

Caso práctico sobre las donaciones desde el punto de vista del donatario.

04/10/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

En el Boletín de InformaEc Contables núm. 179 de 13 de noviembre de 2017 tratamos el tema de las [donaciones desde el punto de vista del cedente o donante](#). Ahora nos proponemos, para cerrar el tema, hacer lo mismo desde el punto de vista del donatario.

Desde el punto de vista del donante, ya comentamos que, fiscalmente la donación de activos es un gasto no deducible. (art. 15). “*Artículo 15 Gastos no deducibles*

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

.....

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”.

Con independencia de la deducción y bonificaciones de la cuota que se podría realizar en el caso de que las donaciones se realizaran a entidades catalogadas de interés público acogidas a la Ley 49/2002. De tal modo que podrá aplicar esta deducción las entidades que realicen donaciones a entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II 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, o a las demás entidades beneficiarias de mecenazgo indicadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002. En general, el 35 % de la cantidad donada a estas entidades.

Sin embargo, desde el punto de vista de la entidad donataria, fiscalmente según art. 17.4 de la LIS, deberá incorporar como ingreso a su base imponible el valor de mercado del bien donado. En este sentido se pronuncia el artículo 17.4 de la LIS, al indicar: “4. *Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:*

Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.

.....”

Ahora bien, desde el punto de vista contable, los bienes recibidos se valorarán a su valor razonable, y podemos interpretar que el valor razonable y de mercado son equivalentes. Por lo que existe unanimidad de criterio contable y fiscal en cuanto a la valoración de los activos recibidos. En consecuencia, no existe diferencia temporaria en cuanto al criterio de valoración contable y fiscal del bien recibido.

Esto nos podría llevar, desde una perspectiva contable, que no existe ningún problema. Pero nada más alejado de la realidad, porque el problema radica en que desde el punto de vista fiscal, este incremento de valor debe tributar en el año en el que se reciba el bien, mientras que desde el punto de vista contable, el valor razonable del activo donado se contabilizará en el patrimonio neto, en la cuenta 131 Donaciones y legados de capital, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en la que los activos se amorticen o cuando se produzca su baja de inventario o su consumo.

Esto nos podría llevar al error de que existe una diferencia temporaria positiva, pero esto no es así, porque tanto la NRV 13ª del PGC, como la NRV 15ª del PGC Pymes, definen las diferencias temporarias como “*Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura*”. Y en el caso que nos ocupa, no existe ninguna diferencia entre la valoración contable y fiscal del elemento.

Pero contablemente, el problema se produce por la tributación en el momento de la donación de unos ingresos que no se han registrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino en el Patrimonio Neto. De este modo surge una diferencia permanente entre la contabilidad y la fiscalidad, porque se tributa por unos ingresos que no se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Pero no queda aquí el tema, sino que tiene mucho más recorrido, ya que se produce una tributación sobre un ingreso que no está registrado en la cuenta de resultados, y como consecuencia de ello, el impuesto corriente correspondiente no debe afectarse a la misma, sino al patrimonio neto, creando para ello el PGC la cuenta 8300 Impuesto corriente, que disminuirá el saldo de la cuenta 131 Donaciones y legados de capital, por lo que el saldo de esta cuenta será neto de los impuestos pagados, que es lo que realmente supone un incremento neto del Patrimonio Neto.

Todo esto produce un problema contable importante cuando la cuenta 131 Donaciones y legados se impute en años siguientes a la cuenta de resultados, por ejemplo por de la amortización del activo donado, que los movimientos de cuentas del Plan General de Contabilidad y del Plan de Pymes resuelven con cierta complejidad, ya que se produce en el primer año una diferencia permanente positiva (hay que tributar), y en los años siguientes diferencias permanentes negativas por las imputaciones de la donación al resultado del ejercicio (ya no habrá que tributar, puesto que se ha tributado por la totalidad en el primer año).

Para ver con claridad todo esto, nada directo que verlo con un caso práctico.

Supongamos una empresa que tiene en el ejercicio un resultado antes de impuestos de 200.000 euros, pero se sabe que a finales del ejercicio ha recibido un camión de segunda mano como donación.

Este camión, tiene un valor razonable que es igual a su valor de mercado por 50.000 euros, y la vida útil que tiene es de 5 años más.

Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 30.000 euros, y no hay ninguna otra diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad.

Tipo impositivo: 25 %

Supongamos que en el segundo año el resultado antes de impuesto asciende a 100.000 euros.

Se pide:

Registrar lo que proceda en el año de recepción del elemento de transporte y en los años siguientes.

Primero lo registraremos según el criterio del PGC, y posteriormente del PGC Pymes.

SOLUCIÓN:

1. Aplicación del PGC.

En el ejercicio de la donación, no existe diferencia temporaria, puesto que el valor contable y fiscal es el mismo (50.000 euros).

El problema se produce porque desde el punto de vista fiscal hay que tributar por el mismo en el ejercicio de la donación porque se considera un ingreso de ese ejercicio, mientras que desde la óptica contable este ingreso se imputará al Patrimonio neto, cuenta 131 Donaciones y legados.

Contabilización de la donación por su valor razonable.

50.000	(218) Elementos de transporte	(941) Ingresos de donaciones y legados de capital	50.000
--------	-------------------------------	---------------------------------------------------	--------

Por la imputación al patrimonio neto:

50.000	(941) Ingresos de donaciones y legados de capital	(131) Donaciones y legados de capital	50.000
--------	---------------------------------------------------	---------------------------------------	--------

Por el cálculo del impuesto a pagar, se produce una diferencia permanente positiva, ya que el valor del bien donado tributa pero no se ha registrado en el resultado antes de impuestos:



Resultado contable antes de impuestos	200.000
Diferencias permanentes.	
(+) Donación de elementos transporte	50.000
BASE IMPONIBLE	250.000
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra y cuota líquida.	62.500
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-30.000
Impuesto a pagar	32.500

El impuesto corriente asciende a 62.500 euros, pero tiene dos componentes:

- Debido a gastos e ingresos contabilizados: 25 % sobre 200.000 = 50.000 euros, y como afecta al resultado del ejercicio, debe ser contabilizado en la cuenta 6300 Impuesto corriente.
- Debido a ingresos contabilizados en el Patrimonio Neto (donación): 25 % sobre 50.000 = 12.500 euros, y como afecta a ingresos reconocidos en el Patrimonio Neto, debe ser contabilizado en la cuenta 8300 Impuesto corriente.

Por el impuesto corriente:

50.000	(6300) Impuesto corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	30.000
12.500	(8300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora por IS	32.500

Por la imputación al resultado del ejercicio:

50.000	(129) Resultado del ejercicio	(6300) Impuesto corriente	50.000
--------	-------------------------------	---------------------------	--------

Por la imputación al Patrimonio neto:

12.500	(131) Donaciones y legados de capital	(8300) Impuesto corriente	12.500
--------	---------------------------------------	---------------------------	--------

De este modo, el resultado del ejercicio ascenderá a $200.000 - 50.000$ (25 % sobre 200.000) = 150.000 euros.

La cuenta 131 Donaciones legados de capital, ascenderá a $50.000 - 12.500$ (cantidad que hemos pagado de impuestos por la donación 25 % sobre 50.000) = 37.500 euros. Que es justo la cantidad que supone la donación después de impuestos.

Registro en los años siguientes:

Con respecto a los años siguientes, el registro contable correspondiente a la donación, será el siguiente:

Amortización del elemento de transporte: $50.000/5 = 10.000$ euros.

10.000	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	10.000
--------	------------------------------------------	--------------------------------------------------------	--------

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio: $50.000/5 = 10.000$ euros.

10.000	(841) Transferencia de donaciones y legados de capital	(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio	10.000
--------	--------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	--------

El resultado contable antes de impuestos asciende a 100.000 euros y suponemos que el ingreso por la cuenta 746 Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio por 10.000 euros, no está incluido en esos 100.000 euros, de tal modo que el resultado contable antes de impuestos ascenderá a 110.000 euros, después del registro contable anterior.

Obviamente, fiscalmente no habrá que tributar por los 10.000 euros de la transferencia al resultado del ejercicio, ya que se ha tributado el primer ejercicio por la totalidad de la donación. Por lo tanto, surge una diferencia permanente negativa.

El impuesto a pagar sería:

Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable antes de impuestos	110.000
Diferencias permanentes.	
(-) Donación elementos de transporte	-10.000
BASE IMPONIBLE	100.000
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra y cuota líquida.	25.000
Impuesto a pagar	25.000

Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos. Por el 25 % sobre 10.000 = 2.500 euros. Movimiento previsto en el apartado b.3 de la cuenta 8301 y en el apartado a.7 de la cuenta 6301, que dice lo siguiente: Se cargará por:

“a7) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 8301.”

2.500	(6301) Impuesto diferido	(8301) Impuesto diferido	2.500
-------	--------------------------	--------------------------	-------

Por el impuesto a pagar:

25.000	(6301) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora por IS.	25.000
--------	---------------------------	-------------------------------------------	--------

Por la imputación al resultado del ejercicio:

27.500	(129) Resultado del ejercicio	(6300) Impuesto corriente (6301) Impuesto diferido	25.000 2.500
--------	-------------------------------	-------------------------------------------------------	-----------------

Por la imputación al patrimonio neto:

7.500	(131) Donaciones y legados de capital	(841) Transferencia de donaciones y legados de capital	10.000
2.500	(8301) Impuesto diferido		

De tal modo que el resultado del ejercicio asciende a $110.000 - 27.500$ (que corresponde al 25 % sobre 110.000) = 82.500 euros.

La cuenta 131 Donaciones y legados de capital asciende a $37.500 - 7.500 = 30.000$ euros. Que se aplicará a los cuatro ejercicios siguientes.

Durante los ejercicios siguientes se procederá de forma semejante.

2. Aplicación del PGC Pymes.

En el ejercicio de la donación, no existe diferencia temporaria, puesto que el valor contable y fiscal es el mismo (50.000 euros).

El problema se produce porque desde el punto de vista fiscal hay que tributar por el mismo en el ejercicio de la donación porque se considera un ingreso de ese ejercicio, mientras que desde la óptica contable este ingreso se imputará al Patrimonio neto, cuenta 131 Donaciones y legados.

Contabilización de la donación por su valor razonable.

50.000	(218) Elementos de transporte	(131) Donaciones y legados de capital.	50.000
--------	-------------------------------	----------------------------------------	--------

Por el cálculo del impuesto a pagar:

Resultado contable antes de impuestos	200.000
Diferencias permanentes.	
(+) Donación de elementos transporte	50.000
BASE IMPONIBLE	250.000
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra y cuota líquida.	62.500
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-30.000
Impuesto a pagar	32.500

El impuesto corriente asciende a 62.500 euros, pero tiene dos componentes:

- Debido a gastos e ingresos contabilizados: 25 % sobre 200.000 = 50.000 euros, y como afecta al resultado del ejercicio, debe ser contabilizado en la cuenta 6300 Impuesto corriente.
- Debido a ingresos contabilizados en el Patrimonio Neto (donación): 25 % sobre 50.000 = 12.500 euros, y como afecta a ingresos reconocidos en el Patrimonio Neto, debe ser contabilizado directamente en el Patrimonio neto

Por el impuesto corriente:

50.000	(6300) Impuesto corriente	(473) Hacienda Pública,	30.000
12.500	(131) Donaciones y legados de capital	retenciones y pagos a cuenta	
		(4752) Hacienda Pública	
		acreedora por IS	32.500

Por la imputación al resultado del ejercicio:

50.000	(129) Resultado del ejercicio	(6300) Impuesto corriente	50.000
--------	-------------------------------	---------------------------	--------

De este modo, el resultado del ejercicio ascenderá a $200.000 - 50.000$ (25 % sobre 200.000) = 150.000 euros.

La cuenta 131 Donaciones legados de capital, ascenderá a $50.000 - 12.500$ (cantidad que hemos pagado por impuestos 25 % sobre 50.000) = 37.500 euros. Es la cantidad que supone la donación después de impuestos.

Registro en los años siguientes:

Con respecto a los años siguientes, el registro contable correspondiente a la donación, será el siguiente:

Amortización del elemento de transporte: $50.000/5 = 10.000$ euros.

10.000	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	10.000
--------	------------------------------------------	--------------------------------------------------------	--------

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio: $50.000/5 = 10.000$ euros.



10.000	(131) Donaciones y legados de capital	(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio	10.000
--------	---------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	--------

El resultado contable antes de impuestos asciende a 100.000 euros y suponemos que el ingreso por la cuenta 746 Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultados del ejercicio por 10.000 euros, no está incluido en esos 100.000 euros, de tal modo que el resultado contable antes de impuestos ascenderá a 110.000 euros.

Obviamente, fiscalmente no habrá que tributar por los 10.000 euros de la transferencia al resultado del ejercicio, ya que se ha tributado el primer ejercicio por la totalidad de la donación. Por lo tanto, surge una diferencia permanente negativa.

El impuesto a pagar sería:

Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable antes de impuestos	110.000
Diferencias permanentes.	
(-) Donación elementos de transporte	-10.000
BASE IMPONIBLE	100.000
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra y cuota líquida.	25.000
Impuesto a pagar	25.000

Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos. Por el 25 % sobre 10.000 = 2.500 euros, que se debe imputar al Patrimonio neto (131) Donaciones y legados de capital.

2.500	(6301) Impuesto diferido	(131) Donaciones y legados de capital	2.500
-------	--------------------------	---------------------------------------	-------

Por el impuesto a pagar:

25.000	(6301) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora por IS.	25.000
--------	---------------------------	-------------------------------------------	--------

Por la imputación al resultado del ejercicio:

27.500	(129) Resultado del ejercicio	(6300) Impuesto corriente	25.000
		(6301) Impuesto diferido	2.500

De tal modo que el resultado del ejercicio asciende a $110.000 - 27.500$ (que corresponde al 25 % sobre 110.000) = 82.500 euros.

La cuenta 131 Donaciones y legados de capital asciende a $37.500 - 7.500 = 30.000$ euros. Que se aplicará a los cuatro ejercicios siguientes.

Durante los ejercicios siguientes se procederá de forma semejante.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.