

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V2047-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	28/07/2017
NORMATIVA	Ley 37/92, IVA, arts: 4, 5 y 9 Ley 49/2002, de entidades sin ánimo de lucro, arts: 2, 3. 17, 18 y 22
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una Fundación sin ánimo de lucro que tiene como finalidad impulsar, promover y favorecer todas las actividades relacionadas con la comunicación y para ello realiza las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Proporcionar asistencia de todo tipo a personas procedentes del sector profesional de la comunicación con riesgos de exclusión, tanto por motivos económicos como por problemas sociales. -Conceder becas para la investigación y ayudas económicas para la realización de estudios, cursos postgrados, organización de cursos, seminarios relacionados con la comunicación, si bien a este propósito sólo se podrá destinar como máximo el 15% de los recursos totales anuales, salvo que participe algún donante que expresamente determine que la finalidad del donativo es para dotar o aumentar la cuantía de la beca o ayuda. -Promover todo tipo de actividades e iniciativas relacionadas con la comunicación dando el debido soporte técnico y logístico así como participando activamente o ayudando a quienes participan en eventos, cursos, conferencias sobre comunicación. -Realizar cualquier tipo de actividades que a juicio del Patronato sean adecuadas para fomentar las actividades relacionadas con la comunicación y por ello con la consecución de los fines de la fundación. <p>En la actualidad, está desarrollando diferentes campañas gratuitas para dar a conocer las necesidades de las entidades sin ánimo de lucro que carentes de recursos, solicitan la intervención de la misma. La Fundación se ocupa de toda la operativa, redacción de objetivos de comunicación, público al que se dirige la acción, creación y producción del material publicitario, distribución a los medios y seguimiento y análisis de la campaña.</p> <p>Para conseguir los anteriores objetivos, se pretende dar a conocer las necesidades de casi trescientas fundaciones repartidas por todo el Estado Español. Para el ejercicio de estas actividades la Fundación se encuentra firmando diferentes convenios de colaboración, con profesionales, agencias, empresas de servicios y medios de comunicación, el resultado es la aportación gratuita de los espacios, servicios y material necesario.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1º) Si se podría aplicar el artículo 22 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 para las donaciones en especie realizadas, de espacios en Prensa, TV, Revistas así como el resto de productos y servicios publicitarios.</p> <p>2º) Cuál sería la tributación de estas acciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>3º) Cuáles serían las ventajas fiscales para las personas físicas o jurídicas que efectúen dichos donativos en especie.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</p> <p>De los escasos datos que se derivan de la consulta, nos encontramos ante una Fundación que recibe aportaciones gratuitas o cesiones de uso por parte de determinadas empresas de servicios y medios de comunicación de espacios, servicios y otro tipo de material, que podría calificarse como una cesión de un derecho o de donaciones en especie según los casos.</p> <p>El artículo 2 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, considera entidades sin fines lucrativos a</p>

los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

- a) Las fundaciones.
 - b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- (...)"

Por su parte el artículo 3 de la citada Ley, regula los requisitos de las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos, entre otros:

“1º. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2º. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
- c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3º. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4º. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8 y 13.a, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la

respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5º. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

(...).”

La entidad consultante es una Fundación. Este Centro Directivo parte de la presunción que dicha Fundación se encuentra amparada por las disposiciones de la Ley 49/2002, y cumple con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la citada Ley, si bien el cumplimiento de dichos requisitos es una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria y que este Centro Directivo no entra a valorar.

1º) En primer lugar, plantea el consultante si se podría aplicar el artículo 22 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 para las donaciones realizadas.

A tales efectos, el artículo 22 de la citada Ley se refiere a las actividades prioritarias de mecenazgo y establece que:

“La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º. del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones, establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley”.

De conformidad con lo anterior, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016 establece la relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así:

“Disposición adicional cuadragesima octava. Actividades prioritarias de mecenazgo.

Uno. De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 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, durante el año 2016 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes:

1.ª Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.

3.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.

- 4.^a La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- 5.^a La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo XIII de esta Ley.
- 6.^a Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- 7.^a Los proyectos y actuaciones de las Administraciones Públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquéllos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- 8.^a La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) aprobado el 7 de octubre de 2014 por el Consejo de Política Científica, Tecnológica y de Innovación y que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIV de esta Ley.
- 9.^a La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.
- 10.^a El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- 11.^a Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- 12.^a Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.
- 13.^a Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 1638/2009, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- 14.^a Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación de jóvenes talentos deportivos y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

15.^a Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural «Cambio de Sentido» y la Exposición itinerante «El Mundo Fluye».

Dos. Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002, se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades incluidas en el apartado anterior.”

De los datos que se derivan de la consulta, no parece que la Fundación consultante ni las actividades por ella desarrolladas puedan encuadrarse en ninguno de los apartados previstos en la citada Disposición adicional, no pudiendo ser por tanto, de aplicación el artículo 22 anteriormente reproducido.

2º) En segundo lugar plantea el consultante cuales serían las ventajas fiscales para las personas físicas o jurídicas que efectúen los donativos en especie.

A estos efectos hay que distinguir varias posibilidades. Una de ellas es que se firmen Convenios de colaboración empresarial. De los datos que se derivan de la consulta parece que el consultante, para poder programar una acción tan amplia, ha firmado diferentes Convenios de colaboración con profesionales, agencias y empresas de servicios y medios de comunicación entre otros.

En relación con lo anterior, el artículo 25 de dicha Ley regula el régimen aplicable a los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, disponiendo:

“1. 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.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”

A través de un convenio de colaboración empresarial la entidad sin fines lucrativos se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la contraprestación económica que recibe. El primer párrafo del artículo 25 transcrito se refiere a una ayuda económica “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.” En definitiva, la ayuda económica ha de destinarse a estas actividades. La forma de materializar la ayuda económica puede ser dineraria entregando una cantidad a la entidad beneficiaria o bien asumiendo cualquier gasto derivado de servicios de terceros realizados en favor de dicha entidad.

Por otra parte, el convenio también habrá de especificar el importe de la “ayuda económica” recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración.

Cabe deducir de la anterior redacción que en el ámbito del convenio de colaboración empresarial, la ayuda económica puede instrumentarse, no solo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora, es decir, tal y como se plantea en el escrito de consulta, mediante determinadas aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios, siempre que se aporten “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad”. En definitiva, la adecuación de dichas aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios al ámbito del convenio de colaboración a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, habrá de valorarse en cada supuesto concreto, en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines. Si es así, los correspondientes gastos realizados por la entidad colaboradora tendrán la consideración de deducibles tal y como se recoge en el apartado 2 del mismo artículo, anteriormente transcrito. Dichos “gastos realizados” son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios.

Finalmente, en el caso de no firmarse ningún Convenio de Colaboración hay que señalar que la cesión gratuita del uso de espacios a la fundación consultante por tiempo determinado y sin coste alguno, constituye la donación de un derecho de uso y la aportación del material necesario una donación en especie, en cuyo caso sería de aplicación lo establecido en el artículo 17, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que añade:

“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados a favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

(...).”

Por el contrario, si lo que se efectuara fuera una “donación de servicios” por parte de estos profesionales, agencias y empresas de servicios y medios de comunicación, éstas no estarían amparadas en la deducción, dado que lo donado responde realmente al coste por incurrir en prestar el servicio de forma gratuita.

La base de la deducción de conformidad con el artículo 18 de la citada ley será el valor contable del citado derecho en el momento de la transmisión, y en su defecto el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Finalmente, el artículo 20 añade:

“1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. (...)”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que:

“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

(...).”

Por su parte, el artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las personas físicas profesionales, entidades jurídicas, agencias, empresas de servicios y medios de comunicación, así como la fundación consultante que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Según la información contenida en el escrito de consulta, quienes van a efectuar las aportaciones gratuitas a la fundación consultante son profesionales, agencias, empresas de

servicios y medios de comunicación, por lo que la presente contestación a la misma se realiza bajo la hipótesis de que los donantes tienen la consideración como empresarios o profesionales y, por tanto, sujetos pasivos del Impuesto y, asumiendo, que la totalidad de los bienes o servicios objeto de la donación están afectos al desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Sentado lo anterior, debe tenerse en cuenta que los artículos 9 y 12 de la Ley del Impuesto regulan como operaciones asimiladas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios, a título oneroso a las siguientes operaciones:

“Artículo 9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

(...).”.

“Artículo 12. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.”.

De acuerdo con lo anterior, las aportaciones no dinerarias efectuadas en especie a la entidad consultante por profesionales, agencias, empresas de servicios y medios de comunicación, empresarios o profesionales del Impuesto, en forma de cesión de espacios, servicios o de material que integran su patrimonio empresarial o profesional, tendrán la consideración, como operación asimilada a una entrega de bienes o prestación de servicios, de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que pudiera ser aplicable a la misma algún supuesto de exención de los previstos en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, el artículo 7.7º de la Ley 37/1992 establece la no sujeción de las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Por otra parte, respecto a las actividades de patrocinio de entidades públicas o privadas, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, regula en su artículo 25 los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, estableciendo en su apartado 1 lo siguiente:

“1. 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.”.

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002, antes citada, dispone lo siguiente:

“Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.”.

De otro lado, el artículo 2, insertado dentro del capítulo I del título II de la misma Ley 49/2002, indica que:

“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores (...).”.

Por tanto, si la entidad consultante se incluye dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, podría ser de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado.

En tal caso, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, por todas ellas, en la contestación a la consulta vinculante de 12 de mayo de 2009, número V1059-09, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración citados que sean destinadas por la fundación perceptora para la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata.

No obstante, en el caso de que las cantidades que pudiera percibir la fundación consultante no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores, tendrían la consideración de contraprestación de las prestaciones de servicios efectuadas por la fundación que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquier caso, el régimen de tributación expuesto es en relación con la posible sujeción al Impuesto de los servicios prestados por la entidad sin ánimo de lucro a las empresas aportantes, sin que ello obste a la sujeción de las aportaciones efectuadas por estas últimas para el caso de que las mismas no fueran dinerarias, sino que supongan la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, esto es, prestaciones en especie, y concurrieran los requisitos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.