

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V3304-20
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	06/11/2020
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.14º y 20.Tres
Descripción de hechos	La consultante es una fundación encargada de la organización de un festival internacional de teatro. Ha suscrito un contrato de patrocinio con el Instituto de la Mujer con el objeto de realizar una actividad para dar protagonismo a la figura femenina. A cambio de la aportación dineraria percibida de dicho Instituto, la consultante se compromete a colaborar en la publicidad del mismo.
Cuestión planteada	Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 4, apartado 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.”.</p> <p>El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.</p> <p>Por otra parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios 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 mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.</p> <p>De lo anterior se deriva que la fundación consultante tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en su actividad.</p>

2.- De conformidad con el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”.

En este sentido, el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 dispone que:

“Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.”.

De todo lo anterior, en relación con el supuesto objeto de consulta y teniendo en cuenta que la consultante habría obtenido el reconocimiento de establecimiento cultural privado de carácter social y partiendo de la hipótesis de que subsisten en la entidad las condiciones y requisitos que determinan la aplicación de la exención contemplada en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, los ingresos que provienen, su caso, de las cuotas de sus asociados, abonos para representaciones teatrales o entradas en taquilla para las mismas, estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, la consultante (patrocinado) ha suscrito un contrato de patrocinio con el Instituto de la Mujer (patrocinador) en virtud del cual este último patrocina el festival internacional de teatro realizando una aportación dineraria al patrocinado a cambio de que se comprometa a colaborar en la publicidad del patrocinador.

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), define en su artículo 22 el concepto de patrocinio de la siguiente forma: “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.”.

Bajo esta hipótesis y considerando el acuerdo suscrito entre las partes como un mero contrato de patrocinio publicitario, tal como manifiesta expresamente la consultante, estaríamos ante una prestación de servicios de publicidad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributarán, en su caso, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

4.- Sin perjuicio de lo anterior, en relación con los ingresos derivados de acuerdos de patrocinio debe tenerse en cuenta la posible aplicación a los mismos de la doctrina relativa a los llamados “convenios de colaboración”, por todas, contestación vinculante de 21 de enero de 2020, número V0111-20.

En este sentido, 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 30/94, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Boletín Oficial del Estado de 23 de marzo), 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, 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. En concreto el punto 1 del 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 (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.

(...).”.

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, en el supuesto de que la entidad consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, por tratarse de una fundación, podrá serle 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, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existiendo, por tanto, operación sujeta al Impuesto.

Sin embargo, y tal y como ha manifestado de forma reiterada este Centro directivo, las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad que no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores sino que procedan de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, tal como parece deducirse del escrito de consulta, constituirán la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que tributará al tipo general del impuesto, tal como se ha expuesto en el punto anterior.

5.- Finalmente, cabría plantearse si la cantidad objeto de consulta aportada a la entidad consultante por el Instituto de la Mujer y para la Igualdad de Oportunidades, organismo autónomo adscrito al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad pudieran considerarse como una subvención pública a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el número 3º del apartado Uno del artículo 78 de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se

transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), dispone que forman parte de la base imponible:

“3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

- a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.
- b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”.

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o de fomento de la cultura.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353/00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02).

Así, en la sentencia del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometían a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en las conclusiones de la sentencia de noviembre de 2001, el Tribunal dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (actual artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE), parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el Tribunal, que el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

No obstante, esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha de completarse con la reciente sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, en el asunto C-151/13, en el que se analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes (RPMd, en adelante), que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y, por tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, el Tribunal en la sentencia Rayon d'Or argumenta que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y la prestación de servicios que deba

realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo.

En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

A estos efectos, los apartados 37 y 38 de la sentencia, añaden lo siguiente:

“37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)”.

En consecuencia, ha de concluirse que lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

No obstante en el supuesto objeto de consulta, y a falta de más elementos de prueba, las cantidades abonadas por el Instituto de la Mujer y para la Igualdad de Oportunidades no parece que tengan la naturaleza de subvención pública sino que, como se ha señalado, remuneran una específica prestación de servicios de publicidad efectuada en favor de la Administración Pública, tal como se indica en el escrito de consulta, por lo que constituyen la contraprestación del servicio de patrocinio publicitario.

6.- 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.