

Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa

Análisis de la consulta 7 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Anna Ayats Vilanova

Adrián Andrés Casla

Profesores del CEF.-

Extracto

| Análisis sobre la contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa.

Consulta 7

Sobre la naturaleza contable del importe restituído por una entidad deportiva, en el contexto de un contrato de patrocinio, por el efecto de una deducción para evitar la doble imposición de una renta.

Respuesta

La consultante suscribió un contrato con un patrocinador con residencia fiscal en el extranjero. En dicho contrato se establece como contraprestación a percibir por la entidad deportiva, por las distintas prestaciones de servicios y operaciones realizadas en el marco del acuerdo de patrocinio, una retribución «neta de cualquier retención» que, en su caso, resultase aplicable de conformidad con el correspondiente convenio de doble imposición y con la normativa interna del país en el que tiene su residencia fiscal el patrocinador.

Las partes establecieron que en caso de que la consultante 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 entidad deportiva española.

La consultante pregunta, entre otras cuestiones, si el importe restituido al patrocinador debe contabilizarse como un gasto o como un menor ingreso.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a, que en su apartado 1 establece (la cursiva es nuestra):

14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios

1. Aspectos comunes

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, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, *deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder*, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán 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 las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos [...]

Además, en el apartado 3 de esta NRV 14.^a se dispone lo siguiente:

La empresa 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 [...]

Por otro lado, la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a, «Cifra anual de negocios», incluida en la tercera parte del PGC, determina que (la cursiva es nuestra):

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, *el importe de cualquier descuento* (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el

del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

A la vista de estos antecedentes, y en la medida en que en el contrato se ha fijado un ajuste en la contraprestación, que depende de la liquidación del impuesto sobre beneficios de la entidad española, el adecuado tratamiento contable sería el siguiente:

- a) En principio, el importe a reconocer como ingreso será la cantidad, antes de impuestos, que se haya comprometido a pagar el patrocinador.
- b) La cantidad retenida en el extranjero de conformidad con el convenio de doble imposición y con la normativa interna de ese país se reconocerá como un gasto de acuerdo con el criterio establecido en el artículo 12, «Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades», de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- c) La deducción que pudiera generarse en España por el pago del impuesto en el extranjero formará parte del gasto/ingreso por impuesto corriente.
- d) Si la entidad española debe restituir parte de la cantidad recibida, ese importe se deberá contabilizar como un menor ingreso por la prestación del servicio de patrocinio.

Ejemplo

La Real Federación Española de Tenis (RFET) acuerda con un patrocinador extranjero percibir unos ingresos brutos de 400.000 euros por fines publicitarios en la organización del torneo de tenis de la Copa Davis.

La retención que soporta la entidad española en dicho país es del 15 %, mientras que la renta tributa en España al 10 % al ser una entidad sin ánimo de lucro y tener la consideración de entidad de utilidad pública.

En el contrato con el patrocinador se establece que le va a devolver el impuesto que recupera en la liquidación por el impuesto sobre sociedades, derivada de la deducción por doble imposición internacional.

El total de las rentas que obtiene la federación por actividades no exentas asciende a 800.000 euros sin incluir el patrocinio anterior.

Las retenciones soportadas y los pagos a cuenta por las rentas no exentas ascienden a 120.000 euros.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

Por las rentas obtenidas del patrocinador extranjero por los ingresos publicitarios por la Copa Davis:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	340.000	
635	Impuestos pagados en el extranjero (400.000 × 15%)	60.000	
705	Prestación de servicios		400.000

La retención soportada en dicho país es un gasto para la entidad española, pero al ser de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades no es deducible.

31 de diciembre. Determinar el impuesto corriente:

La renta obtenida del patrocinador extranjero soporta un doble gravamen, en el país de origen y en el de residencia, de ahí que, para evitar la doble imposición jurídica, el artículo 31 de la Ley del impuesto sobre sociedades permite a la entidad española descontar como deducción el importe menor entre:

- Impuesto pagado en el extranjero 60.000 euros
- Equivalente que soporta la renta en España (400.000 × 10%) 40.000 euros

La deducción por doble imposición jurídica es de 40.000 euros. Como la cantidad que tributará fuera es superior, el exceso se admite como gasto deducible, por lo que solo se debe ajustar del impuesto pagado en el extranjero 40.000 euros que tienen la consideración de diferencia permanente.

Rentas no exentas [800.000 + 400.000 (patrocinador extranjero)]	1.200.000
+/-Diferencias permanentes	
Impuesto pagado en el extranjero	40.000
Base imponible	1.240.000
Tipo de gravamen	×10 %
Cuota íntegra	124.000



–Bonificaciones	0
–Deducción por doble imposición internacional	–40.000
Cuota íntegra ajustada positiva = Cuota líquida	84.000
–Retenciones y pagos a cuenta	–120.000
Deuda tributaria (a devolver)	36.000

Por la cuota líquida:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	84.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	36.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		120.000

Rectificación de los ingresos por la devolución de la deducción por doble imposición internacional al cliente extranjero:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
705	Prestación de servicios	40.000	
430	Clientes		40.000