

**BUSCADOR****Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V2136-22
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>Fecha salida</b>	11/10/2022
<b>Normativa</b>	LIS Ley 27/2014

**Descripción de hechos**

La entidad consultante es una sociedad limitada. Por otra parte, la entidad X es una fundación dedicada, en particular, a la promoción del **fútbol** base, y que tiene previsto ejercitar la opción del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, una vez cumplidos todos los requisitos. En la actualidad, la persona física PF1 es el administrador de la entidad consultante pero no es patrono de la fundación X y en el escrito de consulta se manifiesta que no existe ningún otro caso de vinculación de los previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades entre la entidad consultante y la fundación X.

La fundación X se plantea, una vez ejercitada la opción por el régimen fiscal especial de la Ley del Mecenazgo, nombrar a la persona física PF1 como patrono de la misma y celebrar con la entidad consultante un Convenio de Colaboración empresarial en actividades de interés general de los previstos en el artículo 25 de la Ley del Mecenazgo. En virtud de dicho Convenio, la entidad consultante efectuará una ayuda económica en dinero a favor de la fundación para que ésta realice las actividades que constituyen su objeto fundacional (entre ellas, la promoción del **fútbol** base), y a cambio, la fundación X se comprometerá a difundir, mediante publicidad en las camisetas de los jugadores del **fútbol** base y en las instalaciones donde éste tenga lugar, la participación de la entidad consultante en dichas actividades.

Por otro lado, la fundación X pretende adquirir la propiedad de determinados inmuebles y cederlos en arrendamiento a la entidad consultante.

**Cuestión planteada**

1º) Si como consecuencia del nombramiento de la persona física PF1 como patrono de la fundación, ésta y la entidad consultante pasarán a ser entidades vinculadas en base al artículo 18 de la LIS.

2º) Si las cantidades entregadas por la entidad consultante a favor de la fundación en el marco del convenio de colaboración empresarial a celebrar entre ambas tendrán para la primera la consideración de gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades, conforme al artículo 25.2 de la Ley del Mecenazgo o si, por el contrario, será de aplicación el artículo 15.j) de la LIS.

3º) Si, en caso de que tales cantidades no tengan la consideración de gastos fiscalmente deducibles, la entidad consultante podrá aplicar la deducción por donativos prevista en el artículo 20 de la LIS.

4º) si las operaciones realizadas en el marco del convenio de colaboración empresarial indicado estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas.

5º) Si los pagos en concepto de arrendamiento que la entidad consultante realice a favor de la fundación tendrán para la primera la consideración de gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades.

**Contestación completa**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Se plantean por parte de la entidad consultante una serie de cuestiones relativas a la existencia de vinculación entre la persona física PF1 y una fundación, y a las consecuencias fiscales que se derivan de las operaciones efectuadas entre la Fundación y la entidad consultante.

De los hechos que se derivan de la consulta la fundación tiene previsto ejercitar la opción del régimen fiscal especial recogido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002).

De la documentación aportada junto con el escrito de consulta se desprende que la fundación, tal y como consta expresamente en los Estatutos, tiene por objeto principal "la contribución al impulso del desarrollo del CD Atlético Baleares, así como de su imagen a nivel local e internacional". En relación con lo anterior, hay que hacer referencia al artículo 3 de la Ley 49/2002 que señala que:

"Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º 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, 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.

2.º 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.

3.º 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 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.

4.º 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.º y 13.º, 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.

(...)"

El artículo 3 de la Ley 49/2002 exige como primer requisito para que una entidad tenga la consideración de entidades sin fines lucrativos que "persigan fines de interés general."

De conformidad con lo anterior, no parece que "la contribución al impulso del desarrollo del CD Atlético Baleares" (que tiene la consideración de Sociedad Anónima Deportiva, y, por tanto, se trata de una entidad con ánimo de lucro) persiga un interés general. Por tanto, la fundación consultante no cumpliría con el requisito previsto en el artículo 3 de la Ley 49/2002, por lo que no podría aplicar el régimen fiscal previsto en la misma.

Al no cumplirse con los requisitos previstos en la Ley 49/2002, no procedería pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por el interesado.

#### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que están 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.

Por su parte, el artículo 4, apartado tres de la citada Ley establece 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.

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.

(...).".

Por otra parte, en relación con las cantidades percibidas de los patrocinadores, en el caso de que se tratara de la realización por parte de la fundación de prestaciones de servicios de publicidad para el consultante, patrocinador, mediante la exhibición en carteles, camisetas, vallas de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de este, estarían siempre sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cabe señalar que la ayuda económica aportada por un colaborador a una entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración empresarial no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 49/2002 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 previstas 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 se encontrara entre las comprendidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, las actividades efectuadas por la misma para la consultante, patrocinador, consistentes en la difusión de la colaboración de dicho patrocinador 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, en la contestación a la consulta vinculante de 19 de enero de 2010, con número de referencia V0057-10, 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, como hemos señalado anteriormente, tales cantidades constituirán la contraprestación de un servicio de publicidad sujeto y no exento que tributará al tipo impositivo 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.