aportación económica, es un ingreso de actividad, no por donación, para las ESFL que la perciben.

Por el contrario, si por el fondo económico del convenio, éste llega a considerarse prestación de servicios, las ESFL no registrarán ningún ingreso anticipado a la fecha de firma del convenio, esperando a registrarlo a que se preste el servicio. Se hace, por tanto, una interpretación del principio de devengo idéntica a la manifestada en la respuesta a la consulta 5 del BOICAC 90 de 2012 para el reflejo del gasto por la sociedad patrocinadora.

3.2. Contratos de patrocinio publicitario

Tal y como hemos señalado anteriormente, el contrato de patrocinio publicitario es un contrato oneroso, bilateral y conmutativo, que se basa en la existencia de obligaciones ciertas y equivalentes para ambas partes. Estamos por tanto ante una prestación de servicios que no entraña, en principio, problema alguno a la hora de registrarse contablemente. Así, para la ESFL supone el reconocimiento de un ingreso (recogido en cuentas del subgrupo 72 de ingresos propios de la entidad) y para la sociedad patrocinadora un gasto por publicidad (recogido en cuentas del subgrupo 62 de gastos por servicios exteriores).

Es necesario prestar especial atención a aquellos casos en los que el patrocinador sea una sociedad perteneciente al sector público, donde será necesario corroborar que existe equivalencia en las prestaciones intercambiadas, pues de no ser así puede que tras la figura de un contrato se oculte la concesión de una subvención. En este caso, atendiendo a lo que establece el Plan General de Contabilidad y el Plan Contable de ESFL, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013 del ICAC, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, sobre la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, las ESFL no deben registrar un ingreso por actividad propia (perteneciente a la cuenta de resultados), sino un ingreso por subvención, que con carácter general se imputan directamente al patrimonio neto de la entidad, para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

La referida consulta 7 del BOICAC 115 de septiembre de 2018, aborda el registro contable de los contratos de patrocinio no desde una perspectiva general, como sí hacía la de los convenios de colaboración, publicada en marzo de 2018, sino que viene a resolver un caso particular. Aunque en la contestación sí se señala que, en principio, el

patrocinio debe estar registrado como un ingreso por la cantidad que se haya comprometido a pagar el patrocinador, es decir, valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, criterio de valoración de los ingresos por prestaciones de servicios.

En esta consulta 7, una ESFL plantea cuál debe ser el registro contable de la contraprestación a percibir por las prestaciones de servicios y operaciones que realiza en el marco de un acuerdo de patrocinio firmado con una sociedad mercantil con residencia fiscal en el extranjero. Se tienen dudas sobre cómo reflejar la contraprestación obtenida, que será “*neta de cualquier retención*” que resultase aplicable de conformidad con el correspondiente Convenio de Doble Imposición y la normativa del país en el que tiene la residencia fiscal el patrocinador. Además, las partes establecieron que en caso de que la entidad pudiera aplicar un crédito fiscal en España como consecuencia de las referidas retenciones soportadas en el extranjero de conformidad con el Convenio para evitar la Doble Imposición vigente entre España y ese país, la consultante quedaría obligada a restituir al Patrocinador el importe de la minoración de la cuota íntegra del impuesto efectivamente obtenida por la ESFL española. En consecuencia, se consulta cuál debería ser el tratamiento contable de la posible restitución, en su caso, de las retenciones soportadas en el extranjero por el patrocinador, y del importe de la minoración de la cuota íntegra del impuesto efectivamente obtenida por la consultante. En concreto, la ESFL plantea si el importe restituido al patrocinador debe contabilizarse como un gasto o un menor ingreso.

Dado que estamos ante una prestación de servicios, formalizada como contrato de patrocinio publicitario, el ICAC remite al contenido de la NRV 14^a “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PGC (en idéntico sentido se manifiesta la NRV 17^a “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PCESFL).

De dicha normativa contable, a los efectos que aquí interesan, cabe destacar los siguientes aspectos:

“Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida (recibida o por recibir), que será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, o rebaja en el precio, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos (pudiendo incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo).”

Los impuestos que gravan estas operaciones y que la empresa (entidad en el caso del PCESFL) debe repercutir, no formarán parte del valor del ingreso, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros...

La empresa (entidad en caso del PCESFL) revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad”.

Además, la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 11ª “Cifra anual de negocios” del PGC (NECA 9ª del PCESFL), establece que:

“el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa (actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad en el PCESFL) el importe de cualquier descuento y el IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión”.

En aplicación de la normativa desarrollada, la solución contable que propone el ICAC a la ESFL, que realiza un contrato de patrocinio con una sociedad con domicilio fiscal en un país extranjero con el que existe convenio de doble imposición, es la siguiente:

- a) En un momento inicial, como en cualquier otro contrato, la entidad reconoce un ingreso por el valor razonable de la contraprestación pactada, es decir, por la cantidad que se haya comprometido a pagar el patrocinador, que, según establece el convenio de doble imposición, será la cuantía antes de impuestos. Para el registro del citado ingreso se aplicará el principio contable del devengo.
- b) Por la retención practicada en el extranjero la ESFL registrará, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del ICAC, de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, un gasto. Según la mencionada Resolución, los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el impuesto sobre sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los “convenios sobre doble imposición”, se registrarán de igual manera que el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades en España; añadiendo que para su registro, si es un gasto que va contra la cuenta de pérdidas y ganancias, se podrá utilizar la cuenta 635. Impuesto sobre beneficios extranjero.

- c) Por el beneficio fiscal que, en su caso, pudiera percibir la ESFL en el momento de la liquidación del impuesto de sociedades en España (deducción por doble imposición de las contempladas en los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades), se registrará un gasto/ingreso por impuesto corriente. Dado que el gasto/ingreso por impuesto corriente refleja el valor de la cuota líquida del impuesto, y ésta es el resultado de aplicar deducciones y bonificaciones a la cuota íntegra, la existencia de deducción por doble imposición supondrá un menor gasto o mayor ingreso por aquel concepto.
- d) Por la restitución del ahorro impositivo que la entidad patrocinada tuviera que hacer a la sociedad extranjera, si así se estableció a la firma del contrato de patrocinio, la ESFL no registrará un gasto contable, sino un menor importe del ingreso por el servicio de patrocinio. De modo que el ingreso total reflejado por la ESFL será inferior al pactado en la cuantía equivalente a la deducción por doble imposición practicada en la liquidación del impuesto sobre beneficios.

Ahora bien, esta contestación del ICAC consideramos que no puede ser aplicada a aquellas ESFL acogidas al régimen de la Ley 49/2002, porque como vamos a exponer en el próximo apartado, todas sus rentas por contratos de patrocinio y convenios de colaboración están exentas de tributación en el impuesto sobre sociedades, por lo que no podrían practicarse ninguna deducción por doble imposición para corregir la tributación conforme a lo establecido en el artículo 31.1 de la Ley 27/2014, ya que sólo permite deducir de la cuota íntegra del impuesto la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Como el importe de la cuota íntegra de los ingresos por patrocinios y convenios de colaboración en España sería cero, al ser un rendimiento exento, no habría posibilidad de deducir lo pagado en el extranjero.

Por tanto, entendemos que esta consulta del ICAC sólo puede ser aplicable a las ESFL que se rigen por lo establecido en el Título VII. Capítulo XIV Régimen de entidades parcialmente exentas, artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014.

4.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO.

Desde la perspectiva tributaria el tratamiento fiscal de los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio publicitario no tiene diferencias para las ESFL acogidas a la Ley 49/2002 en el Impuesto sobre Sociedades. Ambos contratos van a generar un ingreso exento de tributación conforme a lo establecido en el artículo 6.1º de la Ley 49/2002.

Sólo las ESFL que se regulen por el régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014 tributarán por los ingresos de patrocinio al considerar que se está en presencia de una explotación económica.

Para la entidad colaboradora el tratamiento fiscal va a ser idéntico en los contratos de patrocinio y en los convenios de colaboración, ya que en ambos casos estará en presencia de un gasto deducible en su base imponible.

Donde sí hay cambios significativos es desde la perspectiva de la imposición indirecta, ya que los convenios de colaboración son operaciones no sujetas a IVA, por lo que la entidad colaboradora no sufrirá repercusión alguna sobre las aportaciones económicas realizadas. La suscripción de convenios de colaboración suele ser más interesante para aquellas empresas que operan en sectores exentos de tributación (bancos, aseguradoras, servicios médicos, etc) ya que tiene limitada la deducibilidad del IVA soportado. Por tanto, si la operación está no sujeta a IVA no soportarán ningún tipo de repercusión no deducible.

En el contrato de patrocinio publicitario, por el contrario, se considera hay una prestación de servicios, por lo que la operación queda sujeta a tributación en el IVA y, además, al tipo general de gravamen del 21 por 100. Por tanto, la entidad no lucrativa deberá emitir una factura con el IVA desglosado correspondiente por el servicio publicitario que presta.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2012): “Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos.”, Serie Entidades Sin Fines Lucrativos, Documento nº 1, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2001): “Aspectos fiscales del sponsor”, *RDFHP*, núm. 261, julio-septiembre, pp. 619-669.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Civitas, Madrid.

REFERENCIAS NORMATIVAS

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.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

BOICAC 115/2018 Consulta nº 7 Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa.

BOICAC 113/2018 Consulta nº 3 Aportaciones recibidas por una fundación para financiar un programa de becas.

BOICAC 90/2012 Consulta nº 5 Gastos e ingresos. Marco conceptual de la contabilidad. Convenio de colaboración con una entidad sin fines lucrativos.