

## *Caso práctico sobre registro contable de los convenios de colaboración empresarial.*

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

### **1. Introducción**

En primer lugar, debemos distinguir entre los denominados contratos de patrocinio publicitarios y los convenios de colaboración empresarial.

Ambos se realizan con Entidades sin fines lucrativos (ESFL)

Los contratos de patrocinio publicitarios, según el artículo 22 de la Ley 34/1988 de 11 de noviembre, general de publicidad, se definen del modo siguiente: “El contrato de patrocinio publicitario 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.”.

Con respecto a la Entidad sin fines lucrativos (ESFL) es un ingreso exento del impuesto sobre sociedades, pero desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido devenga IVA 21 %, al ser considerado prestaciones de servicios.

En cuanto al convenio de colaboración, según el Artículo 25 de la Ley de Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, es aplicable solamente a las entidades declaradas de utilidad pública, “Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, 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”.

No se consideran prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y es renta exenta del Impuesto sobre Sociedades según el Artículo 6.1º.a). de la Ley 49/2002 al ser considerados donaciones y donativos.

Las entidades beneficiarias (entidad no lucrativa), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades de su objeto, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier

medio, la participación del colaborador en dichas actividades, sin que esa difusión se considere prestación de servicios. Para la empresa colaboradora es un gasto deducible.

Pero hay que prestar atención a las consultas DGT CV0990-15 y CV0997-15, 25 de marzo de 2015, según las cuales, si la empresa colaboradora hace difusión y publicidad de la colaboración con la ESFL, deja de considerarse donación o donativo y se considerará un convenio empresarial, devenga IVA y no será renta exenta. En este sentido, se indica que “la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la ESFL se trataría de una actividad no encuadrable como convenio de colaboración”

## **2. Tratamiento contable de los convenios de colaboración empresarial. Consulta número 5 del BOICAC número 90/junio 2012**

Esta consulta se refiere al reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial.

Según el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que los 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; que los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales; que los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro; y que para reconocer un pasivo en el balance ha de ser probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Ante esto, el ICAC indica que el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos, puede ser:

1. Reconocimiento como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o
2. Periodificación de dicho gasto en la medida que se difunda la colaboración en años siguientes.

Para saber, cual es el tratamiento más correcto, como paso previo, hay que dilucidar cuál es la causa del desplazamiento patrimonial. Para lo cual, es necesario analizar previamente el fondo económico del convenio de colaboración, de tal modo que pudiera llegarse a dos conclusiones:

1. Si las fundaciones (que son ESFL) asumen una obligación equivalente a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debería ajustarse al principio de devengo y, en

consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

2. Pero, 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 fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación. Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, y en sintonía con las definiciones que se han reproducido más arriba, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

En esta línea, puede ser que el tratamiento contable que se le otorgue tuviera trascendencias fiscales, por lo que puede resultar importantísimo, de tal modo que si se trata de una prestación de servicios encubierta con un convenio de colaboración:

- Para la ESFL es un ingreso exento en el Impuesto sobre Sociedades ya que se trataría de un contrato de patrocinio publicitario, pero devengaría IVA al 21 %.
- Para la entidad colaboradora sería un gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de una contraprestación económica por un servicio.

Ahora bien, si se trata realmente de un convenio de colaboración, es una donación:

- Para la ESFL, se trataría de un ingreso relacionado con la actividad propia no lucrativa, y está exento en del Impuesto sobre Sociedades, y no devengaría IVA.
- Pero para la entidad colaboradora, se trataría de:
  - o Gasto no deducible, se si realiza a una entidad que no es de utilidad pública (art. 15 Impuesto Sociedades IS se trataría de una liberalidad)
  - o Gasto deducible, si se realiza a una entidad de utilidad pública.

De todas formas, este comentario realizado dependería del tratamiento fiscal que se le diera al convenio, de tal modo que si realmente se trata de un convenio de colaboración es una renta exenta para la ESFL y no devengaría IVA.

Veamos un caso práctico.

La sociedad A realiza unas aportaciones económicas a dos fundaciones con las que se ha suscrito sendos convenios de colaboración empresarial de acuerdo con lo estipulado en el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A este respecto, las aportaciones realizadas a las fundaciones se realizarán para que éstas puedan realizar las actividades que efectúan en cumplimiento del objeto o finalidad específica de

las mismas, y se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Estas aportaciones son las siguientes:

a). Fundación B. Aportación de 500.000 euros a cambio de que la fundación asuma una obligación equivalente a la contraprestación recibida de difundir la colaboración de la entidad aportante durante un periodo de 5 años. Esto es, el valor de mercado de la contraprestación que realiza la fundación en un mercado libre ascendería aproximadamente a 500.000 euros puesto que esta fundación realiza innumerables actividades)

b). Fundación C. Aportación 500.000 euros a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en que la fundación difundirá la colaboración recibida en sus actividades, pero esta contraprestación es simbólica, pues en el mercado tendría un valor aproximado de 5.000 euros, ya que esta fundación realiza pocas actividades.

Se pide:

Registrar contablemente lo que proceda en la contabilidad de la sociedad A.

#### SOLUCIÓN:

La aportación realizada a la fundación B debe calificarse como la prestación de un servicio de publicidad, y en consecuencia, periodificarlo durante los cinco años de duración del compromiso de publicidad<sup>1</sup>. Devengará IVA que se rigen por la Ley General de Publicidad.

#### Año 1. Subvención a la Fundación B:

500.000	44x	Periodificaciones a largo plazo <sup>2</sup>	a	a	Tesorería	57	605.000
105.000	472	Hacienda pública IVA soportado.					

NOTA: En nuestra opinión, si se trata de una prestación de servicios por publicidad, nos encontraríamos ante un contrato de patrocinio encubierto con un convenio de colaboración, por lo que debería devengar el IVA correspondiente. De todas formas, este comentario realizado dependería del tratamiento fiscal que se le diera al convenio.

Periodificación del primer año<sup>3</sup>:  $500.000/5 = 100.000$  euros cada año.

<sup>1</sup> Se va a realizar una periodificación lineal, pues no se indica otra cuestión distinta.

<sup>2</sup> El importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII. "Deudores comerciales no corrientes" del activo del balance, dentro de la partida "Periodificaciones a largo plazo".

<sup>3</sup> Suponemos que la entrega del dinero se ha producido a principios de año.

100.000	627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	a	Periodificaciones largo plazo	a	44x	500.000
---------	-----	---	---	-------------------------------	---	-----	---------

Año 2: Periodificación del segundo año de la aportación a la fundación B:  $500.000/5 = 100.000$  euros cada año.

100.000	627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	a	Periodificaciones largo plazo	a	44x	500.000
---------	-----	---	---	-------------------------------	---	-----	---------

Año 3: Periodificación del segundo año de la aportación a la fundación B:  $500.000/5 = 100.000$  euros cada año.

100.000	627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	a	Periodificaciones largo plazo	a	44x	500.000
---------	-----	---	---	-------------------------------	---	-----	---------

Sin embargo, el acuerdo suscrito con la fundación C, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación, por lo que debe registrarse como gastos del ejercicio y no devengaría IVA.

Año 1: Subvención a la fundación C. Se considera una donación. Utilizamos para ello una cuenta del subgrupo 67 Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales. 67x Donaciones.

500.000	67x	Donaciones	a	Tesorería		57	500.000
---------	-----	------------	---	-----------	--	----	---------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.