

TRIBUTACIÓN EN IVA DE DONATIVOS DE EXISTENCIAS.

En relación con el IVA, el artículo 9 LIVA dispone que se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

“1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

(...)

En relación con lo anterior, el artículo 7.7º de la LIVA viene a disponer que no estarán sujetas a IVA:

“7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.”

En relación con lo anterior, entendemos necesario traer aquí lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante NºV2763-09, de 14 de diciembre de 2009:

(...)

*Aunque el precepto legal se refiere literalmente a “operaciones sin contraprestación”, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, **debe llegarse a la lógica conclusión de que incluso en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto. Por el contrario, no tendrá la consideración de autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio de coste del bien entregado o del servicio prestado.***

(...).”

Por consiguiente, la sujeción al impuesto de un autoconsumo externo de bienes, como son los casos de las letras a) y b) del artículo 9.1º de la Ley 37/1992, exige el cumplimiento de tres condiciones:

1ª) Ha de tratarse de entregas de bienes realizadas gratuitamente. Son gratuitas aquellas operaciones para las que no se ha pactado o previsto una contraprestación específica.

De acuerdo con la exposición de los hechos realizada en el escrito de consulta, el consultante ha previsto la realización de una lotería mediante la cual y por la adquisición de una papeleta se tiene derecho al sorteo de una de las viviendas.

En consecuencia, la contraprestación de la entrega de las viviendas está constituida por el importe de las papeletas vendidas, salvo que dicho importe fuera de carácter simbólico en relación con el valor de mercado de las viviendas entregadas, en cuyo caso la operación se calificaría como una entrega a título gratuito.

2ª) Los bienes entregados deben proceder del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El sujeto pasivo en esta operación es el consultante (artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992) que tiene la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto por su actividad de promotor inmobiliario, por lo que las viviendas entregadas forman parte de su patrimonio empresarial.

3ª) La adquisición previa de dichos bienes, o su producción, debe estar gravada efectivamente por el impuesto y el sujeto pasivo debe tener derecho a la deducción total o parcial del mismo.

Esta condición tiene su base en el artículo 7, apartado 7º de la Ley 37/1992, cuya dicción es la siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto: www.gesaf.com

(...)

7º. Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

(...).”

La no sujeción regulada en este precepto tiene dos requisitos:

1) Que en la adquisición o producción de los bienes que van a ser objeto de autoconsumo posterior el impuesto se haya soportado efectivamente.

2) Que este impuesto soportado no haya sido objeto de deducción alguna, es decir, que la deducción haya sido cero.

(...)

No obstante, en el caso de que dicho importe revista un carácter meramente simbólico en relación con el valor de mercado de las mismas se considerará que la entrega se produce a título gratuito y la base imponible de la operación deberá

fijarse conforme a lo establecido en el artículo 79, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por tanto, por la donación de las existencias podría estarse ante un autoconsumo de bienes en principio sujeto a IVA.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el artículo 7.7º de la LIVA se establece un supuesto de no sujeción a IVA de estos autoconsumos, que requiere el cumplimiento de dos requisitos:

- Que en la adquisición de las existencias que se van a donar se haya soportado el impuesto efectivamente.
- Que este impuesto soportado no haya sido objeto de deducción alguna, es decir, que la deducción haya sido cero.

No obstante lo anterior en lo relativo a la sujeción del autoconsumo, ha de tenerse presente lo dispuesto en el artículo 79.Tres.3º de la LIVA:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

*A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, **se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto 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, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.***

En este sentido, el artículo 91.Cuatro de la LIVA:

“Cuatro. Se aplicará el tipo del 0 por ciento 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, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de

las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.”

Por tanto, en la medida en que las donaciones se efectúen en favor de entidades reguladas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, se aplicaría lo dispuesto en el artículo 79.Tres.3º y 91.Cuatro de la LIVA. En este sentido localizamos la Consulta Vinculante Nº V1494-24, de 18 de junio de 2024:

“(….)

4.- Las modificaciones introducidas en los artículos 79 y 91 de la Ley 37/1992, citadas en el punto anterior de la presente contestación, resultan de aplicación a las entregas de bienes a entidades sin fines lucrativos.

En este sentido, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24 de diciembre) regula en su disposición adicional quinta el régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles, estableciendo que:

“El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Cruz Roja Española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, siempre que cumplan el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5.º del artículo 3 de esta Ley, conservando su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Estas entidades serán consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

“(…).”

Asimismo, la Ley 49/2002 regula en el título II el “régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos”, artículos 2 a 15, y en su título III los “incentivos fiscales al mecenazgo”, artículos 16 a 27. Del mismo modo, regula en su artículo 2 cuáles son las entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha ley, y en su artículo 16 regula las entidades a las que serán de aplicación los incentivos fiscales previstos en el título III.

Con base en lo anterior, siempre que cumpla el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5.º del artículo 3 de la Ley 49/2002, a la entidad consultante le resultarán aplicables los beneficios fiscales reconocidos para las entidades sin fines lucrativos en la regla 3.ª, del artículo 79.Tres y en el apartado Cuatro del artículo 91 de la Ley 37/1992.”

Partiendo de lo anterior, entendemos que dichos beneficios en principio no serían aplicables si las donaciones no se articulan a través de dichas entidades.

Salvo mejor opinión