

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1544-24
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	24/06/2024
Normativa	Ley 49/2002, arts: 16, 17, 18, 20 y 23. LIS Ley 27/2014 art. 15 y 17

Descripción de hechos La entidad consultante es una sociedad que tiene como actividad la producción de conciertos de música, para lo que cuenta con los medios materiales y humanos suficientes para dicho cometido, además incurre en los correspondientes costes de producción que se encuentran debidamente contabilizados e imputados en su cuenta de pérdidas y ganancias.

La asistencia a dichos conciertos se comercializa a través de plataformas de venta de entradas en internet, para cada evento la sociedad emite un número de entradas máximo que coincide con el aforo máximo del recinto donde se celebra cada evento.

La sociedad desea regalar/donar un número determinado de entradas a entidades sin ánimo de lucro sin coste alguno para estas últimas con la finalidad de que éstas hagan uso de estas entradas como deseen.

Cuestión planteada 1º) Si la donación de estas entradas podría acogerse a la deducción establecida en el artículo 17 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, y en su caso, cuál sería la base de la deducción.
2º) En el caso de que la respuesta anterior fuera negativa, si el coste de dichas entradas sería fiscalmente deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.
3º) Cuál sería la tributación de dicha donación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación completa **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**
La entidad consultante es una sociedad que pretende donar un número determinado de entradas a entidades sin ánimo de lucro, sin coste alguno para estas últimas.

En primer lugar, hay que señalar que de conformidad con lo señalado en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles las donaciones:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(..).

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

(...)"

La entidad consultante es una entidad dedicada a la actividad de producción de conciertos de música. La entrega gratuita de entradas, en favor de determinadas entidades sin ánimo de lucro, que dan derecho al acceso a los referidos conciertos, constituye una liberalidad en los términos previstos en el artículo 15 e) de la LIS, por lo que los gastos asociados al referido servicio tendrán la consideración de fiscalmente no deducibles.

Sin perjuicio de lo anterior, la consultante plantea la posibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 17 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, respecto de las entradas entregadas de forma gratuita.

En este punto, el artículo 17 de la Ley 49/2002, en su redacción dada mediante Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo, en vigor desde 1 de enero de 2024, señala lo siguiente:

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

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

f) La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación.

2. También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15% del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

3. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación."

Asimismo, tal y como establece el artículo 17 previamente transcrito, únicamente generarán el derecho a aplicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002 las donaciones irrevocables puras y simples, siempre que se realicen en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo previstas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, en virtud del cual:

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

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado."

Sentado lo anterior, cabe analizar si la entrega de entradas por parte de la entidad consultante en favor de alguna de las entidades previstas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 generaría el derecho a aplicar la deducción prevista en el artículo 20 de la referida Ley. Dado que la entrega gratuita de entradas a un concierto no constituye la donación de un bien o derecho sino la donación de una prestación de servicios (producción de conciertos de música) no contemplada en el artículo 17 de la Ley 49/2002, no podrá acogerse a la deducción prevista en los artículos 17 y 20 de dicho texto legal.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre):

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

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

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

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

(...)

Tres. 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.”.

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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

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

(...).”.

Por su parte, el artículo 11, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido “A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

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

Sentado lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 de la Ley del Impuesto regula como operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso a los autoconsumos de servicios, señalando que:

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

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

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

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

De acuerdo con lo anterior, las prestaciones de servicio de acceso a los conciertos que la consultante realiza a las entidades sin ánimo de lucro sin contraprestación, tendrán la consideración, como operación asimilada a una prestación de servicios a título oneroso, de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.