



**JAVIER ROMANO APARICIO**  
**MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES**

*Profesores del CEF*

#### **BOICAC núm. 49, 3-2002. Consulta 4**

##### **SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable de la donación realizada por una sociedad anónima a una entidad sin ánimo de lucro.*

##### **Respuesta:**

La consulta plantea una situación en la que una sociedad anónima, una vez determinado el beneficio del ejercicio, decide realizar una donación a una entidad sin ánimo de lucro. En este sentido cabe señalar que en la consulta n.º 1 del BOICAC n.º 21 (abril 1995), sobre la consideración contable de la retribución de los administradores de una sociedad se establece que: «(...) la distribución del resultado debe identificarse con el reparto del importe de los beneficios o pérdidas de la sociedad después de haber computado todos los gastos o remuneraciones calculados sobre la magnitud del beneficio, logrando de esta forma que la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que aparece en el balance formando parte de los fondos propios de una sociedad, sea precisamente la cantidad atribuible a los socios, de forma que o bien se repartirán vía dividendos o serán destinadas a reservas formando parte de la financiación propia de la empresa, pero en todo caso sin que ningún tercero ajeno a la propiedad de la empresa pueda ser partícipe de su reparto».

De lo anterior se desprende que la calificación contable que procede hacer respecto de la donación efectuada es la de un gasto, independientemente de que la magnitud de la que se parta para determinar la cuantía de la donación sea el beneficio obtenido en el ejercicio.

Respecto al tratamiento contable que cabe aplicar a tales donaciones, será de aplicación lo dispuesto en la norma primera apartado 1.2 b) de la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en relación con la contabilización de las donaciones de inmovilizado material, que, desde el punto de vista del donante, se califican como un gasto extraordinario.

**EJEMPLO:****Enunciado:**

La Junta General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad SONI, S.A., celebrada el 28-12-20X2, ha aprobado la donación de una cifra igual al 1% de su beneficio después de impuestos del ejercicio 20X2, a la fundación BICHEJO. Esta donación no reúne los requisitos necesarios para ser considerada como fiscalmente deducible.

El resultado del ejercicio antes de contabilizar la retribución de los administradores, la donación y el gasto por el Impuesto sobre Sociedades obtenido por SONI, S.A., ha sido de 100.000 euros.

Además, se sabe que SONI, S.A., ha contabilizado entre otras las siguientes operaciones:

1. Ha pagado un recargo de 200 euros por pago fuera de plazo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
2. Ha dotado una provisión de 3.800 euros por impago de un cliente cuya deuda venció el día 23-9-20X2.
3. Ha vendido por 15.000 euros, a finales del ejercicio, un elemento de inmovilizado material cuyo valor neto contable era de 10.000 euros. La sociedad SONI, S.A., reinvertirá el importe total obtenido en la transmisión a comienzos del ejercicio siguiente.
4. La retribución de administradores se ha fijado en el 5% del beneficio.

El tipo de gravamen es del 35% y las retenciones y pagos a cuenta efectuados en el año 20X2 ascienden a 13.500 euros.

*SE PIDE:* Cálculo del gasto devengado y de la cuota a pagar por Impuesto sobre Sociedades de la sociedad SONI, S.A., en el ejercicio 20X2.

**Solución:**

Según la consulta n.º 4 del BOICAC n.º 49 de marzo de 2002, el tratamiento contable que debe darse a la donación efectuada por la sociedad SONI, S.A., debe ser el previsto para la retribución de administradores, es decir, debe tratarse como gasto del ejercicio, aunque la base para su cálculo sea el resultado del período.

.../...

.../...

**Cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades**

Beneficio antes de impuestos .....	100.000 – 0,01B – 0,05B
± Diferencias permanentes	
Recargo del IBI .....	200
Donación .....	0,01B
<hr/>	
Resultado contable ajustado .....	100.200 – 0,05B
Tipo de gravamen .....	35%
<hr/>	
Impuesto bruto .....	35.070 – 0,0175B
– Deducciones (5.000 × 20%) .....	(1.000)
<hr/>	
Impuesto devengado .....	34.070 – 0,0175B

$$B = 100.000 - 0,06B - (34.070 - 0,0175B)$$

$$B = \frac{100.000 - 34.070}{1 + 0,06 - 0,0175} = 63.242,21$$

$$BAI = 100.000 - 0,06 \times 63.242,21 = 96.205,47$$

$$\text{Donación} = 0,01 \times 63.242,21 = 632,42$$

$$\text{Participación de administradores} = 0,05 \times 63.242,21 = 3.162,11$$

$$\text{Impuesto devengado} = 34.170 - 0,0175 \times 63.242,21 = 32.963,26$$

**Liquidación del Impuesto sobre Sociedades**

Beneficio antes de impuestos .....	96.205,47
± Diferencias permanentes	
Recargo del IBI .....	200
Donación .....	632,42
<hr/>	
± Diferencias temporales	
Provisión no deducible .....	3.800
<hr/>	
Base imponible .....	100.837,89
Tipo de gravamen .....	35%
<hr/>	
Cuota íntegra .....	35.296,26
– Deducciones .....	–
<hr/>	
Cuota líquida .....	35.293,26
Retenciones y pagos a cuenta .....	(13.500)
<hr/>	
A ingresar .....	21.793,26

3.162,11 Participación de administradores en beneficios (64x)

632,42 Donaciones a fundaciones (67x)

a Deudas a corto plazo (521) 3.794,53

x

.../...

.../...		
32.963,26	Impuesto sobre beneficios (630)	
1.330,00	Impuesto sobre beneficios anticipado (474)	
1.000,00	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo (4742) <sup>(1)</sup>	
	a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	13.500,00
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	21.793,26
	----- x -----	
36.757,79	Pérdidas y ganancias (129)	
	a Participación de administradores en beneficios (64x)	3.162,11
	a Donaciones a fundaciones (67x)	632,42
	a Impuesto sobre beneficios (630)	32.963,26
	----- x -----	
<p>(1) La Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002 por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad permite el reflejo contable de las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión.</p>		

## BOICAC núm. 40, 12-1999. Consulta 8

### SUMARIO:

*Sobre el tratamiento contable de la venta de un inmovilizado cuando se recibe como cobro parcial otro inmovilizado.*

### Respuesta:

La empresa que entrega un inmovilizado a cambio de otro más un importe monetario deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta (contraprestación en tesorería) de la parte que se materializa en una permuta (bien recibido), debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas retribuciones (tesorería y valor de mercado del bien recibido), respectivamente, supone sobre el total de la citada retribución.

En tal sentido, por la parte de la operación que consista en una permuta deberá lucir el inmovilizado recibido en el activo del balance, por el valor neto contable de la parte del inmovilizado cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del bien recibido si éste fuera menor, otorgándole el tratamiento de permuta recogido en la Resolución de 30 de julio de 1991 de este Instituto, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, y que se considera aplicable con carácter general con independencia de la naturaleza de los activos permutados. Por su parte, por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, que figurará como resultado procedente del inmovilizado.

**EJEMPLO:****Enunciado:**

La sociedad PROTOS, S.A., ha realizado las siguientes operaciones durante el año 20X2:

1. Se vende una maquinaria cuyo coste fue de 10.000 euros con una amortización acumulada de 2.000 euros por un importe de 6.000 euros, de los que 3.000 euros se cobran al contado y el resto mediante la entrega un mobiliario que tiene un valor de mercado de 2.400 euros.
2. Se venden una instalaciones cuyo coste fue de 20.000 euros con una amortización acumulada de 10.000 euros por 12.000 euros, de los que 7.200 euros se cobran al contado y el resto mediante la entrega de un mobiliario tiene un valor de mercado 4.800 euros.

**Solución:**

La primera operación se puede descomponer la parte que se cobra al contado y la que se puede asimilar a una permuta.

Venta .....	$3.600 / 6.000 = 60\%$
Permuta .....	$2.400 / 6.000 = 40\%$

Una vez establecidos los porcentajes, según establece la consulta, la parte cobrada con tesorería se trata como una venta de inmovilizado, en tanto que la parte en la que se ha recibido un activo distinto de la tesorería será tratada como una permuta.

Por la parte asimilable a una venta:

3.600	Tesorería	
1.200	Amortización acumulada del inmovilizado material (2.000 × 60%)	
1.200	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	
	a Maquinaria (10.000 × 60%)	6.000
_____ x _____		.../...

.../...

Por la parte asimilable a una permuta, en la que el elemento recibido se valora por el valor neto contable de elemento entregado ( $4.000 - 800 = 3.200$ ) con el límite del valor de mercado del bien recibido (2.400).

2.400	Mobiliario		
800	Amortización acumulada del inmovilizado material		
	( $2.000 \times 40\%$ )		
800	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
		a Maquinaria	4.000
		( $10.000 \times 40\%$ )	
_____		x	_____

En cuanto a la segunda operación:

Venta .....	$7.200 / 12.000 = 60\%$
Permuta .....	$4.800 / 12.000 = 40\%$

Por la parte asimilable a una venta de inmovilizado:

7.200	Tesorería		
6.000	Amortización acumulada del inmovilizado material		
	( $10.000 \times 60\%$ )		
		a Maquinaria	12.000
		( $20.000 \times 60\%$ )	
		a Beneficios procedentes del inmovilizado material	1.200
_____		x	_____

Por la parte asimilable a una permuta:

4.000	Mobiliario		
4.000	Amortización acumulada del inmovilizado material		
	( $10.000 \times 40\%$ )		
		a Maquinaria	8.000
		( $20.000 \times 40\%$ )	
_____		x	_____