

BOICAC N° 115/2018 Consulta 7

Sobre la naturaleza contable del importe restituido 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) 14ª, que en su apartado 1 establece:

"14ª 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 14ª 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 11ª. *Cifra anual de negocios* incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), 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, **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 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.