

**RESOLUCION de 9 de marzo de 1999, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los Convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. (BOE de 23.03.99)**

I

Ante las dudas surgidas en relación con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General,

Esta Dirección General ha considerado oportuno dictar la presente Resolución, para unificación de los criterios aplicables y dar la mayor difusión a los mismos.

II

1. La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General («Boletín Oficial del Estado» del 25), responde, entre otras necesidades, señaladas en su exposición de motivos, a la de «estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general». Para ello, dicha Ley, en su articulado, dota «al campo de las actuaciones altruistas de una base jurídica fomentadora y ajustada a la actual demanda que la sociedad presenta», dedicando diversos preceptos al régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas y ello con el fin de «hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general».

2. El artículo 68 de la Ley citada se refiere a los Convenios de colaboración en actividades de interés general, estableciendo, en su primer párrafo, que «se entenderá por Convenio de colaboración en actividades de interés general, a los efectos previstos en el presente título, aquel por el cual las entidades a que se refiere el capítulo I del mismo a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que, en ningún caso, dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios».

El problema planteado en relación con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a dichos Convenios se centra en determinar si las entidades sin fines lucrativos prestan al colaborador un servicio sujeto y no exento al tributo, del que las cantidades percibidas serían su contraprestación.

3. En los Convenios de colaboración faltan dos de los elementos del hecho imponible para que estemos ante una prestación de servicios sujeta al IVA: La

existencia de consumo gravable y la onerosidad.

Con relación al primero, las relaciones entre las partes del Convenio no dan lugar a consumo alguno imponible, cuya existencia es un elemento esencial para determinar la sujeción al Impuesto (sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de febrero de 1996 -asunto 215/1994- y 18 de diciembre de 1997 -asunto 384/1995-, entre otras).

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.

He aquí, pues, la diferencia entre estos Convenios y el contrato de patrocinio publicitario -plenamente sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido-, cuya causa no es otra que la prestación de un servicio, consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de una empresa. Para ésta es irrelevante el destino que la entidad sin fin lucrativo dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por esta última al permitir la utilización de su imagen. Por todo ello, las actividades de interés general de la entidad sin fin lucrativo no ofrecen al colaborador ninguna ventaja que pueda permitir considerarlo consumidor y no constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 6.1 de la Sexta Directiva.

Con relación al elemento de la onerosidad, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 3 de marzo de 1994 -Asunto C-16/1993- ha señalado que una prestación de servicios sólo es imponible «si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida». En definitiva, cuando entre quien efectúa la prestación y su destinatario haya «una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario».

De esta forma, el Tribunal exige una relación de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de éste y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo. Este criterio del Tribunal ha sido reflejado en diversas sentencias, entre las que hay que citar las de 5 de febrero de 1981 (asunto 154/1980), de 1 de abril de 1982 (asunto 89/1981) y de 8 de marzo de 1988 (asunto C-102/1986).

4. Teniendo en cuenta lo anterior, este centro directivo considera que no existe servicio alguno sujeto al Impuesto prestado al colaborador por una entidad sin fin lucrativo en el marco de tales Convenios, por lo que la ayuda económica aportada no puede considerarse como contraprestación directa de servicio alguno. En efecto, tal ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador

pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor.

### III

En consecuencia con lo señalado en el apartado II anterior, esta Dirección General considera ajustados a derecho los siguientes criterios:

1. El compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración citados en el número 1 anterior, no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. La presente Resolución modifica el criterio establecido por esta Dirección General en anteriores contestaciones a consultas tributarias dictadas sobre los Convenios de colaboración regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Madrid, 9 de marzo de 1999.- El Director general, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez.

---