



COLECCIÓN CONOCIMIENTO CONTEMPORÁNEO

**Economía, Derecho y Empresa
ante una nueva era:
digitalización, IA y
competitividad en
un entorno global**

Coord.
Ricardo Diego Pérez Calle

Dykinson, S.L.

Economía, Derecho y Empresa ante una nueva era:
digitalización, IA y competitividad en un entorno global



COLECCIÓN CONOCIMIENTO CONTEMPORÁNEO

ECONOMÍA, DERECHO Y EMPRESA ANTE
UNA NUEVA ERA: DIGITALIZACIÓN, IA Y
COMPETITIVIDAD EN UN ENTORNO GLOBAL

Coord.

Ricardo Diego Pérez Calle

Dykinson, S.L.

2024



Esta obra se distribuye bajo licencia

Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0)

La Editorial Dykinson autoriza a incluir esta obra en repositorios institucionales de acceso abierto para facilitar su difusión. Al tratarse de una obra colectiva, cada autor únicamente podrá incluir el o los capítulos de su autoría.

ECONOMÍA, DERECHO Y EMPRESA ANTE UNA NUEVA ERA: DIGITALIZACIÓN, IA Y COMPETITIVIDAD EN UN ENTORNO GLOBAL

Diseño de cubierta y maquetación: Francisco Anaya Benítez

© de los textos: los autores

© de la presente edición: Dykinson S.L.

Madrid - 2024

N.º 185 de la colección Conocimiento Contemporáneo

1ª edición, 2024

ISBN: 978-84-1170-935-4

NOTA EDITORIAL: Los puntos de vista, opiniones y contenidos expresados en esta obra son de exclusiva responsabilidad de sus respectivos autores. Dichas posturas y contenidos no reflejan necesariamente los puntos de vista de Dykinson S.L, ni de los editores o coordinadores de la obra. Los autores asumen la responsabilidad total y absoluta de garantizar que todo el contenido que aportan a la obra es original, no ha sido plagiado y no infringe los derechos de autor de terceros. Es responsabilidad de los autores obtener los permisos adecuados para incluir material previamente publicado en otro lugar. Dykinson S.L no asume ninguna responsabilidad por posibles infracciones a los derechos de autor, actos de plagio u otras formas de responsabilidad relacionadas con los contenidos de la obra. En caso de disputas legales que surjan debido a dichas infracciones, los autores serán los únicos responsables.

INDICE

INTRODUCCIÓN	15
RICARDO DIEGO PÉREZ CALLE	

SECCIÓN I. EMPRESA, SOCIEDAD Y ADMINISTRACIÓN: NUEVOS RETOS

CAPÍTULO 1. MAPPING THE LANDSCAPE OF MATURITY MODELS: A SYSTEMATIC REVIEW OF HIGH-IMPACT CONTRIBUTIONS AND EMERGING THEMES	19
DAVID SANCHEZ-WELLS	
PEDRO L. GONZALEZ-R.	
JOSE L. ANDRADE-PINEDA	
CAPÍTULO 2. CONTROL DE GESTIÓN, INSTRUMENTO CLAVE EN PERÍODOS DE CRISIS. ENFOQUE EN LA PLANIFICACIÓN PRESUPUESTARIA EN PYMES Y MICROEMPRESAS	37
MARÍA DEL CARMEN HERNANDO VIVAR	
BEATRIZ NARBONA REINA	
CAPÍTULO 3. CAPITAL SOCIAL Y REDES ORGANIZACIONALES	56
CAROLINA LEYTON-PAVEZ	
PATRICIA HUERTA-RIVEROS	
CAPÍTULO 4. IMPACTO DE LA CRISIS COVID-19 SOBRE EL EMPRENDIMIENTO FEMENINO	65
MARINA ESTRADA DE LA CRUZ	
IGNACIO MIRA SOLVES	
JESÚS MARTÍNEZ MATEO	
CAPÍTULO 5. GESTIÓN DE RIESGOS Y <i>COMPLIANCE</i> EN LA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EN VENEZUELA	90
LILIANA VAUDO	
CAPÍTULO 6. HOW MUCH BRAND EQUITY MANAGE A HIGHER EDUCATION INSTITUTION FOR ITS STUDENTS? CASE STUDY OF PRIVATE UNIVERSITIES IN MÉXICO	109
JAVIER CASANOVES-BOIX	
MÓNICA PÉREZ-SÁNCHEZ	
SONIA GARCÍA-LAFUENTE	
ALBA DE JUAN-MORA	

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA TRIBUTACIÓN EN IVA DE LAS DONACIONES EMPRESARIALES DE BIENES A LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

MARTA MELGUIZO GARDE
Universidad de Zaragoza

1. INTRODUCCIÓN

Una de las características de las actuales sociedades desarrolladas es el creciente e indispensable papel del *sector no lucrativo, sector del voluntariado, sociedad civil, tercer sector o sector independiente* (Salamon y Anherier, 1996). La importancia del Tercer Sector en España “se refleja en las casi 30.000 entidades que conforman el sector, en los más de siete millones de personas que son atendidas anualmente y en los 10.500 millones euros que gestiona” (PwC, 2018). De acuerdo al informe anterior las entidades que lo conforman se financian en un 38% con fondos privados, complementarios a los públicos. De ellos, las donaciones de empresas suponen aproximadamente un 6% por lo que supondrían aproximadamente unos 630.000.000 €.

A menudo las entidades sin ánimo de lucro cubren parcelas de nuestro estado del bienestar que las administraciones públicas no alcanzan a cubrir o cubren a costes muy superiores por lo que el gasto público se complementa con incentivos fiscales al mecenazgo hacia estas actividades (<https://bit.ly/41SVhou>). Así, en los presupuestos de 2021 los beneficios fiscales correspondientes a las actividades de mecenazgo suponen 644.000.000 euros (casi un triple de los del año 2010).

Las donaciones empresariales tienen implicaciones fiscales tanto en la imposición sobre la renta (fundamentalmente en el impuesto sobre sociedades, pero podría tratarse a veces del impuesto sobre la renta de las personas físicas o, incluso, en el impuesto sobre la renta de los no

residentes) como en el impuesto sobre el valor añadido (IVA, en adelante), en la medida que se traten de activos empresariales distintos del donativo monetario.

2. OBJETIVOS

El objetivo de este trabajo es analizar la tributación actual en IVA de las donaciones de bienes empresariales a las entidades del tercer sector recogiendo consultas y doctrina administrativa, señalando aquellos aspectos en nuestra opinión problemáticos. Por tanto, no nos referiremos a la tributación en IVA de dichas entidades (Gómez, 2023).

Empezaremos por indicar que el IVA es un impuesto que se basa explícitamente en el principio de neutralidad, lo que supone que el propio impuesto no puede distorsionar la elección de los agentes económicos, en nuestro caso, la realización de un acto gratuito a favor de una entidad del tercer sector. Pero nada más lejos de la realidad ya que, adelantamos, veremos hay notables diferencias en la tributación en IVA según se trate de un bien o un servicio, de qué tipo de bien fuera, de si lo transmite totalmente o sólo cede su uso, de si es una de sus existencias o ha sido un activo adquirido expresamente para realizar la donación. Y desde el 10 de abril de 2022 por si la donación se realiza a entidades sin ánimo de lucro recogidas en 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 o no.

3. METODOLOGÍA

En el apartado siguiente desarrollaremos la tributación de diferentes situaciones. Para facilitar su comprensión nos apoyaremos en ejemplos numéricos similares y siempre que sea posible nos referiremos a las casillas de los modelos tributarios.

4. RESULTADOS

La transmisión sin contraprestación de bienes (no servicios) del patrimonio empresarial es calificada en IVA como autoconsumo de bienes

asimilable a entregas de bienes a título oneroso que, junto con las prestaciones de servicios, conforman uno de los hechos imponibles de IVA. Concretamente se refiere a la transmisión a terceros y sin contraprestación, del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo (artículo 9.1.b de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, LIVA en adelante).

Es de notar que en los casos de autoconsumos hay dos momentos temporales. Uno en el que se adquieren y son afectos a la actividad empresarial, lo que dará derecho en la mayoría de los casos a la deducibilidad del IVA pagado al vendedor. Y otro, en el que el bien sale del patrimonio empresarial. Pues bien, el autoconsumo sólo va a tributar en la medida que la adquisición inicial diera derecho a la deducción total o parcial (por ejemplo, por aplicación de la prorrata o de alguno de sus componentes). Se trata de que no quede ningún acto de consumo sin tributar por IVA, y si cuando se adquirió se ha devuelto el IVA (aunque sea parcialmente) pues el nuevo acto de consumo ha de tributar en dicho impuesto.

Concretamente el art. 7.7 LIVA establece, como no sujeto (y por tanto no tributa) aquel autoconsumo de bienes y servicios cuya adquisición previa no diera derecho a la deducción. En concreto, hay varios escenarios que impiden la deducibilidad inicial de la cuota de IVA soportado. Por ejemplo, por incumplimiento de requisitos formales (por ej. por no tener factura adecuada).

En algunos casos es debido a la naturaleza de los bienes adquiridos y así, el artículo 96.Uno LIVA, impide la deducibilidad del IVA soportado por parte de empresarios que no los comercializan de, por ejemplo, joyas, alimentos, bebidas, tabaco. Por lo que si una empresa fabricante de coches compra alimentos y bebidas no se los puede deducir y si los dona el autoconsumo estará no sujeto.

Por su parte el artículo 96.Uno.5 LIVA impide la deducibilidad de los bienes directamente destinados a atenciones con clientes, asalariados o terceras personas (entre las que se englobarían las entidades del tercer

sector). De manera que cualquier empresa que compre un bien para donarlo no podrá deducirse el IVA repercutido por el fabricante o vendedor del mismo, por lo que acaba pagando el consumo del mismo, y por eso está no sujeto el autoconsumo posterior. Mientras que el artículo 95, establece que no son deducibles los bienes no afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial (salvo en las excepciones para bienes de inversión que incluye coches allí recogidas). Por eso si una empresa de servicios adquiere para regalar a una ONG unos ordenadores de 1.000 € no podría deducirse los 210 € de IVA y por eso el posterior regalo es un autoconsumo no sujeto que no tributa.

Y por último, por el destino último de los bienes adquiridos (ya que el art. 94 excluye la deducibilidad de los bienes afectos a actividades exentas del art. 20.Uno que mayormente se refiere a servicios públicos esenciales como la educación, sanidad, servicios sociales, recogiendo como bienes exentos la sangre, el plasma sanguíneo, segundas transmisiones de edificaciones, sellos,...).

Así, por ejemplo, si un colegio autorizado por el órgano educativo competente adquiere un bien no se puede deducir el IVA ya que incumple lo establecido en el art. 94 al estar sus actividades totalmente exentas del IVA. (art. 20.Uno.9 LIVA) y si posteriormente lo dona, se produce un autoconsumo no sujeto por el art. 7.7 LIVA.

En cambio, si un banco, cuya actividad está parcialmente exenta por lo que tiene derecho a deducir parte del IVA soportado en sus adquisiciones (mediante aplicación de la regla de prorrata), posteriormente dona uno de sus activos (por ej. un ordenador viejo, realiza un autoconsumo sujeto). Lo mismo pasaría si el adquirente es una actividad empresarial o profesional totalmente sujeta y no exenta, como pueda ser una tienda de patinetes u ordenadores, ya que el IVA de la primera adquisición habrá sido totalmente deducible (salvo sea una atención a terceros o no se afecte a la actividad empresarial en los términos comentados anteriormente).

De esta manera, todo acto de consumo acaba tributando, pero sólo una vez (si el autoconsumo de bienes de los ordenadores anteriores tributara el consumo de los mismos estaría tributando dos veces).

En el caso de estar sujeto para fijar la base imponible al carecer de precio por ser gratuito es determinante lo que establece el art. 79. Tres distinguiéndose tres escenarios.

Primero, si el bien se entrega en el mismo estado en que se adquirió, la base imponible será la fijada en la operación en la que se adquirieron tales bienes o la que prevaleció en la importación de los mismos si fueron importados. Por ejemplo, si una tienda regala un patinete de precio de venta al público de 1.000 € y coste 500 € a una ONG, deberá valorar el autoconsumo por 500 € (sin IVA ya que fue deducible).

Segundo, si el bien ha sido transformado por el sujeto pasivo o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados (incluidos los costes de personal para su obtención). Por ejemplo, si una tienda regala a un trabajador o a una ONG un patinete de precio de venta al público de 600 € y coste 400 € a la que se le ha incorporado unas ruedas macizas que cuestan 60 € y han supuesto 40 € de mano de obra, deberá valorar el autoconsumo por 500 € (400+60+40).

Los dos ejemplos anteriores tributan al 21% de manera que el donante en su declaración de IVA ordinaria junto a la base y al IVA repercutido por sus entregas de bienes que tributan a este tipo incorporará en cada caso 500 en la base (casilla 07 del modelo 303) y un IVA devengado de 105 (casilla 09 del modelo 303).

Tal y como se señala reiteradamente por la Administración Tributaria el IVA siempre debe repercutirse al destinatario final (CV 3179-16) mediante factura, por lo que no supone ningún coste para el transmitente.

Y en cuanto al adquirente pues se lo podrá deducir o no según sea su actividad. Ya hemos comentado que en función del artículo 94 si se dedica a realizar actividades exentas (tal y como sucede con la mayoría de las empresas del tercer sector que se dedican a la sanidad, asistencia social, sanidad, etc. gratuita) no se lo podrá deducir, por lo que son estas actividades las que acaban soportando las cuotas de IVA en lugar de los consumidores (nos remitimos al artículo 94 comentado previamente).

Obviamente, en la medida que no repercuta los 105 a la ONG (tal y como se observa viene siendo habitual cuando se trata de donaciones a entidades del tercer sector) supone para la empresa un coste por dicha

cuantía. En realidad, como empresario tendría un IVA soportado que no es deducible por el art. 92.Uno.3 LIVA que no incluye como objeto de deducción a los autoconsumos denominados externos por salir los bienes del patrimonio empresarial.

Por tanto, sólo hay un coste al donar cuando no se repercute el IVA al adquirente y será mayor valor de la donación.

Tercero. si el valor de los bienes sufre alteraciones por causa de obsolescencia u otras razones o incluso por revalorizaciones, la base imponible será el valor de los bienes en el momento de la entrega. La administración tributaria viene entendiendo se refiere al valor del mercado en el momento en que se realiza la transmisión, aunque de acuerdo a la normativa europea debería ser el precio de compra de bienes similares o en su defecto el precio de coste en el momento en que se realizan las operaciones de autoconsumo. Las Consultas Vinculantes 1153-21 y 1155-21 abordan cuál es la base imponible de una sociedad dedicada a la comercialización y venta de productos de alimentación en los casos en los que el producto no es apto para la comercialización (por defectos en el envase, etiquetado, fecha próxima a caducidad u otro estándar de venta de los distribuidores), pero lo es para el consumo humano si decide entregarlos a asociaciones y entidades sin ánimo de lucro de manera gratuita, caso en los que nos encontraríamos con un autoconsumo. Pues bien en estos casos apoyándose la argumentación en este 79.Tres.3 reconoce que para los que hubieran perdido su valor comercial la base imponible será muy reducida o próxima a cero. Por lo que no habría casi coste aunque no se repercutiera.

4.1. DONACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DEFINIDAS DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN EL ART. 2 DE LA LEY 49/2002

La Ley 7/2022, de 8 de abril y que entró en vigor el 10 de abril de 2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ha introducido dos cambios importantes en la legislación del IVA en su disposición final tercera denominada régimen fiscal de las donaciones de productos y, más concretamente, realizadas a las entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002. Empecemos por ver cuáles son las medidas introducidas y posteriormente plantearemos las dudas que nos surgen.

La primera, es que en el artículo 79.Tres.3 LIVA que acabamos de analizar se ha introducido un nuevo párrafo. Éste determina se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2 de la ley 49/2002 siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el art. 3.1.º de la anterior ley. De manera que la consideración de base nula se extiende más allá de los artículos alimenticios de las Consultas Vinculantes 1153-21 y 1155-21 a todos los bienes que sean objeto de donación. Primera duda: no queda claro en qué casos se ha de aplicar si sólo cuando ha habido alteraciones de valor (qué incluyen revalorizaciones) o a cualquiera donación a este tipo de entidades. Sólo una consulta que versa sobre este tema, CV 1709/2022, que se refiere a distintos bienes indeterminados y tras reproducir íntegramente las reglas de determinación de la base imponible para el caso de autoconsumos que recordamos distinguen: entre bienes en el mismo estado que cuando se adquirieron, con transformación y que cambian de valor concluye: “Las modificaciones introducidas en los artículos 79 y 91 de la LIVA, resultan de aplicación a las entregas de bienes a entidades sin fines lucrativos”, sin referirse expresamente a que haya cambios de valor. Así que entendemos será en todos los casos. Y los dos patinetes entregados a una ONG entendiendo cumple estar en el ámbito subjetivo introducido por la Ley 7/2022 tendrían base cero.

La segunda medida establece por primera vez en nuestro país la aplicación de un tipo cero a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002 siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general del artículo 3.1 de dicha Ley.

De manera que tras los cambios introducidos por la Ley 7/2022 tanto el caso anterior de la entrega de bienes perecederos como el de los patinetes a entidades acogidas al artículo 2 de la Ley 49/2002 para sus fines conllevaría una tributación nula al ser tanto la base como el tipo cero. Pero es cierto que la redacción genera numerosas dudas y en algunas situaciones atenta al principio de neutralidad que rige el IVA tal y como se abordará en el apartado siguiente. (Blázquez, 2023)

5. DISCUSIÓN

La redacción es muy similar llamando la atención precisamente las diferencias existentes. Lo primero que hemos de aclarar es que la redacción dada a la base no es la más afortunada, ya que hablar de bienes adquiridos cuando el hecho imponible es la entrega de bienes resulta extraño y, parecería más adecuado referirse a entregas a entidades sin fines lucrativos. Tampoco queda claro ante qué tipo de presunción nos encontramos y si la presunción actúa como una norma probatoria o de calificación. (Blázquez, 2023)

Por otro lado, la normativa del tipo de gravamen se refiere a donativos lo que supone la incorporación de dicho término a la normativa de IVA ya que ni la Directiva ni nuestra legislación lo utilizaban y además sin una definición previa lo que extraña ya que este es un impuesto armonizado y son muchas las definiciones terminológicas que incorpora. Hablar de entrega de bienes sin contraprestación hubiera sido más adecuado. Por su parte la ley 49/2002 tampoco define el concepto de donativo, pero lo suele utilizar acompañado de los términos donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias. Ninguna de las medidas acota el tipo de bienes. Así que es de aplicación tanto a bienes justificados por la lógica de la economía circular (la Ley 7/2022 se refiere tres veces a la donación de alimentos, producto que ya no tributa en otros países comunitarios desde hace años, y también se refiere a minimizar los residuos entre otros) pero también a incluye otros bienes, como puedan ser hasta las primeras transmisiones de inmuebles, que no tienen nada que ver con la economía circular. Hubiera sido de esperar que este tipo de medidas con fines filantrópicos más que de sostenibilidad se recogieran si acaso en la Ley 49/2002 que versa sobre las ventajas fiscales de las donaciones a este tipo de entidades y que ha estado en tramitación parlamentaria en los años 2022 y 2023. De igual manera no queda claro si los bienes se han de destinar exclusiva o parcialmente a los fines de la actividad, por lo que entendemos al no admitir la parcialidad se refiere en exclusiva (Longás, 2023).

Se podría pensar que no es tanto el problema de si la base es cero ya que como luego se establece un tipo de gravamen cero a los donativos

a estas entidades finalmente no se va a repercutir cuota alguna. Pero en IVA no es lo mismo exención (que en ningún caso se ha incluido), tipo cero que base cero ya que todos estos elementos difieren en la deducibilidad de las cuotas soportadas. Así en IVA si una empresa realiza alguna entrega de bienes exenta no tiene derecho a deducir el IVAs por las adquisiciones de sus factores productivos, totalmente si sólo realiza ventas de este tipo o parcialmente ya que deducirá el porcentaje que se derive de la aplicación de la regla de prorrata. Pues bien, este porcentaje se calcula con la base imponible de sus ventas por lo que considerar nulas a las realizadas a este tipo de entidades modifica, en caso de aplicarse, la prorrata y por tanto las cuantías de IVAs deducible. En cambio, la aplicación del tipo cero, no tiene ningún efecto sobre la deducibilidad por eso la Directiva de IVA denomina al tipo nulo como “exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes” y se reserva para que algo no tribute sin tener los efectos de no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que acarrean las exenciones. En este sentido lo más neutro hubiera sido fijar nulo el tipo de gravamen sin modificar la norma de la base imponible que además se refiere tanto a pérdidas de valor como a revalorizaciones del mismo. Por otro lado, atenta a la lógica matemática aplicar un tipo de gravamen nulo a una base imponible nula. Además, considerar a la base nulas tiene efectos en las cantidades deducidas en el impuesto de sociedades ya que las donaciones a entidades de la Ley 49/2002 tras los cambios introducidos para 2024 por el 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 refrendado en el Senado el 10/01/2024 generan una deducción del 40% (50% si hay recurrencia) del valor contable que sería en muchos casos como los de existencia de alimentos nulo. En cambio, fijar un tipo de gravamen nulo no afectaría ni a su contabilización ni a la deducción.

Pero la crítica fundamental es que no queda claro a quién se aplica. Literalmente se refiere a las entidades del artículo 2 de la ley 49/2002 siempre que destinen los bienes a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo al art 3.1 de dicha Ley. En su artículo 2 establece

que estarán acogidas a esta ley un listado de entidades sin fines lucrativos siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo tercero, por lo que podría argumentarse han de cumplir todos los requisitos del art. 3 (que tiene 10) y no sólo el primero. Y por tanto se excluyen a las entidades numeradas en el artículo 2 que incumplan alguno de los requisitos del artículo 3.2-10 de la ley 49/2002 (y recordamos que algunos son muy exigentes que afectan a los cargos de patrono, si pueden ser remunerados, que no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, que no desarrolleen explotaciones económicas ajenas a la finalidad estatutaria mayores al 40% de los ingresos totales, que han de hacer en caso de disolución, ... además de estar inscritas en el registro correspondiente y que cumplan las obligaciones contables y de rendición de cuentas fijadas).

Las entidades referidas en el artículo 2 son fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, 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 anteriores, las federaciones deportivas españolas y de ámbito autonómico integradas en ellas, los Comités Olímpicos y Paralímpico Español, las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores. También las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores salvo las residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos. Y aunque no tengan establecimiento permanente en territorio español las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores. Quedando excluidas éstas últimas si son entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa,

excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Y en cuanto a sus fines tras los cambios introducidos en el artículo 3 de la ley 49/2002 por el Real Decreto-ley 6/2023 en vigor desde 2024 se refiere a: 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 defensa de los animales, 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.

Y aunque de la literalidad de la norma entendemos se excluye a las entidades beneficiarias de mecenazgo del artículo 16 de la ley 49/2002 y a entidades como Cruz Roja Española, ONCE, a las propias instituciones públicas dedicadas a la asistencia social que aparecen en Disposiciones Adicionales nos surgen dudas tras leer la CV 1709/2022, la única que hasta el momento ha versado sobre el tema. En ella la consultante está incluida en el artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado el 3 de enero de 1979 y presta servicios de asistencia social y como comenta recibe donaciones de productos de diversa índole de empresarios y profesionales establecidos en territorio de aplicación del IVA. Pues bien se le contesta que “las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley 49/2002” por tanto no incluidas en el artículo 2 PERO

finalmente se que el artículo V del Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, reconoce la aplicación de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario español prevé para las entidades sin fin de lucro. Por tanto, en atención al artículo 2 de la Ley 37/1992 y al artículo 96 de la Constitución española, a la entidad consultante le resultarán aplicables los beneficios fiscales reconocidos para las entidades sin fines lucrativos en la regla 3.^a, del apartado Tres del artículo 79 y en el apartado Cuatro del artículo 91 de la Ley 37/1992". Un poco rebuscada la argumentación. Pero claro no parecía muy lógico excluir a este tipo de entidades.

6. CONCLUSIONES

Concluiremos que nuestra opinión es contraria a los cambios introducidos, dejando al margen otras cuestiones como si vulnera la normativa comunitaria (a la vez que la ley se aprobaba la Directiva 2022/542 que modifica los tipos de gravamen en la Directiva IVA y donde creemos no admite este tipo cero). O atenta el principio de neutralidad (sólo se aplica a las donaciones y no a las cesiones de esos bienes que cumplieran el resto de requisitos, que son consideradas autoconsumo de servicios cuya base imponible se determina por el 79.Cuatro LIVA como el coste incluida la amortización). Además de que no resuelve convenientemente lo que planteaba, lo que nos lleva a preguntarnos si no era posible otra solución. Lo decimos porque la normativa comunitaria reconoce que sólo hay autoconsumo cuando es gratuito (y no lo hay si el precio pagado es muy inferior al coste o gratuito) y en base a ello desde hace años se excluyen de la definición de autoconsumo los servicios "pro bono" ya que para que haya autoconsumo de servicios ha de ser para fines ajenos a la empresa, circunstancia que los servicios gratuitos prestados por bufetes y despachos para mejorar su imagen pública incumplen. ¿No se podría haber incorporado en la definición de autoconsumo de bienes algo similar de manera que no tributases las donaciones de bienes que respondan a la actividad económica o empresarial? Ya que entendemos que este tipo de donaciones responden a una finalidad empresarial, ya sea porque responden a programas de responsabilidad

social, a cumplir con los ODS disminuyendo desperdicios, alargando la vida útil social de los activos o buscan beneficios fiscales en el impuesto de sociedades. Por todo ello abogamos por su supresión o revisión profunda y sistemática.

8. REFERENCIAS

- Blázquez Lidoy, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 483, 5-68.
- Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 480, 5-182.
- Gómez Álvarez, J.J. (2023). Aspectos controvertidos sobre la tributación de las entidades del tercer sector en el impuesto sobre el valor añadido en las operaciones interiores. *Crónica Tributaria*, 188, 45-83.
- PwC, Fundación PricewaterhouseCoopers (2018). Radiografía del Tercer Sector Social en España: retos y oportunidades en un entorno cambiante. <http://bit.ly/3RTfQNO>
- Salamon, L. M. y Anheier, H. K. (1997). *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester University Press.