

## Los convenios de colaboración empresarial: reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas

Héctor Gabriel de Urrutia

Abogado Cuatrecasas

Diario La Ley, N° 10140, Sección Tribuna, 28 de Septiembre de 2022, LA LEY

### ÍNDICE

[Los convenios de colaboración empresarial reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas](#)

[I. Introducción](#)

[II. Las características básicas de un convenio de colaboración empresarial](#)

[III. Los tipos de ayudas económicas: ¿cuál es válida?](#)

[IV. La problemática que suscitan los convenios de colaboración plurianuales en la deducibilidad de la ayuda económica y su imputación temporal](#)

[V. Aspectos de tributación directa e indirecta a considerar cuando la ayuda económica se entrega en especie](#)

### Normativa comentada

*L 7/2022 de 8 Abr. (residuos y suelos contaminados para una economía circular)*

*L 27/2014 de 27 Nov. (Impuesto sobre Sociedades)*

TÍTULO IV. La base imponible

CAPÍTULO I. Concepto y determinación de la base imponible. Reglas de imputación temporal

Artículo 10. *Concepto y determinación de la base imponible.*

Artículo 11. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.*

CAPÍTULO III. Reglas de valoración

Artículo 17. *Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.*

*L 49/2002 de 23 Dic. (régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)*

TÍTULO II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I. Normas generales

Artículo 2. *Entidades sin fines lucrativos.*

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

TÍTULO III. Incentivos fiscales al mecenazgo

CAPÍTULO I. Entidades beneficiarias

Artículo 16. *Entidades beneficiarias del mecenazgo.*

CAPÍTULO II. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones

Artículo 17. *Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

Artículo 23. *Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.*

CAPÍTULO III. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

Artículo 25. *Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.*

*L 30/1994 de 24 Nov. (fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general)*

*L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido)*

TÍTULO PRIMERO. Delimitación del hecho imponible

CAPÍTULO PRIMERO. ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

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

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

TÍTULO VII. El tipo impositivo

Artículo 91. *Tipos impositivos reducidos.*

RD 1514/2007 de 16 Nov. (Plan General de Contabilidad)

RD 439/2007 de 30 Mar. (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones)

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

TÍTULO VII. Pagos a cuenta

CAPÍTULO I. Retenciones e ingresos a cuenta. Normas generales

Artículo 78. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

R 9 Mar. 1999 (IVA. Aplicación en convenios de colaboración en actividades de interés general regulados en la L 30/1994)

## Comentarios

### Resumen

En el presente trabajo se abordan cuestiones problemáticas muy concretas que se han planteado en la realidad en torno a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general previstos en el artículo 25 de la Ley 49/2002, del mecenazgo. Tras una introducción sobre las características básicas de un convenio de colaboración empresarial, se analizan tres cuestiones: (i) la tipología de ayudas económicas que resultarían válidas a efectos del convenio; (ii) la problemática que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la empresa colaboradora, puede suscitarse en los convenios de duración plurianual; y (iii) aspectos de tributación directa e indirecta a considerar cuando la ayuda se entrega en especie.

## I. Introducción

Actualmente, si se analiza el Título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002)), que regula los incentivos fiscales al mecenazgo (1) , uno podrá comprobar que se prevén dos grandes grupos de colaboración para los mecenas:

1. Las donaciones, donativos y aportaciones, que darán derecho a desgravación fiscal en el impuesto personal del mecenas siempre que sean irrevocables, puras y simples.
2. Los convenios de colaboración empresarial, los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

De este segundo grupo, el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general previsto en el artículo 25 de dicha Ley es una de las figuras jurídicas alternativas a la donación pura y simple más utilizada por los mecenas (2) , pero también es la que, dentro de su grupo, más debate y controversias suscita. Ello es debido especialmente a los cambios de criterio por parte de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en la interpretación de sus características básicas.

El presente artículo se centrará en analizar las siguientes tres cuestiones conflictivas que se derivan de esta otra forma de mecenazgo, siendo dos de ellas apenas analizadas por la doctrina autorizada. En concreto, se analizará:

- a) El concepto de «ayuda económica» y la tipología de ayudas que resultarían válidas a efectos del convenio.
- b) De forma muy detallada, la problemática que puede suscitarse en los convenios de duración plurianual en cuanto a la deducibilidad, a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la empresa colaboradora, de las «cantidades satisfechas» o de los «gastos realizados» y su imputación temporal.
- c) Aspectos de tributación directa e indirecta a considerar cuando la ayuda económica se entrega en

especie.

No obstante, y a los efectos de una mejor comprensión por parte del lector, se considera que es importante repasar previa y brevemente las características básicas de un convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002).

## II. Las características básicas de un convenio de colaboración empresarial

El primer apartado del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) establece que «*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*».

En consecuencia, el convenio es un acuerdo por escrito en virtud del cual la entidad beneficiaria del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica, se obliga a difundir la colaboración parcialmente desinteresada del colaborador en la realización de sus actividades de interés general. Tres serían, por tanto, las características esenciales de esta figura jurídica:

### 1. Finalidad, entidad receptora y el colaborador

El convenio debe suscribirse por escrito con la entidad sin ánimo de lucro receptora de la ayuda económica para cumplir necesariamente fines de interés general (3) , y dicha entidad debe ser de las consideradas beneficiarias del mecenazgo en virtud del artículo 16 (fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, el Estado, las Comunidades Autónomas o un Ayuntamiento, por ejemplo), o de las disposiciones adicionales (la Cruz Roja, la ONCE o confesiones religiosas con acuerdo de cooperación con el Estado español, por ejemplo) de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002).

En cuanto al colaborador (4) , dado que el incentivo para este es la deducibilidad del gasto en su impuesto personal, el convenio está pensado para que el colaborador sea cualquier persona física o jurídica que realice una actividad económica empresarial o profesional, siempre y cuando sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que opere en territorio español mediante establecimiento permanente o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero en este último caso limitado a aquellos que determinen su rendimiento por el método de estimación directa (5) .

### 2. Difusión de la colaboración

De igual modo que el colaborador, quien tendrá como principal obligación la concesión de la ayuda económica en favor de la entidad beneficiaria del mecenazgo receptora, será obligación de esta última difundir, por cualquier medio (televisión, radio, prensa, internet - redes sociales, placa conmemorativa o vallas publicitarias, por ejemplo), la participación del colaborador en sus actividades o proyectos de interés general.

La cuestión que se ha suscitado en este punto es si seguiremos estando ante un convenio de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) en caso de que sea el colaborador quien realice la difusión de su colaboración, logrando para ello la cesión previa del logo o símbolos distintivos de la entidad receptora de la ayuda económica.

La actual postura de la DGT, que no ha sido unívoca en el tiempo, es contraria a esta posibilidad. En consultas vinculantes como la V0085-15, de 14 de enero, manifiesta que 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 trata de una «actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002)» (6) .

En la situación del mecenazgo actual, y tras haber transcurrido casi veinte años desde la entrada en vigor de la norma, es necesario modificar (flexibilizar) el artículo 25 para establecer unos límites claros que permitan evitar situaciones de controversia (tanto en tributación directa como indirecta) y para dar cobertura a la difusión de la participación por el propio colaborador. Sin perjuicio de la obligación de

difusión por cualquier medio que tiene la entidad beneficiaria de la ayuda, no debería ser un problema que el colaborador también pueda realizarla en los medios que considere oportuno (7) .

### 3. Ayuda económica

El colaborador tiene como principal obligación la concesión de una ayuda económica, que puede ser dineraria o en especie, destinada a la realización de las actividades que efectúe la entidad no lucrativa receptora en cumplimiento de su objeto o finalidad específica de interés general.

### III. Los tipos de ayudas económicas: ¿cuál es válida?

Tal y como se ha indicado, en el convenio del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) el colaborador financia la realización de una actividad o proyecto de interés general mediante la entrega de una ayuda económica.

En principio, lo habitual es que la ayuda se materialice por medio del dinero. Sin embargo, también es posible que la misma se materialice en especie. Así lo ha confirmado la DGT en diferentes consultas, llegando incluso a admitir desde la consulta vinculante V0185-04 (LA LEY 2101/2004), de 13 de octubre, hasta la V0997-15, de 27 de marzo, en que cambió de criterio (aunque como veremos de forma transitoria), que la prestación de un servicio sea una forma válida de materializar la ayuda económica del colaborador.

A modo de ejemplo, serían válidas ayudas en especie tales como la donación de activos de la empresa colaboradora (mobiliario, ordenadores, alimentos, libros, vehículos, etc.), la cesión de un terreno, de un despacho o de un local, así como la cesión de personal o de *know-how* de la empresa colaboradora. Eso sí, tal y como señaló la DGT en la consulta vinculante V2242-10 (LA LEY 2944/2010), de 19 de octubre, será válida aquella ayuda que sea apropiada para el ejercicio de la actividad o proyecto cuyo desarrollo se formaliza a través del convenio.

Centrándonos ahora en los servicios, tal y como decíamos la DGT ha mantenido un criterio divergente en el tiempo. En la citada consulta V0185-04 (LA LEY 2101/2004) admitía los servicios como ayuda económica válida, pero sorprendentemente y sin ningún tipo de motivación, modificó este criterio en la citada consulta de 2015, afirmando que *«la prestación de un servicio no constituye una forma de materializar la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 relativos a los convenios de colaboración, no resultando válido, por tanto, a efectos de materializar la deducción de los gastos asociados a este figura legal»*.

Dos años después, en la consulta vinculante V2047-17 (LA LEY 2255/2017), de 28 de julio, la DGT volvió al criterio inicial. Por lo tanto, actualmente se admite la prestación de servicios como una forma de materializar la ayuda económica (8) . ¿Cabrán todo tipo de servicios? La clave estriba en lo que la DGT recordaba en esta última consulta, pues será una forma válida *«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»*.

En efecto, y a modo de ejemplo, cuando una fundación tiene su sede en las oficinas de su empresa fundadora, disponiendo de un espacio habilitado a tal efecto, y ciertos trabajadores de la empresa dedican parte de su horario laboral a la gestión diaria de la fundación (p. ej., servicios jurídicos, de gestión administrativa o contables), no es infrecuente que, con el fin de formalizar la situación y evitar cualquier contingencia fiscal, ambas partes se planteen la suscripción de un convenio de colaboración empresarial. En este tipo de situaciones no sería correcto suscribir un convenio del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), pues cabe recordar que el literal del precepto es claro. Los servicios prestados gratuitamente por el colaborador deben servir para el desarrollo de una actividad o proyecto concreto que la entidad beneficiaria efectúe en cumplimiento de sus fines.

Finalmente, hay que señalar que, en ningún caso, caben las ayudas morales, las declaraciones de intenciones ni las expectativas de derechos.

### IV. La problemática que suscitan los convenios de colaboración plurianuales en la deducibilidad de la ayuda económica y su imputación temporal

En el presente apartado vamos a analizar una cuestión compleja. Imaginemos el caso de una empresa y de una ONG acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) que deciden suscribir un convenio de colaboración del artículo 25 de dicha Ley. Por la tipología del proyecto a desarrollar, ambas partes acuerdan que el convenio tenga una duración superior al año, y pactan además un calendario de pagos de la ayuda económica dineraria también plurianual. A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la empresa colaboradora, ¿el gasto

derivado de la ayuda económica es fiscalmente deducible desde el momento inicial de la firma del convenio o, por el contrario, debe deducirse dicho gasto a lo largo del período en el que el convenio esté vigente, de tal forma que se periodifique fiscalmente el gasto a medida en que se vaya pagando efectivamente la ayuda económica y se difunda la colaboración por parte de la entidad beneficiaria?

Desde la perspectiva contable, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) analiza esta cuestión en la consulta 5 del BOICAC 90/2012, estableciendo que lo esencial para poder determinar el régimen contable aplicable es analizar cuál es la causa del desplazamiento patrimonial. En concreto, el ICAC plantea las siguientes posibilidades:

**(a)** si del fondo económico de un convenio de colaboración se puede concluir que existe contraprestación equivalente por parte de la fundación a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad colaboradora, nos encontraríamos ante un servicio de publicidad. Por tanto, de acuerdo con el principio de devengo debería reconocerse el gasto a medida que se fuera incurriendo en la prestación del servicio por parte de la fundación.

**(b)** si la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que la de conceder la ayuda y la contraprestación de difusión es simbólica en comparación con la aportación económica, la naturaleza del convenio estaría más cerca de la donación. En este caso, en la medida en que la salida de recursos sea probable, el gasto deberá reconocerse en el momento inicial de la firma del convenio.

En relación con el planteamiento anterior, la DGT tiene un criterio claro. En la contestación a la consulta vinculante V1943-13 (LA LEY 2255/2013), de 11 de junio, concluyó que la ayuda económica entregada por las entidades colaboradoras a fundaciones (que tengan la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo (9) ) en virtud de un convenio de colaboración empresarial en los términos previstos en el artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) tiene carácter de liberalidad (10) .

El devengo del gasto contable en sede del colaborador se producirá a la firma del convenio

De acuerdo con lo anterior, el devengo del gasto contable en sede del colaborador se producirá a la firma del convenio con independencia del momento en el que se pague la ayuda económica (11) y de la duración del mismo.

Una vez comentado el devengo contable de la ayuda económica, seguidamente debe analizarse su imputación temporal o, dicho de otro modo, el momento en el que se materializa su deducibilidad fiscal a efectos

del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 18095/2014) (en adelante, LIS) establece que *«en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas»*.

Por su parte, el artículo 11.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) establece que *«los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros»*.

En virtud de ambos preceptos, como regla general todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental. La normativa del Impuesto establece como criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos el de devengo, respetando, además, en todo momento, la debida correlación entre ambas magnitudes.

En consecuencia, un primer planteamiento que podría hacerse sería que el devengo del gasto contable y fiscal se produce en el mismo ejercicio, esto es en el ejercicio en el que se lleve a cabo la firma del convenio. Al respecto, en la contestación a la consulta vinculante V3394-13 (LA LEY 3929/2013), de 20 de noviembre, la DGT se pronunció en los siguientes términos:

«Por tanto, los gastos realizados por la entidad colaboradora, en el marco del convenio de colaboración empresarial para la restauración del patrimonio artístico del obispado, tendrán la consideración de deducibles tal y como se recoge en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), por lo que formarán parte de la base imponible del período en que se devenguen.»

En este caso, la DGT concluye que los gastos serán deducibles en el período en el que se devenguen, coincidiendo, *a priori*, con el devengo contable. Sin embargo, es posible hacer un segundo planteamiento sobre la imputación temporal y la deducibilidad de la ayuda económica si nos fijamos en literal del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002).

En efecto, nótese que su apartado segundo establece que serán deducibles «*las cantidades satisfechas o los gastos realizados*» (12) . Del literal del precepto legal podría entenderse que sólo serían deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades las cantidades efectivamente entregadas, no las meramente devengadas o exigibles. Otro tanto cabría predicar respecto de los gastos: estos deben ser los realizados, no gastos meramente «devengados» (13) .

Haciendo una comparativa con la deducción por donaciones prevista en la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), es relevante citar las consideraciones de BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (14) al analizar la imputación temporal de la donación (15) y en qué período impositivo puede el donante aplicarse la deducción en su impuesto personal. Admitiendo los autores que la normativa tributaria no contempla una solución expresa al respecto, plantean como posibilidad que «*la donación sería deducible en el momento en que se produce la transmisión del dinero, y si se trata de otros bienes o derechos, desde el momento en que se ponen a disposición de la ENL. Esta tesis se basa en una interpretación literal y encuentra su apoyo en el texto del artículo 17.1 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) que dispone que las donaciones "realizadas a favor de las entidades" darán derecho a practicar las deducciones previstas en su Título III. Asimismo, el artículo 25, con relación a los convenios de colaboración señala que las "cantidades satisfechas o los gastos realizados" tendrán la consideración de gasto deducible. Parece, por ello, que sería suficiente con realizar el desembolso para aplicarse la deducción [...]» (16) .*

Sin embargo, para el ICAC, en el supuesto de que el convenio tenga una duración plurianual, de acuerdo con el principio de devengo ya hemos comentado que el gasto se imputará contablemente al ejercicio en que se firme al margen de que se vaya pagando la ayuda económica a lo largo de los años de duración del convenio.

En la ya citada consulta V1943-13 (LA LEY 2255/2013) (17) , la DGT tuvo ocasión de analizar una cuestión planteada por una entidad pública empresarial que había suscrito sendos convenios de colaboración empresarial con dos fundaciones. Concretamente, la consultante preguntó si, a efectos del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), el importe de la ayuda comprometida debía reconocerse como gasto contable y fiscal en el momento inicial de la firma de los convenios (2008) o, si por el contrario, debía periodificarse a medida que se difundiese la colaboración. Basándose en el criterio de la consulta 5 del BOICAC 90/2012, de la consulta vinculante parece desprenderse que la DGT considera que el gasto fiscal y contable se produce en el ejercicio inicial (2008) y no se va periodificando a medida que se difunda la colaboración en los ejercicios sucesivos.

Por otra parte, y según lo avanzado en el segundo posible planteamiento, de aplicar una lectura literal del artículo 25.2 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), considerando que solamente serán deducibles las cantidades efectivamente satisfechas o los gastos realizados, el criterio de imputación temporal general establecido en el artículo 11.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) anteriormente indicado no sería aplicable, por lo que, en ese caso, el registro del gasto contable se produciría en el momento de la firma del convenio mientras que el gasto fiscal tendría lugar en el ejercicio en el que efectivamente se pagaran las ayudas económicas.

Todo ello implicaría que, contabilizada como gasto contable la totalidad de la ayuda económica, el colaborador debería hacer un ajuste extracontable positivo al resultado contable en el ejercicio de la firma del convenio, correspondiente a la diferencia entre la ayuda económica dineraria contabilizada y el importe efectivamente satisfecho. Por otro lado, en los ejercicios posteriores a la firma del convenio, debería realizarse un ajuste extracontable negativo por importe de las contribuciones efectivamente entregadas en el correspondiente ejercicio a la entidad beneficiaria.

El artículo 17 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) habla de «*donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades*», mientras que el artículo 25.2 habla de «*las cantidades satisfechas o los gastos realizados*». En una reciente consulta vinculante V1234-21 (LA LEY 1335/2021), de 5 de

mayo, la DGT analizó el caso de una persona física que realizó una donación a una fundación el 31 de diciembre de 2020 mediante una transferencia bancaria. El cobro de la misma por parte de la fundación se hizo efectivo el 4 de enero de 2021. Son interesantes las conclusiones de la DGT sobre cuándo se entiende realizada la donación a efectos de la deducción:

*«En el caso planteado, a efectos de practicar la deducción, deberá atenderse a la fecha en que efectivamente se realiza el donativo, con independencia de cuando se haya formulado la orden de transferencia relativa al mismo. En consecuencia, la deducción podrá practicarse en el período impositivo 2021, que es el período en que se recibe el donativo por parte de la entidad beneficiaria.»*

Como ha podido comprobarse a lo largo del análisis expuesto, y a diferencia del tratamiento contable, a efectos del Impuesto sobre Sociedades estamos ante una cuestión compleja y no resuelta claramente por la normativa aplicable. Sin perjuicio del criterio de la DGT en la consulta V1943-13 (LA LEY 2255/2013), con base en una interpretación literal del artículo 25.2 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) y en los argumentos expuestos, considero que es más prudente entender que la ayuda económica solamente será deducible para el colaborador cuando este realice el pago efectivo del dinero comprometido a la entidad beneficiaria.

## **V. Aspectos de tributación directa e indirecta a considerar cuando la ayuda económica se entrega en especie**

En el tercer apartado del presente artículo hemos visto como las aportaciones en especie (bienes o servicios) se consideran como ayudas económicas válidas a efectos de colaborar en la actividad o proyecto concreto que realizará la entidad beneficiaria del mecenazgo.

Para el colaborador, a diferencia de lo que ocurre con las donaciones, las «cantidades satisfechas» o los «gastos realizados» tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del colaborador. Sin embargo, en relación con la entrega de bienes como forma de ayuda económica existe una particularidad en la tributación directa.

En la medida en que no cabe duda de que la ayuda económica entregada es una liberalidad, recordemos que el artículo 17.4, letra a), de la LIS (LA LEY 18095/2014) dispone que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo. Si estaremos ante una renta positiva se determinará, con carácter general, por la diferencia entre el valor de mercado del bien donado y su valor de adquisición.

Si una empresa que donase un bien a una fundación acogida a la Ley 49/2002 lo hiciese utilizando la figura de la donación pura, simple e irrevocable del artículo 17 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), y dicha donación le generase a la empresa una renta positiva, el primer apartado del artículo 23 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) prevé la exención de la misma.

Este precepto supone un incentivo fiscal muy importante, siendo indudablemente uno de los mayores atractivos del régimen fiscal del mecenazgo; la posibilidad de transmitir bienes sin tener que tributar por las plusvalías generadas como consecuencia de dichas operaciones (18).

¿Qué pasaría si esa misma empresa suscribiese un convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) y entregase un bien que le genera una renta positiva en su Impuesto sobre Sociedades? ¿Estaría también exenta?

Si leemos el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) veremos que la exención está restringida a los supuestos en que los bienes se transmiten por las donaciones a que se refiere el artículo 17. No se contemplan, por tanto, las entregas de bienes realizadas por medio de un convenio de colaboración (19). La DGT no se ha planteado en sus consultas cómo debe tributar la eventual renta positiva que se ponga de manifiesto con la entrega de un bien en el marco de un convenio de colaboración empresarial del artículo 25, pero si nos basamos en la regla especial de valoración prevista en el artículo 17.4, letra a), de la LIS (LA LEY 18095/2014), considero que la entrega sí podría generar una renta tributable en el Impuesto sobre Sociedades de la empresa colaboradora.

Dado el espíritu de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) y a fin de evitar que la fiscalidad obstaculice acciones de mecenazgo, sería conveniente modificar el citado artículo 23 y prever expresamente que cualquier renta positiva que se pueda generar en sede del colaborador por la entrega de una ayuda económica en especie debería también quedar exenta cuando se utiliza la figura del convenio de colaboración del artículo 25.

Cabe preguntarse si cuando los servicios se prestan gratuitamente en el marco de un convenio de colaboración empresarial, pueden estar sujetos al IVA

Por otra parte, centrándonos ahora en los servicios, cuando los mismos se prestan gratuitamente en el marco de un convenio de colaboración empresarial, cabe plantearse si los mismos pueden estar sujetos al IVA en virtud de lo previsto en el artículo 12.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) (en adelante, Ley del IVA (LA LEY 3625/1992)).

En efecto, el artículo 12.3º de la Ley del IVA (LA LEY 3625/1992) sujeta al IVA, como autoconsumos externos, los servicios gratuitos que un empresario o profesional realice para fines ajenos a su actividad empresarial o profesional. *A sensu contrario*, si el empresario o profesional es capaz de acreditar que los servicios gratuitos se han realizado para fines propios de la actividad, dichos servicios estarán no sujetos al IVA.

Si bien estamos ante una cuestión compleja y que requiere de un análisis caso por caso, la DGT ha dictado algunas consultas vinculantes que pueden servir de guía para adoptar un criterio. Destacan especialmente las consultas (véase, entre otras, la número V1443-21, de 17 de mayo) que analizan si los servicios pro bono prestados por despachos de abogados se pueden entender o no afectos a la actividad empresarial. Para la DGT los servicios pro bono no son ajenos a la finalidad empresarial. Trasladada esta doctrina a los servicios gratuitos prestados en el marco de un convenio de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), MARTÍN DÉGANO (20) considera que tampoco habrá autoconsumo en los servicios prestados en los convenios de colaboración.

¿Qué ocurrirá con los bienes que se entreguen por la suscripción de un convenio de colaboración empresarial? Si bien en el artículo 9.1º, letra b), de la Ley del IVA (LA LEY 3625/1992) se consideran operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso «*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo*», con efectos desde el 10 de abril de 2022, se introdujo a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LA LEY 6921/2022), dos modificaciones relevantes en la Ley del IVA (LA LEY 3625/1992) que afectarán a la tributación de las donaciones de productos a entidades no lucrativas a efectos del IVA.

En concreto, y sujeto a determinadas condiciones, se ha modificado la regla 3.ª del artículo 79.Tres y se ha añadido un nuevo apartado Cuatro al artículo 91 de la Ley del IVA (LA LEY 3625/1992) para prever una base imponible de autoconsumo externo de bienes y un tipo impositivo del IVA cero cuando un empresario o profesional done productos (i) en favor de una entidad no lucrativa de las definidas en el artículo 2 (fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública, por ejemplo) de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002); y (ii) el producto donado se destina por dichas entidades a sus fines de interés general (artículo 3.1º de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002)).

Trasladado lo anterior a un convenio de colaboración empresarial, en la medida en que una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) también es una entidad beneficiaria del mecenazgo del artículo 16, si el bien entregado por el empresario o profesional se destina al desarrollo de un proyecto o actividad específica de la entidad beneficiaria, el autoconsumo a efectos prácticos no devengará cuota del IVA (21) .

- 
- (1) El propio artículo 1 de la norma establece que, a efectos de la misma, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.
- 
- (2) No es objeto del presente artículo tratar estos puntos, pero simplemente apuntar que ambas figuras se diferencian en dos grandes aspectos: (i) a diferencia de los donativos, donaciones y aportaciones, las ayudas económicas entregadas en el marco del convenio tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del impuesto del colaborador. El beneficio operará sin límite en la base imponible, no como deducción en la cuota; y (ii) el convenio se trata de una figura en la que ya no se produce un altruismo absoluto por parte de la entidad colaboradora, pues se busca una rentabilidad publicitaria o de imagen a través de la cooperación en la realización de actividades de interés general.
- 
- (3) Por lo tanto, si la finalidad no son actividades de interés general, no cabrá utilizar este tipo de convenio.
- 
- (4) No hay impedimento en que otra entidad beneficiaria del mecenazgo suscriba el convenio en calidad de colaborador. Así lo ha confirmado la DGT en consultas vinculantes como la V1101-16, de 18 de marzo. Cuestión distinta es el aprovechamiento práctico del incentivo en el Impuesto sobre Sociedades de dicha entidad, especialmente si tributa bajo el paraguas de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002).
- 
- (5) Se excluye por tanto a los de la estimación objetiva.
- 
- (6) Si la empresa colaboradora informase de su colaboración en la actividad o proyecto en la memoria de las cuentas anuales, o en una reunión de la junta general de accionistas, entiendo que, en esos casos, no se desvirtuaría la naturaleza fiscal del convenio.



- (7) En la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Plural en fecha 15 de enero de 2021 y que se encuentra en tramitación, se propone añadir en el propio redactado del artículo 25 que la difusión pueda ser realizada, indistintamente, por el propio colaborador o por la entidad beneficiaria del mecenazgo de forma individual o de manera conjunta.
- (8) Es una alternativa a valorar frente a la donación gratuita de servicios del artículo 17 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), pues recordemos que estos últimos no están incentivados fiscalmente. Así lo ha confirmado la DGT en varias consultas vinculantes como la V1403-07, de 28 de junio.
- (9) Entiéndase a efectos del artículo 16 y de ciertas disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002).
- (10) Si bien a efectos del IVA, me parece relevante citar también una consideración de la DGT en la resolución de 9 de marzo de 1999 (LA LEY 1331/1999) sobre la difusión de la ayuda recibida del colaborador en el marco de los convenios: *«El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador».*
- (11) Cabe recordar que, tal y como se dispone en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (LA LEY 11517/2007)), apartado 3º de principios contables, a efectos del devengo *«los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».*
- (12) En el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994), de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, norma predecesora de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), se utilizaba la expresión *«Las cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora».*
- (13) En este sentido se pronuncia VIDAL WAGNER, G. (2006). *«Ley de mecenazgo y convenios de colaboración empresarial»*. Revista Jurídica del Deporte y el Entretenimiento, núm. 18.
- (14) BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012). *«Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)»*. Ediciones CEF, pp. 765 y 766.
- (15) El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002) dispone que *«darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior [...]».*
- (16) Tratando de comprender la intención del legislador en la expresión «cantidades satisfechas», se han analizado otras normas tributarias que utilicen una expresión idéntica o similar. Al respecto, el artículo 78.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 3030/2007) dispone que *«con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes».* De las consultas vinculantes de la DGT números V1281-07, de 18 de junio, y V5029-16, de 18 de noviembre, se desprende que por rentas satisfechas debería entenderse pagos efectivos.
- (17) También se puede leer la consulta vinculante número V2991-16 (LA LEY 3184/2016), de 28 de junio, donde se analizaba el caso de un convenio de colaboración empresarial que regulaba una serie de aportaciones dinerarias fijas anuales a realizar entre los años 2014 y 2044, pero la DGT no hace mención al criterio contable y fiscal de devengo que debería utilizar el colaborador.
- (18) PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *«El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo»*, Civitas, Madrid, 2003, pp. 264 y 265.
- (19) MARTÍN DÉGANO, I. (2021). *«Los convenios de colaboración empresarial»*. Editorial Dykinson, página 115.
- (20) MARTÍN DÉGANO, I. (2021). *«Los convenios de colaboración empresarial»*. Editorial Dykinson, página 147.
- (21) Es importante recordar que las entregas gratuitas de productos no estarán sujetas como autoconsumo cuando los empresarios que las realizan no se hubieran podido deducir ni siquiera parcialmente el IVA soportado en su adquisición.