

**D.G.T.**

**Nº Consulta: V0779-14**

**Diversas cuestiones relativas a la tributación de la suscripción de convenios de colaboración empresarial con entidades sin fines lucrativos.**

**Fecha: 20 de marzo de 2014**

**Art. 4 L.I.V.A. (L37/1992)**

**Arts. 2, 3, 16 y 25 Ley 49/2002**

## **DESCRIPCION DE LOS HECHOS**

La entidad consultante es una fundación que tiene entre otros fines:

El apoyo permanente, bien a nivel individual o colectivo, en la formación, educación, investigación y protección genético social. Dicho apoyo, se desarrollará especialmente ante las posibles aplicaciones e impactos de las nuevas tecnologías genéticas en los campos de la biomedicina, agro-ganadero y alimentario, en el medio ambiente y en la bioindustria, además de todos aquellos, que pudieran afectar tanto a la salud y bienestar de las personas, como a sus derechos, libertades e intereses socio-económicos.

La Fundación, se sitúa como entidad pionera en España por sus proyectos de investigación, programas terapéuticos y de protección social, sociosanitarios y medioambientales. Asimismo, invierte esfuerzos y recursos en acciones de difusión, formación y sensibilización, colaborando activamente con las empresas en el ámbito de responsabilidad social corporativa e impulsando acciones conjuntas con los medios de comunicación.

Esta entidad para realizar sus Proyectos mantiene acuerdos de colaboración y económicos con las instituciones públicas y con entidades privadas, asimismo, recibe donativos de personas físicas y jurídicas.

Las aportaciones realizadas por las personas jurídicas a Entidades cuya labor son acciones de interés social, según la normativa vigente pueden ser consideradas en tres conceptos: donativo y convenio de colaboración y en otras condiciones el contrato de patrocinio.

## **CUESTION PLANTEADA**

Si en el caso de firmar un convenio de colaboración entre la Fundación y una persona jurídica, la cantidad económica recibida por la Fundación tiene la consideración en algún caso de pago por la prestación de un servicio, si estaría sujeta o sujeta y exenta de IVA.

2) Si los únicos compromisos que adquiere la Fundación son los de destinar la cantidad a fines fundacionales de interés social y a publicar por escrito, por cualquier medio, la participación del colaborador.

3) En qué medida, esta relación tiene que influir positivamente en la línea de negocio o en la cifra de ventas de la persona jurídica que abona el dinero.

4) Si para la entidad que entrega el dinero, se considera gasto fiscalmente deducible en su totalidad.

## **CONTESTACION**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

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

“ a) Las fundaciones.

(...)”

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.

6º. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7º. Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8º. Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9º. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10º. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

(...).”

La entidad consultante es una fundación sin ánimo de lucro que tiene entre otros, como fines estatutarios el apoyo permanente, a nivel individual o colectivo, en la formación, educación, investigación y protección genético social.

Este Centro Directivo parte de la presunción que dicha Fundación se encuentra amparada por las disposiciones de la Ley 49/2002 y que cumple con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la citada Ley. En definitiva, en la medida en que la fundación consultante cumpla todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, será considerada, a efectos de dicha Ley, como entidad sin fines lucrativos y por tanto, podrá aplicar el régimen fiscal especial contenido en el Título II y III de dicha Ley y tendrá la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16 de la misma Ley. 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.

Por otra parte, de resultar aplicable a la consultante el Título II y III de la Ley 49/2002, entre los incentivos al mecenazgo, 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.”

En primer lugar, plantea la entidad consultante si la cantidad recibida por la misma en el caso de firmar un convenio de colaboración tiene la consideración en algún caso de pago por la prestación de un servicio y si los únicos compromisos que adquiere la Fundación son los de destinar la cantidad a fines fundacionales de interés social y a publicar por escrito, por cualquier medio la participación del colaborador.

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, siendo necesario que en el propio convenio se especifique el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto.

La norma exige que a cambio de la ayuda mencionada la entidad sin fines lucrativos se comprometa de difundir "por cualquier medio" la participación del colaborador en dichas actividades.

De la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad. Esto no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del convenio. La expresión "por cualquier medio", con independencia de que se haya participado económicamente o mediante contribuciones en especie, engloba cualquier forma de difusión en la que se dé a conocer la participación de la entidad colaboradora. Por otra parte, 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 entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado.

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.

Finalmente, señalar que las dos últimas cuestiones planteadas por la Fundación consultante se refieren a cuestiones relativas al sujeto pasivo que realice las donaciones o colaboraciones, por tanto de conformidad con el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dichas cuestiones deberán ser formuladas por quiénes tienen la consideración de obligado tributario o sujeto pasivo del Impuesto y quiénes, por tanto, efectúen las correspondientes donaciones o colaboraciones.

Sin perjuicio de lo anterior, a título informativo, cabe indicar que, de conformidad con el artículo 25.2 de la Ley 49/2002, los gastos realizados por el colaborador en virtud del correspondiente convenio de colaboración tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora.

Dado que en virtud del convenio de colaboración celebrado, la Fundación se compromete "por cualquier medio" a divulgar la colaboración de la entidad de que se trate en el desarrollo de las actividades de interés general, la contraprestación abonada en el seno de dicho convenio tendrá, por tanto, la consideración de gastos para el colaborador, puesto que contribuyen a divulgar su existencia o su actividad.

#### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

De acuerdo con el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, "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."

La resolución de 9 de marzo de 1999 de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto el apartado III de esta resolución dispone lo siguiente:

“1. El compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración citados en el número 1 anterior, no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, 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 ya citado anteriormente 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.

(...).”.

Por tanto, si la Fundación consultante se encuentra entre las comprendidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, las actividades efectuadas por la misma para los patrocinadores consistentes en la difusión de la colaboración de dichos patrocinadores

en el marco de los convenios de colaboración previstos en dicha Ley, no constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V1312-08, de 20 de junio, V1059-09, de 12 de mayo, o V0057-10, de 19 de enero, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los citados convenios de colaboración para la realización de 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 mediante la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones, 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 que, en su caso, proceda.

En caso contrario, tales cantidades constituirán la contraprestación de un servicio de publicidad sujeto y no exento que tributará al tipo general del 21 por ciento.

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.

▣