



# 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

**Alejandro Blázquez Lidoy**

*Catedrático Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Rey Juan Carlos (España)*

[alejandro.blazquez@urjc.es](mailto:alejandro.blazquez@urjc.es) | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

## Extracto

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha introducido, a través de su disposición final tercera, una modificación de importancia conceptual en la estructura del IVA; ha regulado el tipo cero y la base cero para las entregas de bienes sin contraprestación a entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002. La finalidad de la reforma, según las enmiendas presentadas, era evitar el coste que el IVA por autoconsumo suponía para las empresas y beneficiar el medioambiente, el tercer sector y los más desfavorecidos. El presente trabajo analiza la reforma y concluye que es una modificación imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante y vulnera la Directiva del IVA 2006/112. Habría sido necesaria una aproximación mucho más orientada y limitada a solventar problemas muy concretos y cuyo régimen pudiera ser defendido con arreglo a criterios jurídicos.

**Palabras clave:** autoconsumo; tipos de gravamen; base imponible; exenciones; entidades no lucrativas.

Recibido: 04-03-2023 / Aceptado: 31-03-2023 / Revisado: 13-03-2023 / Publicado (en avance *online*): 17-05-2023

**Cómo citar:** 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. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18681>



# Zero rate and the zero taxable amount for supply of goods carried out free of charge to entities of article 2 of Law 49/2002. The amendment of VAT by Law for a Circular Economy

Alejandro Blázquez Lidoy

## Abstract

Law 7/2022, of April 8, on Waste and Contaminated Soils for a Circular Economy, has introduced, through its third final provision, a modification in the Spanish VAT Law; has regulated the zero rate (an exemption with deductibility of the VAT paid at the preceding stage to supplies of goods) and the zero taxable amount for supply of goods carried out free of charge to entities of article 2 of Law 49/2002. The goal of the reform, according to the amendments presented, was to avoid the VAT cost for the supply of goods carried out free of charge and provide economic incentives for donation and thereby support the redistribution of surplus of goods and prevention of goods waste. This paper analyzes the reform and concludes that it is an imprecise modification, inconsistent with the precedents, technically deficient, disproportionate, redundant and violates the VAT Directive 2006/112. A much more oriented and limited approach would have been necessary to solve specific problems.

**Keywords:** free of charge; supply of goods; tax rates; taxable amount; exemptions; non-profit entities.

Received: 04-03-2023 / Accepted: 31-03-2023 / Reviewed: 13-03-2023 / Published (online preview): 17-05-2023

**Citation:** 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. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18681>

## Sumario

1. Introducción. La modificación de los artículos 91 y 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) por la Ley de economía circular y su tramitación parlamentaria
2. Los intentos legislativos previos y la comunicación de la Unión Europea con relación a los alimentos
  - 2.1. Los anteriores intentos fallidos de modificación del régimen del IVA en las donaciones de alimentos
  - 2.2. La Comunicación de la Comisión sobre donaciones de alimentos
3. El fundamento de la reforma del tipo cero y la base cero según el legislador
4. Análisis del supuesto coste económico del IVA por autoconsumo antes de la reforma por la Ley de economía circular
  - 4.1. El IVA devengado por autoconsumo es repercutible al destinatario final
  - 4.2. El problema de la base imponible del autoconsumo en el caso de bienes fuera del circuito comercial
  - 4.3. El contrasentido del término «donativo» cuando se busca que el donante evite el coste económico del IVA
  - 4.4. La entrega de bienes para fines ajenos a la empresa ¿puede no haber autoconsumo?
5. El tipo cero o la exención con derecho a deducción en la Directiva del IVA; incumplimiento por la Ley de economía circular
6. La regulación del tipo cero en el artículo 91.Cuatro de la LIVA
  - 6.1. El destinatario tiene que ser una entidad de la Ley 49/2002
  - 6.2. Donación de bienes de cualquier naturaleza
  - 6.3. El concepto de donativo, las operaciones con precios simbólicos y los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002
  - 6.4. El destino de los bienes a fines de interés general
  - 6.5. Los principios de neutralidad y de proporcionalidad
  - 6.6. ¿Se declaran en el modelo 347 las entregas sujetas al tipo cero?
7. La regulación de la base cero en el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA
  - 7.1. Conflicto normativo en el caso de operaciones vinculadas
8. Base «cero» por tipo «cero» es igual a «cero»



9. Los límites de la DGT para mitigar los efectos de esta norma

10. Conclusiones

Referencias bibliográficas

**Nota:** El trabajo ha sido elaborado dentro del proyecto de investigación sobre «La externalización del Estado social. Análisis y sistematización de los nuevos instrumentos de Derecho Público para ampliar la protección social de las personas vulnerables» (ref. PID2020-11 58 57 RB-I00).



## **1. Introducción. La modificación de los artículos 91 y 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) por la Ley de economía circular y su tramitación parlamentaria**

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha incorporado, a través de su disposición final tercera, una modificación de importancia conceptual en la estructura del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En concreto, ha introducido el tipo cero y la base cero para las donaciones de productos a entidades 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.

En el ámbito de los tipos de gravamen, el nuevo apartado cuarto del artículo 91 dispone que:

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.

Como puede comprobarse, se ha regulado un tipo cero de gravamen sometido a tres condiciones. Una, objetiva, que se donen bienes, de cualquier naturaleza, y con independencia de su estado. Otra, subjetiva, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Y una tercera finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

Con relación a la base imponible, se añade un párrafo adicional a la redacción de la regla 3.<sup>a</sup> del apartado Tres del artículo 79. El apartado Tres comienza estableciendo que «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». El autoconsumo se refiere a las «operaciones realizadas sin contraprestación» (art. 9 LIVA). El primer párrafo de la regla 3.<sup>a</sup> dispone lo siguiente:

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

La Ley de economía circular introduce un nuevo párrafo con la siguiente redacción:

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.<sup>a</sup> 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 caso, la estructura es prácticamente idéntica a la del tipo cero. Solo hay dos matizaciones. En primer lugar, no se emplea el término «donativo», lo que, como veremos, es más correcto técnicamente. Y, en segundo lugar, la norma hace referencia a que se «presumirá» que ha tenido lugar un deterioro total, sin identificar si nos encontramos ante una norma probatoria o de calificación.

Esta modificación no estaba en el Proyecto de Ley original remitido a las cámaras legislativas. Durante la tramitación en el Congreso, tanto el Grupo Parlamentario Plural (enmienda 167) como el Grupo Parlamentario Popular (enmienda 646) propusieron su introducción, que fue desestimada en el texto aprobado por el pleno del Congreso. En el Senado se reiteraron las enmiendas por los mismos Grupos Parlamentarios. Y, ahora sí, con éxito<sup>1</sup>. En

---

<sup>1</sup> Un senador de uno de los grupos parlamentarios proponentes de las enmiendas afirmaba:

Creo especialmente importante resaltar la que se refiere a la modificación de la legislación del IVA para que las donaciones que se efectúen a entidades sin ánimo de lucro, sin fines lucrativos, y con interés general, que son una salida perfectamente viable e interesante en términos de economía circular, no generen obligación de pagar impuestos a quien las efectúa, es decir, que quien dona no tenga que pagar impuestos por donar. No tenía sentido que eso

las enmiendas del Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 4 de abril de 2022) se registra la siguiente modificación en la disposición final tercera:

se ha introducido una nueva disposición final relativa **al régimen fiscal de las donaciones de producto**, cuya redacción y ubicación es consecuencia de la aprobación de la propuesta de modificación n.º de registro 133.335 sobre la base de las enmiendas n.º 293 del Sr. Cleries i González y de la Sra. Rivero Segalàs (GPN) y 479 del GPP, y de la propuesta de modificación en Pleno n.º de registro 137.357.

Se aprobó con el texto propuesto inicialmente por los Grupos Parlamentarios Plural y del Partido Popular. Y se sancionó en contra del parecer de los grupos parlamentarios que estaban en el Gobierno (Grupo Parlamentario Socialista y Unidas Podemos votaron en contra de la enmienda)<sup>2</sup>.

Se trata, por consiguiente, de una redacción no avalada por los partidos que estaban en ese momento en el Gobierno. Y cabe pensar, en consecuencia, que fue un texto que no contaba con la anuencia o revisión de los técnicos del Ministerio de Hacienda. Y el hecho de que cualquier modificación legislativa en un impuesto tan complejo como el IVA no esté informado/avalado por Hacienda, al menos en las cuestiones de carácter técnico, puede producir disfunciones normativas. No queremos decir con esto que lo que sí esté acreditado por los técnicos de Hacienda sea en todo caso correcto, y menos en el estado de deterioro legislativo sistémico que parecemos sufrir en los últimos tiempos. Pero la capacitación de los funcionarios de Hacienda y su conocimiento global del sistema tributario hace siempre preferible que cualquier modificación en un tributo tan complejo como el IVA debiera someterse, como mínimo, a informe del Ministerio de Hacienda si no se ha contado con el departamento durante la tramitación. Tomar otro camino puede llevar a puertos no deseados. Y es, precisamente, lo que creemos que ha acontecido con el texto aprobado.

---

se mantuviera así, lo hemos podido corregir y quiero dar las gracias a los grupos que han compartido esa misma inquietud y que también han apoyado esa iniciativa. Creo que hemos hecho un buen trabajo en ese sentido (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 2 de marzo de 2022).

<sup>2</sup> Las votaciones en el Senado fueron de 173 síes, 167 noes y 4 abstenciones. En la tramitación en el Senado, consta el voto particular número 13 del Grupo Parlamentario Socialista (GPS) sobre esta cuestión:

[E] Grupo Parlamentario Socialista, al amparo de lo establecido en el artículo 117 del Reglamento del Senado, formula voto particular al texto del Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, para la defensa en Pleno de... la vuelta al texto del Congreso en lo modificado por la propuesta de modificación Propuesta de modificación sobre la enmienda 293 del Sr. Cleries i González (GPN) y la Sra. Rivero Segalàs (GPN) (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 8 de marzo de 2022).

Para quien escribe estas líneas, la disposición final tercera de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que incorpora el tipo cero en el tipo y en la base para «donaciones de productos» presenta graves deficiencias técnicas y sustantivas y supone instaurar una norma de excepción ajena a la estructura del IVA y que, a nuestro parecer, carece de justificación. Es una norma que atenta contra la Directiva del IVA. El objeto de este trabajo es hacer un análisis crítico de las modificaciones en el IVA realizadas por la Ley de economía circular.

## **2. Los intentos legislativos previos y la comunicación de la Unión Europea con relación a los alimentos**

Lo primero que sorprende de la modificación introducida por la Ley 7/2022 es su alcance y la falta de discriminación. La base y el tipo cero se aplican a las entregas sin contraprestación de todos de los productos con la única condición de que el adquirente sea una entidad de la Ley 49/2002 y lo destine a fines de interés general. Da igual el tipo de producto. Es indiferente que el producto sea un elemento de su tráfico mercantil habitual (existencias) o cualquier otro activo o elemento. No importa el estado en que se encuentre. Solo se excluyen los servicios.

Y, sobre todo, sorprende teniendo en consideración los antecedentes. Tanto la Comisión Europea como anteriores propuestas legislativas eran mucho más selectivas. Se limitaban a las donaciones de alimentos. Se vinculaban a la existencia de excedentes alimentarios y la prevención de desperdicio de alimentos y a la conveniencia de que acabaran en bancos de alimentos y organizaciones benéficas. Pero las propuestas legislativas no tuvieron éxito y durante el camino se ha llegado a una situación con unos contornos distintos.

### **2.1. Los anteriores intentos fallidos de modificación del régimen del IVA en las donaciones de alimentos**

Anteriormente ya había habido intentos de modificar el IVA con relación a las donaciones a entidades no lucrativas, pero con un alcance mucho más limitado. Solo aplicaba para las donaciones de alimentos. Y las técnicas elegidas eran distintas. No instauraban ningún tipo cero y se proponía que la entrega de alimentos estuviera no sujeta o se pudiera entender que la totalidad del precio tuviera la consideración de bonificación.

- a) El Grupo Parlamentario Catalán de Convergencia y Unión presentó la Proposición de Ley de modificación del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido para las

donaciones de alimentos (Proposición 122/000212, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, 11 de septiembre de 2015).

La proposición de ley se limita a los alimentos y tenía dos medidas. La primera, determinar como una operación no sujeta al IVA (art. 7) «Las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro cuyos requisitos serán establecidos reglamentariamente». La segunda era una exención del pago del impuesto para los adquirentes de alimentos para entregarlos de manera gratuita a entidades no lucrativas («El Gobierno procederá a realizar las modificaciones normativas necesarias para garantizar la exención del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellos alimentos que sean adquiridos con la única finalidad de ser donados a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro previstas en el apartado 13.º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido»).

La motivación de la reforma se centraba en el IVA. En la exposición de motivos se afirmaba que, en el caso de donaciones a entidades no lucrativas, las empresas «están obligadas a auto repercutirse el IVA como si fuera un autoconsumo y, por consiguiente, al pago de dicho impuesto por el valor del coste de producción o de compra de los bienes o servicios». Sin embargo, sí se permitía la deducción del 35 % en la cuota del impuesto sobre sociedades.

Como consecuencia, en la práctica, según el régimen tributario vigente, las donaciones de los excedentes que realizan las empresas a otras empresas o particulares en España suponen una deducción en el Impuesto sobre Sociedades pero un coste en el IVA. Esta situación desincentiva, efectivamente, las donaciones efectuadas dentro de nuestro país puesto que a las **empresas les sale más caro la donación de los productos que su destrucción, dado que al valor del producto donado hay que sumarle el importe del IVA aplicable**. Lo que supone que, a efectos de planificación fiscal, **las empresas optan bien por eliminar sus excedentes de stock para eximirse del pago del IVA** o bien, para poder beneficiarse de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, optan por realizar donaciones de estos excedentes a países fuera de la UE ya que en este último caso las exportaciones suponen la exención del IVA y, por tanto, un ahorro fiscal en ambos impuestos.

- b) Durante la tramitación de la Proposición de Ley para promover y facilitar la donación de alimentos (Proposición 122/000106, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, 23 de junio de 2017) del Grupo Parlamentario Popular se presentaron varias enmiendas en el Congreso en materia de IVA (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 22 de noviembre de 2017).

El Grupo Parlamentario Socialista no presentó un texto concreto, pero sí que se aprobara que el Gobierno llevaría a cabo varias actuaciones para «mejorar la fiscalidad de la entrega de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro, así como para disminuir los excedentes alimentarios, prevenir la pobreza y redistribuir la riqueza» (enmienda 14). Estas actuaciones, en materia de IVA, eran dos:

1. Solicitar a las instituciones europeas correspondientes la modificación de la Directiva 2006/112 (CE del consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA), para añadir en las exenciones las entregas de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro, cuando los mismos vayan a destinarse a ser consumidos dentro de la Comunidad.
2. Adoptar el criterio recomendado por el Parlamento Europeo de considerar el valor de estas entregas de alimentos como testimonial o próximo a cero.

El Grupo Parlamentario Socialista añadía como motivación:

En la Unión Europea, tanto en la Comisión como en el Parlamento, desde el 2011 se han debatido y aprobado varias iniciativas para conseguir la exención del IVA en las entregas de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro. En concreto, en 2012, en una consulta sobre Polonia, la propia Comisión Europea ya se manifestaba en el sentido de interpretar que los bienes donados tenían valor cercano a cero y, por tanto, no debían estar sujetos al IVA.

El Grupo Parlamentario Mixto (enmienda 16) propuso una modificación en las reglas del autoconsumo del artículo 79.Tres.2, añadiendo un nuevo párrafo:

2. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

En las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos y a las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y los establecidos en los artículos 2 y 3 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, la totalidad del precio tendrá la consideración de bonificación.

La justificación que se empleaba era la misma que la de la Proposición de Ley 122/000212, pero la técnica tributaria era distinta:

se propone que en las donaciones de alimentos a bancos de alimentos y entidades sin ánimo de lucro se admita como bonificación de la base imponible, la totalidad de dicho precio de mercado, con el fin que dicha donación no tenga una consideración de autoconsumo para la entidad donante y en consecuencia no deba tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, proponían el mismo texto que en la Proposición de Ley 122/000212, pero añadiendo que el destinatario tenía que ser una entidad no lucrativa cualificada. Son operaciones no sujetas (art. 7):

Las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos y a las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y los establecidos en los artículos 2 y 3 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.

## 2.2. La Comunicación de la Comisión sobre donaciones de alimentos

La Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) aborda, entre otras cuestiones, los aspectos fiscales, y se afirma que el régimen tributario puede ofrecer incentivos económicos para la donación de alimentos y contribuir así a la redistribución de excedentes de alimentos comestibles y a la prevención del desperdicio de alimentos.

Con relación al IVA, la Comisión hace las siguientes precisiones:

- a) Que la legislación en materia de IVA tiene repercusiones en la donación de alimentos, ya que se percibe como un obstáculo para la transferencia de excedentes alimentarios entre donantes, bancos de alimentos y otras organizaciones benéficas.
- b) Que las donaciones de alimentos, conforme a las Directrices del Comité de IVA de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2012, deben tratarse como una entrega de bienes a título oneroso con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva del IVA 2006/112. Y que la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes (o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste de los bienes) donados, adaptado al estado de estos en el

momento en que la donación tenga lugar, tal como se establece en el artículo 74 de la Directiva del IVA.

- c) Que en determinados Estados miembros se paga poco o ningún IVA cuando se dona comida a bancos de alimentos, ya que las autoridades nacionales consideran, con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA tal como se aplica en el derecho nacional, que el valor de los alimentos donados cuya fecha de consumo preferente o fecha de caducidad es cercana es bajo o nulo. Por el contrario, otros Estados miembros consideran que el precio de un producto preparado para ser donado está al mismo nivel que el precio de compra a través de transacciones comerciales habituales. De este modo, el IVA también se calcula sobre la base del precio comercial, lo cual tiene consecuencias negativas para la donación de alimentos.
- d) Que según las conclusiones del estudio comparativo del Comité Económico y Social Europeo (CESE) sobre la legislación y las prácticas de donación de alimentos, la mayoría de los Estados miembros consideraron no aplicar el IVA cuando los alimentos se donan a bancos de alimentos, siempre que se cumplieran determinadas condiciones. Que muchos países habían introducido disposiciones específicas para abordar el tratamiento del IVA en el caso de donación de alimentos. Pero, entre las que carecen de esta normativa estaban España y Suecia.
- e) Por último, en respuesta a una pregunta formulada por el Parlamento Europeo, **la Comisión había expresado su punto de vista de que las barreras fiscales no deben impedir la donación de alimentos a bancos de alimentos y otras organizaciones benéficas**<sup>3</sup>. La Comisión, de acuerdo con las directrices acordadas por el Comité del IVA de la Unión Europea, recomienda que, al fijar el IVA para la donación de alimentos, el valor de estos productos se adapte en función de las circunstancias y del estado en que se encuentran los bienes en el momento de la donación. El hecho de que la donación de alimentos se realice cerca de la fecha de consumo preferente o de la fecha de caducidad o cuando los productos no sean aptos para la venta, pero puedan consumirse sin peligro, debe ser tomado en consideración por los Estados miembros al determinar el IVA que ha de pagarse, que puede ser incluso igual a cero si los alimentos carecen realmente de valor.

En la Comunicación de la Comisión Europea se hace referencia del estudio «La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE», del Comité Económico y Social Europeo. En el resumen de la versión española (junio de 2014), y dentro de las diversas cuestiones que son analizadas, se hace mención

<sup>3</sup> Pregunta parlamentaria-E-009571/2014(ASW). Respuesta del Sr. Andriukaitis en nombre de la Comisión. [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2014-009571-ASW\\_ES.html?redirect](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2014-009571-ASW_ES.html?redirect)

del IVA en las donaciones de alimentos<sup>4</sup>. Entre otras cuestiones, se afirma que la imposición del IVA a la donación es una «cuestión difícil», es «controvertida y carece de claridad», y que la «compatibilidad de estas políticas con la Directiva de la UE sobre el IVA no está clara». Y también se mantiene que la opción de

considerar el valor de los alimentos donados como muy bajo o cero para propósitos fiscales, esto puede tener un impacto negativo para los Estados miembros que ofrecen un crédito fiscal corporativo (porcentaje) a las empresas sobre el valor de los alimentos que donan, anulando el valor de ese crédito fiscal. Por ello se propone que el «abandono» del IVA sobre los alimentos donados, en lugar de dar a los alimentos donados un valor cero, sería un incentivo más eficaz, dada su compatibilidad con otros incentivos fiscales (potencialmente más significativos) como los créditos fiscales<sup>5</sup>.

Ese abandono del IVA parece significar que sería mejor operar con el tipo cero que sobre una base cero.

### 3. El fundamento de la reforma del tipo cero y la base cero según el legislador

El objeto y finalidad de la reforma de la base y el tipo cero podemos encontrarlo en la motivación de las enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios. La justificación más detallada de la reforma se encuentra en la enmienda 293 del Grupo Parlamentario

<sup>4</sup> [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjXI\\_z4w\\_v8AhXXRfEDHfZiAJkQFnoECAgQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.parliament.cat%2Fdocument%2Fintrade%2F178193&usg=AOvVaw0j8ESI5oMHSb1OaLsnP4z4](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjXI_z4w_v8AhXXRfEDHfZiAJkQFnoECAgQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.parliament.cat%2Fdocument%2Fintrade%2F178193&usg=AOvVaw0j8ESI5oMHSb1OaLsnP4z4)

<sup>5</sup> Se trata de una afirmación que, al menos en España, y como veremos, no tendría gran incidencia por dos razones. La primera, porque la normativa del impuesto sobre sociedades y del IVA no tienen por qué ser idénticas. Y, de hecho, no lo son. La segunda, porque la base de la donación en el impuesto sobre sociedades en España es valor neto contable. Si, contablemente, el valor se aproxima a cero, habrá un deterioro en la contabilidad previo a la donación, en tanto el valor de los bienes en el activo debe corregirse cuando son mayores que los de mercado (sobrevaloración de activos). Y ese deterioro será previamente deducible fiscalmente al tipo del 25%. Por tanto, realmente, nos encontraríamos ante una presunta merma fiscal de 10-12 puntos (diferencia entre 35% de deducción en la cuota sobre el 23-25% del gasto en la base).

El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación 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 (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. La deducción por donaciones en el impuesto sobre sociedades se incrementa hasta el 40% y para los casos de fidelización hasta el 50%

Plural en el Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 11 de febrero de 2022). En esta se afirma:

1. El sector está haciendo grandes esfuerzos por desarrollar herramientas y programas que eviten o minimicen que los productos no vendidos se desperdicien. Esto incluye medidas para mejorar la previsión de la demanda junto con una variedad de programas destinados a dar una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial.
2. Este compromiso puede ganar una mayor escala si se establecen marcos jurídicos que faciliten una mayor coordinación entre política ambiental, económica y fiscal. Y una de las oportunidades más visibles para fomentar los objetivos de economía circular, tiene que ver con la gestión de los *stocks* de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo (fenómeno que se produce pese a los esfuerzos logísticos por reducir los excedentes), dándoles un segundo uso a productos que de otra manera serían considerados residuos y destruidos.
3. Actualmente, según establece la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las donaciones de producto tributan por IVA y puesto que no se recupera posteriormente, se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación.
4. La modificación supondría eliminar una importante barrera a la donación de productos a gran escala, contribuyendo así a alcanzar los objetivos de reducción de residuos, generando un impacto positivo entre colectivos vulnerables.
5. La modificación evitaría que muchas empresas, en especial las de menor tamaño, tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso.
6. El cambio se enmarcaría en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido que ofrece la posibilidad de que los Estados Miembros realicen las modificaciones oportunas para eliminar la tributación por IVA de estas operaciones, tal y como ya han hecho Francia, Italia o Bélgica.

En el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Sesión plenaria núm. 168, de 31 de marzo de 2022), consta la siguiente manifestación del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso:

También les hemos sufrido en el Senado, donde han hecho todo lo posible para que no saliese adelante una enmienda del Partido Popular dirigida a alargar la vida útil de muchos productos y alimentos, impidiendo que acaben en el vertedero, a la vez que se frena el desperdicio y se lucha contra la desigualdad; una enmienda que facilita la donación de los productos a organizaciones sociales eliminando el IVA en estos casos. Esto es un coste directo para las empresas que desincentiva las donaciones y provoca que, en muchas ocasiones –y esto es vergonzoso–, sea

más barato destruir que donar, algo que es especialmente traumático para muchas de las decenas de miles de pequeñas y medianas empresas de nuestro país. Hemos conseguido sacarlo adelante en el Senado con su voto en contra y esperamos que, por el bien del medio ambiente, del tercer sector, de los más desfavorecidos y de las empresas de nuestro país, hoy también lo logremos.

El fundamento de la modificación no distingue entre base y tipo (arts. 79.Tres y 91.Cuatro) de tal manera que las mismas razones son válidas tanto para la base como para el tipo. El legislador ofrece los siguientes motivos para la modificación:

- a) Que los productos no vendidos no se desperdicien. Se trata de dar una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial, pero son aptos para el consumo<sup>6</sup>.
- b) Coste fiscal para el donante en el IVA. Se entiende que las donaciones de producto tributan por IVA, un IVA que no se recupera y que se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación. Es más, se afirma que destruir puede ser más beneficioso que donar.
- c) Eliminar ese coste fiscal supondría eliminar la barrera del coste del IVA a las donaciones. Y esa eliminación tendría tres efectos beneficiosos. Uno, enmarcado dentro de la Ley de economía circular, como es la reducción de residuos. Otro, distinto, vinculado a los fines de interés general y donde los beneficiarios serían los colectivos vulnerables. El último, si lo hemos entendido correctamente, afectaría al tipo de donante, en tanto supondría que también las empresas de menor tamaño puedan evitar los costes fiscales del IVA de donar<sup>7</sup>.
- d) De esta manera, la medida se configura como en un beneficio del «medio ambiente, del tercer sector, de los más desfavorecidos y de las empresas». Es decir, todo el mundo parece ganar con la reforma.

---

<sup>6</sup> Patón García (2022, p. 32) advierte que los instrumentos fiscales deberían orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica, así como consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad en el uso y consumo de bienes y productos. Y entiende (p. 39) que la tendencia hacia la economía circular puede recuperar el debate de la opción de la discriminación impositiva en la transmisión de bienes usados que prime la prolongación del uso por otros particulares o la reutilización por empresarios.

<sup>7</sup> La razón del beneficio a las empresas de «menor tamaño» no está explicitado. No se analiza porque ese beneficio es de las empresas de menor tamaño y no de las más grande o, en general, de todas las empresas. Quizás la razón se encuentre en la denominada responsabilidad social corporativa, en tanto para las grandes entidades, ese supuesto «coste» podría ser asumido dentro de una visión más amplia del «beneficio» que se puede obtener a través de la responsabilidad social corporativa. Es decir, las grandes empresas asumirían ese presunto coste como una contrapartida más de la responsabilidad social corporativa.

- e) Por último, y desde un punto de vista normativo, se mantiene que la Directiva 2006/112 ofrece la posibilidad de que los Estados miembros realicen las modificaciones oportunas para eliminar la tributación por IVA de estas operaciones.

Los motivos de la reforma son merecedores de loa, pero son razones que, como iremos precisando a lo largo de este trabajo, no parecen acomodarse al alcance de la modificación legislativa. O, dicho en otros términos, los efectos de la modificación legislativa van mucho más allá de lo que parece ser la voluntad del legislador dejando, además, una puerta abierta a posibles abusos por parte de los donantes y donatarios. Determinar una base cero y un tipo cero para la donación de cualquier tipo de bienes, sin ningún límite, tiene un alcance mucho mayor que los productos que quedan excluidos del circuito comercial, pero aptos para el consumo; puede haber productos que no estén dentro de la cadena comercial, productos que no tengan problema de caducidad o de quedar descatalogados, y que se puedan donar a entidades no lucrativas sin ningún coste fiscal en el IVA<sup>8</sup>. Los efectos de la reforma no guardan proporción con los motivos que la alumbran y, en definitiva, exceden de lo necesario para lograr los objetivos propuestos. En este sentido, y aunque sea a los efectos de las restricciones a las libertades comunitarias, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) mantiene de manera constante (por todas, Sentencia de 16 de junio de 2022, asunto C-572/20 –NFJ086555–) que se puede permitir la restricción «si está justificada por una razón imperiosa de interés general, es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo». El Tribunal Supremo (TS), en una de sus sentencias sobre la denominada «publicación de la lista de morosos» (2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–), sostiene lo siguiente:

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de «los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida...»<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Pero es que incluso no es una modificación sistemática dentro de la propia Ley 7/2022, de economía circular. En esta norma, en su anexo V y dentro de los instrumentos económicos y medidas incentivadoras que se pueden emplear, se limita a los «3. Incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos». Y la propia Ley incide en las donaciones de alimentos para prevenir la generación de residuos. El artículo 18.1 h) recoge como fin «Fomentar la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano». El artículo 19.2 establece que «las industrias alimentarias, y las empresas de distribución y de restauración colectiva deberán priorizar por este orden, la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano».

<sup>9</sup> Y desde una aproximación negativa las medidas adoptadas no deben exceder de

los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección

En este caso, y teniendo en consideración el objetivo que se persigue, ni la regulación es adecuada y parece que va mucho allá de lo necesario para conseguir los fines que fundamentaban la modificación.

Por último, parece conveniente detenerse en la justificación que daba la Comisión Europea en su Comunicación «Orientaciones de la UE sobre la donación de alimentos». En este caso, la finalidad es «la redistribución de excedentes de alimentos comestibles y a la prevención del desperdicio de alimentos». Y el derecho tributario puede «ofrecer incentivos económicos» o que «las barreras fiscales no deben impedir la donación de alimentos» a organizaciones benéficas. Como puede verse, la aproximación de la Comisión es limitativa. Se centra y analiza un problema concreto: alimentos. Alimentos que, por su propia naturaleza, son en muchos casos perecederos y que se pueden desperdiciar. Y se insta al derecho tributario a una doble función, que no se constituya como una barrera y que, en su caso, pueda ofrecer incentivos económicos en beneficio del interés general. Se trata de una aproximación quirúrgica y proporcionada al objeto de la proposición.

#### **4. Análisis del supuesto coste económico del IVA por autoconsumo antes de la reforma por la Ley de economía circular**

Dentro de los argumentos que emplea el legislador como fundamento de la reforma hay dos cuestiones que afectan a la estructura del IVA. Uno, vinculado a los objetivos de interés general, donde, y como veremos posteriormente, las exenciones y los tipos reducidos, incluso el tipo cero, tienen cabida si se vinculan a ciertos bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios para los destinatarios. El otro, que atañe a la mecánica del tributo, es el que se vincula al coste que el IVA implica en el caso de las entregas de bienes sin contraprestación.

La referencia al IVA como coste se hace por el legislador partiendo de un determinado presupuesto de hecho: evitar o minimizar «que los productos no vendidos se desperdicien» y dar «una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial» y que «productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo» deben tener un segundo uso para no ser «considerados residuos y destruidos». La consecuencia que se extrae en el ámbito tributario es que cuando «las donaciones de producto tributan por IVA y puesto que no se recupera posteriormente, se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación».

---

entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (por todas, Sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022, asunto C-570/20 –NFJ085997–).

El problema que se ponía de manifiesto por el legislador con relación a las entregas de bienes gratuitas de bienes y servicios a terceros era el IVA del autoconsumo. El régimen del IVA operaba de la siguiente manera:

- a) Las empresas que realizan operaciones gravadas se deducían el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios recibidos. Esta es una cuestión definitoria del autoconsumo, que solo se produce, tal y como precisa el artículo 16 de la Directiva del IVA 2006/112 cuando el «bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA».
- b) Si esa empresa que se ha deducido el IVA transfería los bienes a cualquier tercero aparecía el autoconsumo. El artículo 9 de la LIVA dispone que se «considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso: 1.º El autoconsumo de bienes» y señala que 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». El fundamento es evitar que un sujeto pasivo no obtenga libres de impuestos bienes y servicios por los que debería haber pagado IVA<sup>10</sup>.
- c) La base imponible del IVA «estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario» (art. 78.Uno LIVA). Al estar ante una operación «sin contraprestación» el primer obstáculo es determinar cuál será la base imponible del autoconsumo (art. 79.Tres LIVA). Y esta puede ser o el coste de adquisición, o el coste de producción o el valor de los bienes en el momento de la entrega en el caso de que su valor hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa.

<sup>10</sup> La Sentencia del TJUE de 17 de noviembre de 2022 (asunto C-607/20 –NFJ088113–) señala lo siguiente:

el artículo 26, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA asimila a prestaciones de servicios a título oneroso determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no percibe contraprestación real alguna. El objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien o que destina sus servicios a sus necesidades privadas o las de su personal, por un lado, y el consumidor final que adquiere un bien o un servicio del mismo tipo, por otro. Para alcanzar este objetivo, el artículo 26, apartado 1, letra a), de dicha Directiva impide que un sujeto pasivo que haya podido deducirse el IVA soportado en la compra de un bien afectado a su empresa eluda el pago de dicho impuesto en caso de que destine ese bien integrado en el patrimonio de la empresa a sus necesidades privadas o las de su personal y disfrute por tanto de ventajas indebidas frente al consumidor final que compra el bien pagando el IVA. De igual forma, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la citada Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C412/03, EU:C:2005:47, apartado 23 y jurisprudencia citada).

- d) A la base se le aplica el tipo de IVA en función de la naturaleza del bien entregado. Aparece el «IVA devengado». Y ese IVA es, precisamente, el «coste directo para las empresas que realizan la donación» según los legisladores.

Lo cierto, sin embargo, es que la anterior aproximación presenta varias cuestiones sobre las que son necesario detenerse.

#### 4.1. El IVA devengado por autoconsumo es repercutible al destinatario final

Cuando el legislador hace mención en los fundamentos de la reforma que el IVA se constituye como un coste en las donaciones, hace una aproximación demasiado general. El autoconsumo externo o con alteridad no da lugar solo a un IVA devengado, sino que ese IVA es, además, repercutible al destinatario de la operación. Es decir, quien debe soportar el coste del autoconsumo sería el destinatario final de la operación. En este caso, la entidad no lucrativa destinataria de los bienes. La Dirección General de Tributos (DGT) ha señalado de manera recurrente que el IVA del autoconsumo **se debe repercutir al destinatario final**. Por todas, en la contestación de la DGT de 7 de julio de 2016 (Consulta núm. V3179/2016 –NFC061394–) se establece que:

En este orden de cosas, según reiterada doctrina de este Centro directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel para quien el empresario o profesional (el proveedor, en este caso) realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Según doctrina de esta Dirección General, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986; Boletín Oficial del Estado del 31 de enero de 1987).

En consecuencia, en ausencia de contraprestación, **debe entenderse como destinatario de las operaciones, al que debe efectuarse la repercusión del impuesto devengado, a la persona física o jurídica que, en su caso, hubiera resultado obligada frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contra-**

**prestación o, dicho en otros términos, al beneficiario de la operación realizada a título gratuito.**

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, **el proveedor deberá repercutir el Impuesto correspondiente al destinatario de la operación**, esto es, a la sociedad consultante<sup>11</sup>.

E incluso en el ámbito contable, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (Consulta 1 del BOICAC núm. 115/2018 –NFC070049–) ha tratado el IVA en las donaciones de inmovilizado. El ICAC parte de la base de que el sujeto pasivo está obligado a repercutir íntegramente el importe del IVA sobre el destinatario de la operación, «quedando este último obligado a soportar tal repercusión siempre que la misma se ajuste a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto, cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos». Y, en consecuencia, «si la empresa realiza una donación por la que esté obligada a repercutir el IVA, en caso de que se acuerde que el donatario no abone dicho importe, el donante contabilizará un mayor gasto por donación y viceversa; esto es, el donatario reconocerá dicho importe como una donación (un ingreso)».

En definitiva, y como apunta Ruiz de Velasco Punín (2012, p. 317),

es el destinatario de la operación el que consume, aun cuando se trate en este caso de un *consumo a título gratuito*, y, por ello es lógico que la repercusión del IVA de la operación se realice sobre él. Cuestión distinta es que en la práctica el sujeto pasivo decida asumir el coste del gravamen correspondiente a la operación de autoconsumo en cuestión, extendiendo también a este extremo su ánimo de liberalidad.

El hecho de que el IVA sea repercutible y el destinatario final esté obligado a soportarlo, nos deja dos posibles escenarios. El primero, que el destinatario pague efectivamente el IVA devengado y repercutido y se convierta para él en IVA soportado. Ese IVA soportado será, a su vez, deducible o no en función de sus actividades. Es decir, que si la entidad no lucrativa destinara el bien a actividades gravadas con precio (imaginemos que trabaja con precios reducidos para los destinatarios finales), ese IVA soportado será deducible y no se conformará como un coste. Hay que tener en consideración que ni el artículo 91.Cuatro ni el 79.Tres.3, según la redacción de la Ley 7/2022, exigen que las entidades no lucrativas entreguen esos bienes a los terceros de manera gratuita (lo que haría que nos encontráramos ante actividades no sujetas donde no habría derecho a la deducción del IVA soportado), sino que basta con que se «destinen por las mismas a los fines de interés general». En este caso, no se puede afirmar que el IVA se configure como un coste y como un impedimento para las donaciones de bienes.

<sup>11</sup> Sobre la repercusión del IVA en los casos de autoconsumos por entregas de bienes y servicios gratuitos a terceros, remitimos a otro trabajo nuestro (Blázquez Lidoy, 2007, pp. 43-44) y a la magnífica monografía de Ruiz de Velasco Punín (2012, pp. 315-317).

El segundo escenario es que ese IVA devengado no se repercuta al tercero. En este caso, y como afirma el ICAC «el donante contabilizará un mayor gasto por donación». Es decir, contablemente debería aparecer un «derecho de crédito» en el activo de la empresa contra la entidad no lucrativa por el IVA devengado. Y, posteriormente, una condonación del crédito. Si el destinatario del bien es una entidad beneficiaria del mecenazgo de la Ley 49/2002, eso supondrá que ese IVA que se configura como coste tendrá, a su vez, un beneficio fiscal de un mínimo del 35 %. Es decir, el coste real de no repercutir el IVA por autoconsumo no es la cuota de IVA devengada, sino un 65 % de la misma.

Y hay, por último, un tercer escenario. Y es el de precios reducidos. La base imponible en el IVA es valor subjetivo pactado por las partes siempre y cuando no exista vinculación entre estas. Como señala la Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011 (asunto C-285/10 –NFJ042807–), en tanto

que las operaciones en las que se ha convenido un precio notoriamente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, no dejan de ser operaciones a título oneroso en las que se ha recibido realmente una contraprestación que puede servir de base para la imposición, el principio de igualdad de trato, por sí solo, no puede exigir que se les apliquen las reglas de determinación de la base imponible previstas para las operaciones realizadas a título gratuito y destinadas a estimar tal base imponible, a falta de contraprestación real, conforme a criterios objetivos, al no ser comparables ambos tipos de operaciones.

De esta manera, un bien cuyo valor a efectos de autoconsumo fuera X, se podría vender a la entidad no lucrativa por el 10 % de X, por lo que el supuesto coste del IVA se limitaría un 90 %. La contrapartida es que la entidad perdería el beneficio del 35 % de deducción en la cuota y se quedaría con el 23-25 % del gasto en la base<sup>12</sup>.

## 4.2. El problema de la base imponible del autoconsumo en el caso de bienes fuera del circuito comercial

En la justificación de las enmiendas para la reforma del IVA se reparaba en los «stocks de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo (fenómeno que se

---

<sup>12</sup> El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación 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 (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. La deducción por donaciones en el impuesto sobre sociedades se incrementa hasta el 40 % y para los casos de fidelización hasta el 50 %.

produce pese a los esfuerzos logísticos por reducir los excedentes), dándoles un segundo uso a productos que de otra manera serían considerados residuos y destruidos». En este caso, el presupuesto de hecho eran bienes que podrían ser destruidos. Esto enlaza con el análisis que se hacía con relación a las donaciones a los bancos de alimentos. En la Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) se advertía de que en determinados Estados miembros se paga poco o ningún IVA cuando se dona comida a bancos de alimentos, ya que las autoridades nacionales consideran, con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA tal como se aplica en el Derecho interno, que el valor de los alimentos donados cuya fecha de consumo preferente o fecha de caducidad es cercana es bajo o nulo.

La regla 3.<sup>a</sup> del artículo 79.Tres de la LIVA, cuya redacción no se ha modificado, decreta con relación a la base del autoconsumo lo siguiente:

si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

El problema es, por tanto, determinar cuál podría ser el valor del autoconsumo cuando el producto se encuentra fuera del circuito comercial o está muy próxima su caducidad. En las contestaciones de la DGT de 29 de abril de 2021 (Consultas núms. V1153/2021 –NFC079636– y V1155/2021 –NFC079637–) se afirma que:

Si en el momento de la entrega el valor de los bienes ha experimentado alteraciones, **como envilecimiento o su fecha próxima de consumo preferente**, y su valor en mercado se hubiera reducido notablemente respecto a su valor previo, **habrá que fijar la base imponible teniendo en cuenta esta circunstancia**.

Por tanto, en el caso de entrega gratuita de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferentes deberá tenerse en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto, **lo que podría determinar que la base imponible de estos autoconsumos fuera muy reducida en relación con el precio de venta al público de los mismos**. Lo anterior también deberá ser tenido en cuenta en relación con las entregas de productos alimenticios no sometidos a fechas de consumo preferente pero que, por sus características, **aun siendo aptos para el consumo humano, hubieran perdido su valor comercial, lo que daría lugar, igualmente, a una base imponible muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Por otro lado, en relación con la acreditación del valor de los bienes entregados, debe indicarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto se mencionan

los medios de prueba que acrediten los extremos anteriores por lo que deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>13</sup>.

Se asume por la DGT la doctrina de la Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) donde se mantiene que la base del autoconsumo será «**muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido**»<sup>14</sup>. Teniendo en consideración que la Ley de economía circular es de 8 de abril de 2022, cuál era la presunta finalidad de la reforma, y el estado de la doctrina de la Administración con antelación, resulta, si cabe, más extraña la modificación legislativa que finalmente se ha llevado a cabo. En teoría, el problema que se trataba de atajar estaba parcialmente solventado a través de las contestaciones de la DGT<sup>15</sup>.

Sin embargo, la anterior aproximación de una base del autoconsumo reducida o muy próxima a cero presenta un efecto colateral en la Ley 49/2002 y el mecenazgo. Es un problema que había sido detectado en el estudio sobre «La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE», del Comité Económico y Social Europeo, y donde se afirmaba que la opción de

considerar el valor de los alimentos donados como muy bajo o cero para propósitos fiscales, esto puede tener un impacto negativo para los Estados miembros que ofrecen un crédito fiscal corporativo (porcentaje) a las empresas sobre el valor de los alimentos que donan, anulando el valor de ese crédito fiscal. Por ello se propone que el «abandono» del IVA sobre los alimentos donados, en lugar de dar a

<sup>13</sup> Con anterioridad, de una manera más genérica, la contestación de la DGT de 16 de julio de 2014 (Consulta núm. V1913/2014 –NFC053300–) señalaba que «el caso de entrega de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente se tendrá en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto».

<sup>14</sup> Pérez Fernández (2017, p. 213) entendía

razonable que la tributación indirecta de las donaciones de alimentos cuya fecha de consumo preferente se encuentre próxima podrá ser prácticamente nula, al considerar que el valor de los alimentos donados que se acercan a su fecha de caducidad es pequeño o cero y, por lo tanto, la base imponible del IVA correspondiente a la entrega de los mismos es, igualmente, pequeña o cero.

Por su parte, De Bunes Ibarra (2017) advierte que la posición de la DGT sobre que el valor de esos bienes pueda ser tendente a cero o insignificante no es «absolutamente explícita» y quizás «fuera conveniente una mayor prevención a fin de evitar riesgos de valoración en estas operaciones».

<sup>15</sup> En otras contestaciones, con relación a la cesión de viales y jardines públicos, se hacía referencia al concepto de «**envilecimiento a efectos del tráfico**» y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente» (por ejemplo, contestaciones de 19 de noviembre de 2010, Consulta núm. V2495/2010 –NFC039705–, y de 22 de mayo de 1998, Consulta núm. 857/1998 –NFC008342–).

los alimentos donados un valor cero, sería un incentivo más eficaz, dada su compatibilidad con otros incentivos fiscales (potencialmente más significativos) como los créditos fiscales<sup>16</sup>.

Y, en efecto, es la consecuencia que se derivaría de la doctrina de la DGT sobre el valor cercano a cero. El artículo 18.1 b) de la Ley 49/2002 dispone que la base de la deducción en «los donativos o donaciones de bienes o derechos» será «el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión». Y el valor contable de los activos en las empresas exige que los bienes cuyo valor sea inferior al precio de adquisición o coste de producción deba corregirse contablemente para evitar el problema de las sobrevaloraciones. Así, y con relación a las existencias, que es el supuesto que en teoría se está recogiendo en las consultas de la DGT, la norma internacional de contabilidad núm. 2 («Existencias») dispone en su apartado 28:

[el] coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor realizable neto, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso<sup>17</sup>.

En definitiva, si a efectos de autoconsumo de IVA se entiende que el valor de los bienes donados se aproxima a cero, eso supondría que la base de la donación será, igualmente, un valor tendente a cero. Técnicamente, la donante habrá tenido que ajustar el valor de las existencias hasta casi cero, reconociendo un gasto fiscalmente deducible en la base imponible al tipo de gravamen de la entidad (normalmente un 23-25 %). Esto supone, por tanto, que la entidad que dona habrá tenido un coste fiscal de 10-12 puntos (35 % en cuota frente a 23-25 % en base)<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Advertía Martín Dégano (2021, nota a pie 167, p. 143) glosando la contestación de la DGT de 16 de julio de 2014, Consulta núm. V1914/2014 (NFC053301), que tomar a efectos de IVA un valor muy reducido o inexistente «es bueno a efectos del IVA pero anula el beneficio fiscal de la deducción por donación en el IRPF o en el IS».

<sup>17</sup> De la misma forma, en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, se determina en su punto Quinto.1 («Deterioro del valor de las existencias») que «Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias».

<sup>18</sup> Vide la nota a pie número 12 sobre la Proposición de Ley de modificación de Ley 49/2002.

De esta manera, no se puede negar que la aplicación del tipo cero supondría «abandonar» el IVA y consigue evitar este efecto indeseado de las pérdidas fiscales del mecenazgo puesto de manifiesto por el Comité Económico y Social Europeo.

#### 4.3. El contrasentido del término «donativo» cuando se busca que el donante evite el coste económico del IVA

Entre los motivos de las enmiendas para la modificación de la LIVA se hacía referencia a que en las donaciones de producto el IVA «se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación» y si se modifica la norma se elimina «una importante barrera a la donación de productos a gran escala» y se evitaría que las empresas «tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso». Para atajar ese coste, la disposición final tercera de la Ley de economía circular, y con el título de «Régimen fiscal de las **donaciones** de productos» modificó el artículo 91.4 y el 79.Tres.3.<sup>a</sup>. El artículo 91.4 de la LIVA ha incorporado el tipo cero para las «entregas de bienes realizadas en concepto de **donativos** a las entidades sin fines lucrativos». El artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> se abstiene de hacer referencia al concepto donativo y se remite a los «bienes **adquiridos** por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002».

El concepto de donación/donativo no existe en la Directiva del IVA. No existe, tampoco, en la LIVA. Es un concepto ajeno a este impuesto. En el IVA, la terminología es la ausencia de contraprestación. El concepto de donativo o donación es un concepto de derecho español. En el ámbito tributario interno, el término donativo se emplea tanto en el artículo 17.1 de la Ley 49/2002 como en el artículo 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). En esta última norma, la Sentencia del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–) determina que los conceptos de donativos o liberalidades del artículo 15 e) tienen «**una significación y alcance propio**» que «poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad». Y, de hecho, a nuestro juicio, el concepto de donativo del artículo 15 e) de la LIS no se puede identificar con el concepto que se emplea en la Ley 49/2002<sup>19</sup>. El artículo 17.1 de la Ley 49/2002

<sup>19</sup> Remitimos a otro estudio nuestro (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 87-89) donde afirmábamos:

El donativo del artículo 17.1 de la Ley 49/2002 se fundamenta en que no se puede deducir el gasto en la base imponible y sí hay una deducción en la cuota. Si no se puede deducir el gasto es que nos encontramos ante donativos donde no existe un beneficio indirecto o de futuro. Por tanto, el donativo del artículo 17.1 de la Ley 49/2002 debería coincidir con concepto civil; liberalidad sin que exista retorno directo o indirecto. En Derecho mercantil se reconoce que las sociedades pueden hacer donaciones donde no es posible aislar una ventaja y que realmente tienen un verdadero *animus donandi*.

determina que darán derecho a las deducciones por mecenazgo los «donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples» realizados en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Martín Dégano (2011, p. 75) precisa que la Ley 49/2002 no define estos conceptos, a diferencia de lo que acontece con otras formas de mecenazgo, por lo que habría que acudir al Código Civil a los efectos de entender el concepto de donación. De esta manera, estaríamos ante esta figura cuando haya un acto por el cual una de las partes, sin estar obligada a ello, proporciona a la otra parte una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo. La donación debe hacerse con espíritu de liberalidad, de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación.

Y con relación al concepto de «donativo» (que es el que se recoge en el art. 91.4 LIVA), el profesor Martín Dégano (2011, p. 75) precisa que el término «donativo» y «donación» se «utilizan de manera indistinta»<sup>20</sup>, aunque en el sentido «usual» del término, los donativos suelen ser «dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar ningún documento en los que se formalice tal entrega»<sup>21</sup>. Incluso el *Diccionario panhispánico del español jurídico*, al que ha acudido el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 31 de enero de 2023 (RG 4219/2021 –NFJ088800–) para definir conceptos, se refiere a los donativos como «cosa, normalmente dinero, que se entrega con fines benéficos o culturales, sin contraprestación alguna».

Sin embargo, el concepto de «donativo» que se emplea en la LIVA se refiere a una situación totalmente distinta; ni es dinerario, sino que es especie, ni se entrega manualmente, y, desde luego, necesita de un documento que formalice la entrega.

Que la LIVA utilice en su artículo 91. Cuatro el término «donativo» en lugar de «donación» es una cuestión menor, aunque no deja de ser una línea más en los déficits de técnica legislativa que parecen asolar nuestros códigos. Pero no es, sin embargo, una cuestión menor valorar si nos encontramos ante una donación con arreglo al derecho civil. El concepto de donación según la DGT exige el «empobrecimiento del donante» y la intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*) y no hay donación «cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina»<sup>22</sup>. Y el fundamento de la reforma del

<sup>20</sup> De hecho, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, modifica la LIVA mediante su disposición final tercera y en el título de esta no aparece el término donativo, sino donación («Régimen fiscal de las donaciones de productos»).

<sup>21</sup> El artículo 18.1 b) de la Ley 49/2002 hace referencia a los «donativos o donaciones de bienes o derechos», de tal manera que parece identificar el término donativo con dinero en efectivo y las donaciones vinculadas a los bienes y derechos.

<sup>22</sup> Es doctrina reiterada de la DGT. Por todas, contestación de 24 de octubre de 2022 (Consulta núm. V2219/2022 –NFC084154–), donde se determina que

IVA, según la tramitación parlamentaria, era eliminar el IVA como coste y evitar «que muchas empresas, en especial las de menor tamaño, **tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso**» y evitar que sean «considerados residuos y destruidos». Es decir, que la reforma trata de evitar lo que es, precisamente, lo que define a la donación: «el empobrecimiento del donante». El fundamento de la reforma es evitar el coste del IVA para el donante y hacer así que done y decida no destruir. Pero en ese caso, no está donando. No se está empobreciendo. El donante no tiene intención de «enriquecer al donatario». El donante solo dona porque no le cuesta dinero afrontar el supuesto coste del IVA. Se trata, en sí mismo, de un contrasentido y de una paradoja. Las empresas no donan porque no se quieren empobrecer pagando el IVA. Si se quita el IVA y se evita que se empobrezcan, sí donarán. Pero, entonces, no es una donación en sentido estricto.

En definitiva, el término «donativo» que se emplea en el artículo 91.4 de la LIVA ni tiene razón de ser en un tributo como el IVA ni, tampoco, es una verdadera donación si la finalidad es evitar el empobrecimiento del donante. El concepto correcto entendemos que sería el de entrega de bienes sin contraprestación.

#### 4.4. La entrega de bienes para fines ajenos a la empresa ¿puede no haber autoconsumo?

Una última cuestión, de carácter conceptual, es si las donaciones realizadas por las entidades mercantiles son, en todo caso, un supuesto de autoconsumo que devenga un

---

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1.º El empobrecimiento del donante.
- 2.º El enriquecimiento del donatario.
- 3.º La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: «No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina» (Sentencia de 22 de abril de 1967). «Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación» (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). «Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación» (Sentencia de 2 de abril de 1928).

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando este no haya desembolsado precio alguno.

IVA que se configura como coste. El artículo 12.3 de la LIVA dispone que tributarán por autoconsumo «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**». La DGT, analizando los llamados servicios gratuitos a entidades no lucrativas de abogados y consultores (servicios *pro bono*) ha señalado de manera reiterada «que los servicios de asesoramiento "pro bono" prestados por la entidad consultante se dirigen a la promoción de la entidad y de su imagen, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la sociedad y de sus clientes, así como a la captación de profesionales que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante» por lo que «no resulta procedente entender que la prestación gratuita del servicio de asesoramiento a las entidades señaladas satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa»<sup>23</sup>. Se trataría, por tanto, no de una donación en sentido civil. Se trataría, como hemos precisado en otro trabajo (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 80 y ss.) de que, conforme se advierte por el TS, cualquier gasto destinado a mejorar la percepción de la empresa está vinculado a optimizar la actividad y el resultado empresarial y, por consiguiente, son gastos en cumplimiento de los propios fines de la mercantil y no ajenos a ella.

En el autoconsumo de bienes de la LIVA, y a diferencia de lo que sucede en la regulación del artículo 12.3, no se recoge el concepto «para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». El artículo 9.1.º b) de la LIVA califica como autoconsumo la «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo». Sin embargo, la Directiva del IVA 2006/122 sí precisa, como un elemento consustancial al autoconsumo, que tiene que ser para fines ajenos a la empresa. El artículo 16 de la Directiva dispone:

se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación **a fines ajenos a los de la propia empresa**, siempre que tal bien

<sup>23</sup> Contestaciones de la DGT de 26 de octubre de 2009 (Consulta núm. V2396/2009 –NFC036128–), de 10 de marzo de 2016 (Consulta núm. V0920/2016 –NFC059329–), de 6 de octubre de 2020 (Consulta núm. V3021/2020 –NFC078181–) y de 17 de mayo de 2021 (Consulta núm. V1443/2021 –NFC080123–). En el caso del ICAC (BOICAC núm. 105/2016, Consulta 2 –NFC058555–) y con relación a la colaboración gratuita de abogados de firmas jurídicas en determinados proyectos seleccionados por una fundación, se señala que en la firma de abogados «los costes incurridos en la prestación de los servicios se reconocerán en función de su naturaleza». Es decir, se registran como gastos jurídicos y no como donaciones o liberalidades. Se incide, por tanto, en el carácter de gasto vinculado a la actividad. En el mismo sentido *vide* Martín Dégano (2021, pp. 145-147).

o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

Y, desde esta perspectiva, sería aplicable la doctrina de la DGT sobre los servicios *pro bono* y la nueva doctrina del TS sobre el concepto de gasto correlacionado y la doctrina sobre la responsabilidad social empresarial. En efecto, y como señalábamos en otro lugar

La doctrina sentada por la STS de 30 de marzo de 2021 (recurso núm. 3454/2019) declara como gasto fiscalmente deducible cualquier *donación o liberalidad* dirigido a mejorar el resultado empresarial de manera indirecta y con efectos en el futuro, en tanto son donativos que si bien no persiguen una correlativa contraprestación su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial. El análisis tributario es necesario relacionarlo con el ámbito mercantil, para verificar si las empresas pueden incurrir en estas donaciones que de manera indirecta mejoren el resultado empresarial en el futuro (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 89 y 90).

Por tanto, cabría cuestionar, incluso, la existencia de autoconsumo en ciertos supuestos al estar vinculados a los propios fines de la empresa dentro de sus políticas de responsabilidad social empresarial. En efecto, si en lugar de enfocar el problema desde el punto de vista de que hay «stocks de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo... que de otra manera serían considerados residuos y destruidos», las empresas se acercarán desde un punto de vista de presentarse ante la sociedad y el mercado como una entidad que colabora con el interés general aportando bienes a entidades no lucrativas, habría que pensar, como ocurre con los servicios *pro bono*, si no nos encontramos ante un supuesto donde no hay autoconsumo y, por tanto, no se produce ningún coste fiscal.

## 5. El tipo cero o la exención con derecho a deducción en la Directiva del IVA; incumplimiento por la Ley de economía circular

El artículo 91.Cuatro de la LIVA incorpora un tipo cero que es lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes» (art. 98.2 Directiva 2006/112). El tipo cero no es sino el reconocimiento a no pagar el IVA por una operación sujeta pero, a su vez, poder deducirse el IVA soportado previo<sup>24</sup>. El efecto final es que la operación no ha tributado en el

<sup>24</sup> Cómo señala la contestación de la DGT de 1 de febrero de 2023 (Consulta núm. V0111/2023 –NFC084386–), a propósito del tipo cero con carácter temporal a los productos básicos de alimentación que antes tributaban al 4 % (art. 72 RDL 20/2022),

IVA ni directa ni indirectamente (a través del IVA soportado no deducible que se incorpora en el precio). Se trata de una operación que queda ajena a cualquier imposición sobre el IVA. Así, mientras que la finalidad de las exenciones y de los tipos reducidos es que el precio pagado por el IVA se vea reducido parcialmente, en tanto el destinatario final solo tendrá que soportar el IVA incorporado al precio como coste (exención) o un tipo reducido, en el caso del tipo cero, el objetivo es que la operación quede al margen del IVA y no tribute por este impuesto. Pero, en todos los casos, la finalidad de estas reducciones en el IVA, totales o parciales, están orientadas a beneficiar al consumidor final y perseguir objetivos de interés general.

En el ámbito de las entidades no lucrativas, que realizan actividades gratuitas no sujetas o actividades exentas, el tipo cero era una aspiración que en España nunca tuvo acogimiento alguno por las autoridades<sup>25</sup>. Pero aquí lo que se plantea es un tipo cero a las donaciones de productos a entidades no lucrativas. La Ley de economía circular es la primera norma que de manera definitiva incorpora el tipo cero a la Ley 37/1992. Hasta esta modificación, en España había un supuesto de tipo cero con carácter temporal y estaba vinculado a la situación de pandemia generada por la COVID-19. La Directiva 2020/2020 de modificación de la Directiva del IVA<sup>26</sup> introdujo el artículo 129 bis donde se regulaba que los «Estados miembros podrán aplicar una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas» tanto de «productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de la COVID-19» como «de vacunas contra la COVID-19» y a «las prestaciones de servicios directamente relacionadas con tales productos». Pero era una medida temporal. La Directiva, en los considerandos, incidía en la necesidad de garantizar lo antes posible un acceso más asequible a las entregas de vacunas contra la COVID-19 y en que se trata de una medida temporal vinculada a las circunstancias excepcionales. En España, por su parte, se determinó que «se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias» referidas a cierto tipo de bienes siempre

---

la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 20/2022 no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación. Por tanto, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la sociedad consultante podrá efectuarse siempre que se cumplan los requisitos y limitaciones previstos por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

<sup>25</sup> Remitimos a una monografía nuestra sobre el IVA en las entidades no lucrativas (Blázquez Lidoy, 2007). En 1998, Herrera Molina (1998, p. 473) advertía que el tipo cero tendría su fundamento en consideraciones de política social y evitar que el IVA soportado no deducido por las entidades no lucrativas se repercuta en un mayor precio a los consumidores finales. De esta manera, tendrían derecho a deducirse todos los IVA soportados y los beneficiados serían los destinatarios de las mercancías y servicios.

<sup>26</sup> Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el impuesto sobre el valor añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19.

que los «destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido». Posteriormente, también de forma temporal y extraordinaria, se aprobó para el periodo del 1 de enero de 2023 hasta el 30 de junio de 2023, sujetas a la evolución de la tasa interanual de la inflación subyacente, rebajar del 4 al 0 % el tipo impositivo del IVA que recae sobre los productos básicos de alimentación<sup>27</sup>.

La modificación del artículo 91. Cuatro de la LIVA por la Ley de economía circular se aprobó en el Congreso el día 1 de abril de 2022 y se publicó en el BOE el día 8 de abril de 2022. Y, casi de manera simultánea, en el ámbito de la Unión Europea se publicaba la Directiva 2022/542, de 5 de abril de 2022, que modificaba los tipos de gravamen en la Directiva del IVA.

El nuevo artículo 98 de la Directiva 2006/112 del IVA determina que:

Además de los dos tipos reducidos mencionados en el apartado 1 del presente artículo, los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo del 5 % y **una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior** a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios enumeradas en un máximo de siete de los puntos del anexo III.

El tipo reducido inferior al mínimo del 5 % y la exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior solo podrán aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios mencionadas en los puntos siguientes del anexo III:

- a) puntos 1 a 6 y 10 quater;
- b) cualquier otro punto del anexo III que se inscriba dentro las opciones que se establecen en el artículo 105 bis, apartado 1 (la negrita es mía).

---

<sup>27</sup> Artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. El artículo 72 establece:

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

Además, en su apartado 3 determina:

La reducción del tipo impositivo beneficiará íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiquen los sectores afectados, por responsabilidad social.

La referencia al artículo 105 bis es una norma de excepción para aquellos Estados miembros que con fecha anterior a 1 de enero de 2021 concedían, por lo que a este trabajo afecta, exenciones con derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior. Se trata de un precepto que no sería de aplicación al tipo cero regulado en el artículo 91. Cuatro de la LIVA, en tanto su aprobación y entrada en vigor fue en el año 2022 y, por tanto, posterior al umbral que la Directiva tolera. De esta manera, la aplicación del tipo cero está limitada al supuesto de los puntos «1 a 6 y 10 quater» del anexo III de la Directiva.

El anexo III de la Directiva enumera 29 puntos que no son sino una lista de determinados bienes y prestaciones de servicios que podrán tributar a tipos reducidos o la exención con derecho a la deducción del IVA. Se trata de una lista por naturaleza, en función de los caracteres objetivos de los bienes y servicios. Como señala, por todas, la Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2021 (asunto C-703/19 –NFJ081753–):

La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium*, C573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia citada)<sup>28</sup>.

Los tipos reducidos se vinculan a determinados bienes y servicios particularmente necesarios para los beneficiarios y el interés general. Los Estados miembros tienen la facultad de «limitar su aplicación de manera selectiva a una parte de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de cada una de esas categorías, deben respetar el principio de neutralidad fiscal» con el límite de que «las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente» (por todas Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19 –NFJ081753–).

<sup>28</sup> En la Sentencia del TS de 9 de enero de 2023 (rec. núm. 5314/2020 –NFJ088479–) y analizando si el tipo reducido del transporte de personas o viajeros alcanzaba al transporte de viajeros en globo aerostático, hace precisamente, referencia a la «Interpretación teleológica de la facultad de establecer tipos reducidos», en tanto la

finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios... De esta manera, emerge un elemento teleológico a efectos puramente impositivos, que reconduce el gravamen de la actividad analizada al tipo general del IVA porque, por mucho que el vuelo en un globo aerostático, realizado con fines recreativos o turísticos, pueda considerarse como una actividad de transporte aéreo a otros efectos, no parece que, conforme a lo argumentado, el legislador de la Unión hubiera pretendido beneficiar a esta clase de actividades con un tipo reducido de IVA.

Pero, desde luego, no encontramos en el acervo comunitario ninguna cobertura para una norma como la introducida por la Ley de economía circular que aplica el tipo cero a todas «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos... siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general...». El artículo 91.Cuatro no solo aplica el tipo cero a alguno de los bienes que están en puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III sino que lo extiende a todos los productos del anexo III y a todos los que no están en el anexo III. El legislador nacional convierte el tipo cero en una norma de carácter universal que afecta a la totalidad de las entregas de bienes. Sin límites ni discriminación. Se incurre, a nuestro parecer, en una vulneración de la Directiva 2006/112. Es más, no es tampoco conforme al artículo 98.2 de la Directiva del IVA, que solo permite aplicar a los tipos reducidos inferiores al 5 % y la exención con derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior a «un máximo de siete puntos del anexo III», en tanto el artículo 91.Cuatro parece que agota por sí solo los 7 puntos, por lo que la redacción del artículo 91.Cuatro haría que el resto de los bienes a los que se les aplica el tipo del 4 % también estuviera en entredicho.

Pero se trata, además, de una aproximación incorrecta con relación a las técnicas permitidas para mitigar el impacto del IVA, ya sea parcialmente (mediante exenciones o tipos reducidos), ya sea totalmente (mediante la exención con derecho a la deducción). La aproximación de la Directiva es por la naturaleza de los bienes o servicios. Tal y como consta en el considerando (9) de la Directiva 2022/542 que modifica los tipos, «existe una serie de excepciones que permiten a determinados Estados miembros aplicar tipos más bajos. Dichos tipos más bajos se justifican por características geográficas específicas o por motivos sociales que redundan en beneficio del consumidor final o del interés general». Y aquí la aproximación no ha sido por el objeto sino por el sujeto y el tipo de operación (sin contraprestación). No ha sido por el tipo de bienes o servicios sino por naturaleza de la entidad que lo recibía.

La Directiva solo contempla una exención total para todas las entregas de bienes. Es para una circunstancia excepcional, las víctimas de las catástrofes (art. 101 bis Directiva 2006/112). El artículo 101 bis de la Directiva permite que un Estado miembro conceda una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior con relación a la entrega interior de bienes, siempre que sea en las mismas condiciones que para la exención de las importaciones de bienes para las víctimas de catástrofes. Se trata de una norma de remisión a los artículos 51 a 57 de la Directiva 2009/132 y que en la norma española ha tenido reflejo en el artículo 46 de la LIVA<sup>29</sup>. Tomando como referencia la ley interna, los requisitos de la exención son los

<sup>29</sup> Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.

siguientes<sup>30</sup>. Requisito objetivo, se trata de una exención que por el objeto alcanza a todos los tipos de bienes, con la única excepción de los materiales de cualquier clase destinado a la reconstrucción de zonas siniestradas. Requisito subjetivo, los adquirentes son entidades públicas u organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico. Requisito finalista, el destino debe ser la **distribución gratuita a las víctimas de catástrofes** que afecten al territorio de aplicación del impuesto o bien **la cesión de uso gratuita a las víctimas** de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Si se compara esta exención a la importación con la exención con derecho a deducción del IVA soportado del artículo 91.4 de la LIVA, podemos comprobar como los beneficios se condicionan a que la distribución sea gratuita y que se limite a un cierto colectivo como son las víctimas de catástrofes (situación excepcional y transitoria). En el artículo 91.4 de la LIVA, ni es necesario que la distribución a los destinatarios sea gratuita, ni existe limitación alguna con relación a los posibles destinatarios finales, ni se vincula a situaciones extraordinarias y temporales. Además, la Directiva establece ciertas garantías de control vinculados a los deberes contables<sup>31</sup>. Y, sobre todo, el artículo 101 bis, apartado 3, de la Directiva 2006/112 determina que si los bienes se utilizan con fines distintos «el uso de esos bienes

<sup>30</sup> La estructura y contenido de la ley interna y de la Directiva 2009/132 es prácticamente coincidente, aunque en la Directiva se establece un régimen más perfilado. El artículo 46 de la LIVA dispone que estarán exentas:

Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por Entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

1.º La distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del impuesto.

2.º La cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Dos. Igualmente estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas. Tres. Se excluirán de la exención establecida en el presente artículo los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Cuatro. La exención contemplada en este artículo quedará condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas. No obstante, hasta que se conceda la mencionada autorización podrá realizarse la importación con suspensión provisional del pago del impuesto, si el importador presta garantía suficiente.

Cinco. En las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines que las condicionan, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres de esta Ley.

<sup>31</sup> El artículo 45 de la Directiva 2009/132 dispone que «Solo se concederá la exención a las entidades cuya contabilidad permita a las autoridades competentes controlar sus operaciones y que ofrezcan todas las garantías estimadas como necesarias».

o servicios estará sujeto al IVA en las condiciones aplicables en el momento en que dejaron de cumplirse las condiciones para la exención».

Y, aunque sea en otro contexto, podemos también detenernos en la exención del IVA por importación de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos regulados en el artículo 44 de la LIVA y los artículos 43 a 47 de la Directiva 2009/132<sup>32</sup>. En este caso, como requisito subjetivo, los adquirentes tienen que ser entidades públicas u organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico. Como requisito objetivo, la ad-

---

<sup>32</sup> Al igual que ocurre con la importación de bienes para catástrofes, el artículo 44 de la LIVA tiene una estructura muy similar a la de los artículos 43 a 47 de la Directiva 2009/132. El artículo 44 de la LIVA determina:

Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por Entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico:

1.º Los bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.

A estos efectos, se entiende por bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.

2.º Los bienes de cualquier clase que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o Entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.

3.º Los materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos, a título gratuito, por personas o Entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

Dos. La exención no alcanza a los siguientes bienes:

- a) Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.
- b) El tabaco en rama o manufacturado.
- c) El café y el té.
- d) Los vehículos de motor distintos de las ambulancias.

Tres. Los bienes a que se refiere el apartado uno anterior no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos en los números 1.º y 2.º de dicho apartado sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

quisición tiene que ser «a título gratuito». Y con relación a los bienes, la norma distingue entre tres supuestos distintos. El primero, bienes de primera necesidad (tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir), para ser distribuidos **de manera gratuita a personas necesitadas**. El segundo, se trata de bienes, de cualquier tipo, para colectas de fondos organizadas en favor de personas necesitadas. Y, el tercero, materiales de equipamiento y de oficina para las necesidades de funcionamiento y de realización de los objetivos caritativos y filantrópicos. Y, en todo caso, hay ciertos bienes que en ningún caso pueden gozar de la exención (ciertos productos alcohólicos, tabaco, café, té, vehículos de motor distintos de las ambulancias).

Si comparamos la exención con derecho a deducción del IVA soportado del artículo 91.4 de la LIVA con el artículo 44, y especialmente con su apartado 1.º, podemos comprobar como en este último hay una limitación a los bienes de primera necesidad, y con la condición de que sean distribuidos de manera gratuita a los destinatarios finales.

En definitiva, la Directiva del IVA solo recoge un supuesto que permita la exención con derecho a la deducción de todos los productos que se entreguen a organismos de carácter caritativo o filantrópico: el de las entregas de bienes en beneficios de las víctimas de las catástrofes. Fuera de ese supuesto, el tipo cero solo puede aplicarse de manera selectiva a los productos enumerados en los puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III de la Directiva 2006/112. Y el artículo 91.Cuatro, al extender a todos los productos la exención con derecho a la deducción, entendemos que vulnera la Directiva del IVA.

Pero, al margen del incumplimiento, lo sorprendente de la regulación es la total falta de límites en el nuevo tipo cero. En los artículos 44 y 46 del IVA se establecen condiciones tales como que los destinatarios tienen que ser víctimas de catástrofes, que los bienes tienen que ser de primera necesidad, o que el destino final que vayan a dar a los bienes o su uso sea gratuito para los beneficiarios finales. O, incluso, hay bienes concretos sobre los que en ningún caso cabe la exención en la importación. La norma española obvia cualquier contorno, ni por objeto, ni por destinatario, ni se vincula a su gratuidad. Ni siquiera regula qué sucede en el caso de que no se cumplan las condiciones que se deberá tributar. Nos encontramos ante una regulación que va más allá de lo necesario y no es idónea para garantizar los objetivos que parece perseguir.

## **6. La regulación del tipo cero en el artículo 91.Cuatro de la LIVA**

El tipo cero regulado en el artículo 91.Cuatro de la LIVA tiene tres requisitos. Uno, subjetivo, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Otro, objetivo, que se donen bienes, de cualquier naturaleza. Y un tercero finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

## 6.1. El destinatario tiene que ser una entidad de la Ley 49/2002

El artículo 91.Cuatro de la LIVA determina que el destinatario del donativo tiene que ser una de 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». Y en el artículo 2 de la Ley 49/2002 se identifica una serie de entidades (especialmente fundaciones y asociaciones de utilidad pública) siempre que «cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente», es decir, siempre que cumplan con los 10 requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002.

La referencia al artículo 2 de la Ley 49/2002 resulta, cuanto menos, extraña. La Ley 49/2002 tiene dos partes diferenciadas. Por un lado, el régimen del Título II, que regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Por otro lado, el Título III, que regula los incentivos fiscales al mecenazgo y determina en su artículo 16 cuáles pueden ser las entidades beneficiarias del mecenazgo. Parece lógico, en virtud de cuál era la presunta finalidad de la reforma, que el artículo 91.Cuatro vinculara la aplicación del tipo cero a las entidades que sean beneficiarias de los incentivos fiscales del mecenazgo (art. 16 y disp. adics. de la Ley) en tanto son ellas las que tiene que aplicar a fines los productos recibidos<sup>33</sup>. Sin embargo, el artículo 91.Cuatro limita la aplicación de la norma a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, que es un precepto pensado para regular el régimen fiscal de cierto tipo de entidades no lucrativa (impuesto sobre sociedades y tributos locales). Y, en una interpretación literal, el texto legal dejaría fuera a entidades del artículo 16 de la Ley 49/2002, así como a otras instituciones cuyo régimen fiscal se encuentra regulado en las disposiciones adicionales (iglesia, Cruz Roja o las propias administraciones)<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> De hecho, el artículo 25.1 de la Ley 49/2002, que se refiere al IVA, sí remite al artículo 16 de la Ley 49/2002 («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...»).

<sup>34</sup> Lo que ponemos de manifiesto se puede ver en la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002 (modificación del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). En la modificación de la letra A) del artículo 45.I se puede verificar como las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 no agotan a todos los sujetos que deben estar exentos.

Se modifica la letra A) del artículo 45.I del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

«I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) **El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales** y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

En la contestación de la DGT de 15 de julio de 2022 (Consulta núm. V1709/2022 –NFC083560–) se analiza si una entidad de la Iglesia católica incluida en artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede puede aplicar el artículo 91.Cuatro y 79.Tres.3.<sup>a</sup> según la redacción dada por la Ley de economía circular. La DGT mantiene que el acuerdo con la Santa Sede

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.<sup>a</sup>, del apartado Tres del artículo 79 y en el apartado Cuatro del artículo 91 de la Ley 37/1992.

La forma de aproximarse de la DGT para extender el beneficio fiscal a la Iglesia católica presenta alguna duda, en tanto parece fundamentarse en que el beneficio fiscal de la reforma del IVA sería para la Iglesia católica, cuando, según la motivación de las enmiendas de la Ley de economía circular, el beneficio es para el donante y no para el donatario. Pero, además, no resulta fácil afirmar que una norma del IVA pueda suponer un beneficio fiscal a los efectos de los acuerdos con la Santa Sede<sup>35</sup>.

A nadie se le escapa que dejar fuera del ámbito de aplicación del artículo 91.Cuatro y 78.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA a entidades como Cruz Roja Española y ONCE (disp. adic. quinta), la Iglesia católica y sus entidades (por ejemplo, Cáritas) o las propias instituciones públicas dedicadas a la asistencia social carece de lógica. La mención que hace la Ley a las

---

b) **Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002**, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) **La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.**

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) **La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.**

g) La Obra Pía de los Santos Lugares».

<sup>35</sup> Vide la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario.

entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 es, al menos a nuestro juicio, un defecto –otro más– de técnica legislativa. La cuestión es si nos encontramos ante un vacío legal, que no es posible integrar mediante analogía por estar proscrita legalmente (art. 14 LGT), o ante una cuestión de interpretación, donde se podría hacer una integración correctiva. Si tomamos como referencia, por ejemplo, el artículo 45.I.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, la respuesta solo podría ser que nos encontramos ante un vacío legal y que entidades como Cruz Roja, ONCE, la Iglesia católica y las Administraciones públicas se encuentran fuera del perímetro subjetivo.

Al margen de los problemas de derecho interno, cabría cuestionarse qué sucede cuando fueran entregas intracomunitarias destinadas a entidades no lucrativas de distintos países de la Unión Europea y que, por tanto, no estén dentro del artículo 2 de la Ley 49/2002. Los problemas que han surgido con relación al mecenazgo y las libertades comunitarias, que han sido objeto de distinta jurisprudencia del TJUE, entendemos que no alcanzan a los artículos 91.Cuatro y el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA<sup>36</sup>. Si el destinatario de la entrega sin contraprestación no reside en España, la entrega estará exenta con derecho a la deducción del IVA soportado por ser una entrega intracomunitaria o una exportación. No habría, por tanto, cuestiones vinculadas a los tipos de gravamen ni de IVA devengado por autoconsumo.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 determina que «Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente». Ese artículo es el 3, donde se establecen diversos requisitos de acceso al régimen especial. Por su parte, el artículo 14.3 de la Ley 49/2002 dispone lo siguiente:

El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

El problema que existirá en el ámbito del IVA es qué sucede cuando una vez devengada y declarada la operación, se acredite que el destinatario no estaba acogido a la Ley 49/2002.

<sup>36</sup> *Vide*, por todos, Soto Bernabéu (2022, pp. 179 y ss.) y la jurisprudencia y doctrina que cita.

En teoría, si la comprobación se hace del sujeto pasivo del IVA, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no tendrá manera de acreditar si el destinatario cumplía efectivamente con los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. Por el contrario, será cuando se compruebe o inspeccione a la propia entidad de la Ley 49/2002 cuando se determinará si la entidad ha cumplido de manera efectiva con ellos. En este caso, y una vez que haya un acto administrativo donde se acredite que en el instante del devengo de la operación en el IVA (puesta a disposición de los bienes) la entidad no estaba acogida a la Ley 49/2002, la aplicación del tipo cero habrá sido contraria a la Ley. En estas circunstancias, la AEAT podría regularizar al sujeto pasivo. Si la entidad no lucrativa no estuviera vinculada, no parece pudiera haber sanciones para el empresario por falta de culpabilidad. Ahora bien, ya sea través de la repercusión, sin que sea aplicable el límite de un año del artículo 88 de la LIVA, ya sea a través de la indemnización por daños y perjuicios civil, el sujeto pasivo podría repetir el importe íntegro exigido por todos los conceptos a la entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002, y siempre que no sea aplicable el instituto de la prescripción<sup>37</sup>. Los problemas de hacer depender un beneficio fiscal de terceros son conocidos en el ámbito del mecenazgo de la Ley 49/2002 y es algo que está todavía pendiente de una solución compatible con el principio de seguridad jurídica para quien se aplica el beneficio fiscal<sup>38</sup>.

## 6.2. Donación de bienes de cualquier naturaleza

La Ley de economía circular (Ley 7/2022) modificó la LIVA mediante su disposición final tercera, que lleva por rúbrica «Régimen fiscal de las **donaciones de productos**». El término «producto» es ajeno a la nomenclatura del IVA, que solo distingue entre entrega de bienes y prestaciones de servicios. El artículo 91.Cuatro aplica el tipo cero a «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos». El artículo 91.Cuatro tiene un alcance universal con relación al objeto. Cualquier bien –lo que no sea una prestación de servicios en el IVA– podrá aplicar el tipo cero. Es indiferente que sea nuevo o usado. Es indiferente que sean existencias –productos del tráfico comercial del donante– o bienes que formen parte del

<sup>37</sup> Con relación a las deducciones por mecenazgo, la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013 –NFJ057155–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, determina:

en aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.

*Vide*, para un análisis crítico sobre esta Resolución, el comentario del profesor Martín Dégano (2015a, pp. 153 y ss.).

<sup>38</sup> *Vide* Blázquez Lidoy (2015, pp. 209-2011) y Galindo Jiménez, Marín Gómez y González Martínez (2017, pp. 110 y ss.).

inmovilizado. Es indiferente que sean bienes corrientes o bienes de inversión a efectos del IVA. Es indiferente que tengan uso comercial o estén obsoletos. Es indiferente que estén próximos a su caducidad o que hayan perdido propiedades. Es indiferente que sean bienes de lujo, recreo o vehículos. Todo es indiferente. El tipo cero alcanza a todo tipo de bienes.

El alcance universal del tipo cero a todos los bienes presenta, al menos, tres problemas:

- a) El primero, y como ya indicamos en el apartado anterior, implica una vulneración de la Directiva del IVA.
- b) En segundo lugar, supone una contradicción entre el texto legal con el pretendido motivo de la reforma según los trámites legislativos. Lo que fundamenta las enmiendas de la reforma del IVA es solo una parte del alcance de la modificación. El nuevo régimen legal afecta a los residuos, a los bienes que se van a destruir, y alcanza a cualquier otro tipo de bien, con independencia de su estado, uso o valor. Se trata de un precepto que parece vulnerar el principio de proporcionalidad. Como señala el TJUE de manera reiterada (por todas, Sentencia de 30 de junio de 2022, asunto C-56/21 –NFJ086723–) para que la normativa de los Estados miembros respete el principio de proporcionalidad «una medida nacional debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo».
- c) Por último, abre una vía para incurrir en abusos de derechos. En efecto, cualquier fundación, dependiente o vinculada de una mercantil, podría lograr adquirir bienes sin IVA a través de la financiación de los fundadores o patronos. Por ejemplo, una fundación del artículo 2 de la Ley 49/2002 que necesitara comprar material de oficina por valor de 20.000 euros y no tuviera derecho a deducir el IVA. No es lo mismo que la mercantil le donara 20.000 euros para que la fundación adquiera dichos bienes, en tanto tendría un coste adicional del 21 %, que fuera la mercantil la que primero adquiere dichos bienes, se dedujera el IVA bajo el argumento de que estaban afectos inicialmente a su actividad económica, y posteriormente se donaran<sup>39</sup>. En dicho caso, el resultado final es que la fundación tendría los mismos bienes pero habiendo tenido un ahorro fiscal para el grupo del 21 % del IVA<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> En el caso de que los bienes se compraran por la mercantil para ser entregados directamente a la fundación, no operaría la norma de autoconsumo. Por el contrario, no sería deducible el IVA soportado por ser bienes «destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas» (art. 96.Uno.5 LIVA). Y al no haber IVA soportado en la adquisición, la posterior transmisión gratuita no daría lugar a una operación gravada a efectos del IVA ni habría que tributar por autoconsumo.

<sup>40</sup> E, incluso, podría afectar a los bienes inmuebles. En efecto, imaginemos que una fundación puede deducirse parcialmente el IVA. Si una mercantil adquiriera un inmueble y se dedujera el IVA, podría donar a la fundación el mismo a tipo cero si la fundación renunciara a la exención (porque cumpliera con los requisitos legales para dicha renuncia). De esta manera, y en el caso de que la mercantil estuviera en periodo de regularización de los bienes de inversión, no tendría que regularizar el IVA.

### 6.3. El concepto de donativo, las operaciones con precios simbólicos y los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002

El artículo 91. Cuatro aplica el tipo cero a «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos». En un apartado previo de este trabajo ya mencionamos la disfunción que planteaba el término donativo con relación a la finalidad de la reforma. El término donación es, además, ajeno a la estructura del IVA. El artículo 4. Tres de la LIVA dispone que «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». El hecho de que en el concepto de donación sea necesario un ánimo de empobrecerse y un ánimo de enriquecer al tercero no debería afectar en el IVA, donde el único requisito es la ausencia de contraprestación.

En cualquier caso, un problema que se había planteado en el IVA era la asimilación del régimen jurídico de las operaciones gratuitas en el IVA a aquellas con precios simbólicos o irrisorios. La DGT viene manteniendo desde hace 20 años (por todas, contestación de 3 de junio de 2022, Consulta núm. V1242/2022 –NFC083181–) que con relación a las 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, 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<sup>41</sup>.

La finalidad de esta doctrina, en el caso de cierto tipo de operaciones, era precisamente evitar que operara el régimen del IVA devengado en función de la contraprestación y se aplicara la normativa del autoconsumo<sup>42</sup>. Si nos encontramos en el régimen del artículo

---

<sup>41</sup> Es una construcción que hemos criticado en otro trabajo (Blázquez Lidoy, 2022, p. 102) donde afirmábamos que la DGT

bajo el supuesto amparo de una «lógica conclusión», es recalificar una operación onerosa a gratuita por la desproporción. Dejando al margen la subjetividad de cuándo puede haber desproporción y cómo se puede probar, el análisis se hace sobre una premisa incorrecta; si se verifica que el contrato es oneroso (criterio cualitativo) la proporción (criterio cuantitativo) es indiferente. Es decir, solo hay que verificar si es oneroso. Sin embargo, la DGT entiende que el criterio cualitativo depende del cuantitativo, de tal manera que la onerosidad va a depender de la proporción (es lo que la DGT denomina como «lógica conclusión»).

<sup>42</sup> El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley

lo 91. Cuatro de la LIVA, la disquisición sobre si una operación con precio irrisorio es o no asimilable a una operación sin contraprestación deja de tener relevancia en tanto la asimilación a una entrega sin contraprestación llevaría a que se aplicara el denominado tipo cero.

La segunda de las cuestiones tiene que ver con los convenios de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002, que es una figura muy controvertida en cuanto a su naturaleza. El artículo 25.1 determina que nos encontramos ante un convenio de colaboración cuando

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.

Y, en ese caso, la «difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios» a efectos del IVA.

A efectos de este trabajo, interesa solo el caso de que la ayuda económica que presta el colaborador sea en especie<sup>43</sup>. Más en concreto, que el colaborador entregue bienes a una

---

49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones más relevantes de la reforma es la introducción de un nuevo apartado 2 en el artículo 17 donde se determina que el hecho de que la entidad beneficiaria del mecenazgo realice contraprestaciones simbólicas en reconocimiento de la donación, no impedirá que la aportación del donante siga teniendo derecho a los beneficios fiscales. Y para determinar ese carácter simbólico se acuden a dos magnitudes objetivas; no puede superar el 15 % del valor del donativo y, además, debe ser inferior a 25.000 euros. El nuevo artículo 17.2 dispone lo siguiente:

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.

<sup>43</sup> Como advierte el profesor Martín Dégano (2021, pp. 54-56) en su monografía sobre los convenios de colaboración empresarial, tanto la DGT como «la práctica totalidad de la doctrina que defiende que la ayuda económica pueda consistir en retribuciones en especie».

El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación 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 (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones que se proponen es el reconocimiento expreso de que la colaboración pueda ser en especie. El artículo 25.1 precisa que la ayuda económica del colaborador puede ser «dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador...».

entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002 (todas las entidades del art. 2 están incluidas en el art. 16, pero no al revés) a cambio de la difusión. A nuestro juicio, y como hemos mantenido en otra publicación, con la última doctrina del TS y la jurisprudencia del TJUE solo caben dos interpretaciones sobre los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 109-113).

- a) Si la operación donde se difunde por escrito la participación del colaborador (art. 25 Ley 49/2002) es reconducible a una contraprestación onerosa bajo los parámetros de los criterios de interpretativos del IVA, la operación estará sujeta al IVA. En este caso, nos encontramos ante una operación onerosa donde la entidad no lucrativa presta un servicio de publicidad gravado y la mercantil entrega bienes. Al encontrarnos ante una entrega de bienes onerosa, no sería aplicable ni el artículo 91.Cuatro ni el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>. El problema estaría en cómo se valora la entrega de los bienes y la publicidad recibida (art. 79.Uno LIVA).
- b) Si una operación donde se difunde por escrito la participación del colaborador (art. 25 Ley 49/2002) fuera reconducible a ausencia de contraprestación en el IVA, la operación de difusión no estaría sujeta al IVA<sup>44</sup>. A su vez, la entrega de bienes del colaborador a la entidad no lucrativa sería reconducible a entregas de bienes sin contraprestación y, por tanto, serían plenamente aplicables tanto el artículo 91.Cuatro como el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>, párrafo 2.º, a dicha entrega.

## 6.4. El destino de los bienes a fines de interés general

El tipo cero se aplica siempre que los bienes «se destinen» por las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 a «los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley». No se exige que las entidades no lucrativas tengan, a su vez, que transmitir gratuitamente a los terceros, a diferencia de lo que acontece en los artículos 44 y 46 que regula las importaciones de bienes, donde es requisito para la exención que sean «distribuidos gratuitamente a personas necesitadas» o «víctimas de catástrofes». Y, en este sentido, en el considerando 19 de la Directiva

---

<sup>44</sup> Martín Dégano (2021, pp. 75 y ss.) mantiene que en los convenios de colaboración estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa. Es modal porque es una donación con destino: la ayuda económica está afecta a un proyecto o actividad concreta. Es, también, onerosa porque se impone al beneficiario la carga de difundir la colaboración. No obstante, el carácter oneroso dependerá de la dimensión patrimonial del modo o carga. Si el empobrecimiento de la entidad no lucrativa por cumplir con el modo es inexistente o insignificante seguirá siendo una donación modal con dos cargas (destinar la ayuda al proyecto y difundirla). Si, por el contrario, el cumplimiento de la carga supone un cierto esfuerzo económico será onerosa pues el enriquecimiento para la entidad no lucrativa será menor (art. 619 Código Civil).

2022/542, que modifica la Directiva del IVA en lo que respectaba a los tipos de gravamen, se establece:

[a] fin de ofrecer seguridad jurídica, es necesario aclarar que en el caso de las **organizaciones dedicadas al bienestar social** lo que debe tenerse en cuenta a la hora de evaluar los requisitos para la aplicación de un tipo reducido **es la actividad y los objetivos generales de la organización en su conjunto**, independientemente del beneficiario último de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

El único requisito legal es que destinen a los fines del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Esa afectación a los fines de interés general no se exige que sea de carácter directa o indirecta<sup>45</sup>. No se limitan a ciertos supuestos vinculados a situaciones de crisis o catástrofes<sup>46</sup>. No se exige que los bienes sean entregados a los destinatarios finales y los bienes podrían integrarse en la actividad productiva de la entidad no lucrativa. Y en el caso de que los bienes sean entregados a los beneficiarios últimos, tampoco se requiere que esta entrega sea gratuita. Lo único necesario que sea un destino real a fines. Es decir, mientras el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 exige que las entidades no lucrativas «persigan fines de interés general», en abstracto, el artículo 91. Cuatro exige una afectación real y concreta para los bienes sujetos al tipo cero.

El destino a fines ha sido, y es, una cuestión controvertida en la Ley 49/2002. Después de una interpretación inicial de la DGT y del TEAC donde se sostenía que las fundaciones debían perseguir los fines «de forma directa» y que no cumplieran con este requisito aquellas entidades «que destinen sus rentas a financiar a otras entidades de este tipo, persiguiendo

<sup>45</sup> Como advierte Longás Lafuente (2023, p. 35), tampoco se determina por el precepto

si los bienes deben destinarse exclusiva o parcialmente a los fines de interés general que desarrollen, pues no se utiliza ninguno de los dos adverbios. Aunque de la dicción utilizada por el legislador parece deducirse que se requiere una afectación total se suscita este conflicto y bien podrían estimar los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales que cabe la afectación parcial.

<sup>46</sup> Aunque sea a otros efectos, se puede hacer mención de la Ley 1/2023, de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global, donde se acuña el concepto de «acción humanitaria» (art. 13) y se define como

el conjunto de acciones orientadas a proteger y salvar vidas, prevenir y aliviar el sufrimiento humano, atender las necesidades básicas e inmediatas, y proteger los derechos y la dignidad de las personas afectadas por crisis de origen físico-natural o climático o provocadas por la acción humana, sean momentáneas o prolongadas en el tiempo, y de aquellas que padecen las consecuencias de la violencia generalizada y los conflictos armados, incluyendo los desplazamientos forzados de población, con un enfoque de reducción de la vulnerabilidad y fortalecimiento de capacidades. Incluye acciones de prevención y preparación ante desastres, respuesta a emergencias, atención a crisis complejas, crónicas y recurrentes, la recuperación temprana y la protección de las personas en situación de especial vulnerabilidad.

dichos fines de forma indirecta», la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 –NFJ060014–) tuvo que venir a precisar que

la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora<sup>47</sup>.

Y el TEAC, en Resolución de 8 de septiembre de 2016 (RG 769/2015 –NFJ063850–), reproduce los fundamentos de la AN y entiende que «A la luz de los argumentos expuestos en esta sentencia, que compartimos, este TEAC cambia su criterio, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta».

Pero la DGT no ha decaído en su intento de perfilar cuándo se cumplen los requisitos de interés general. Y en sus contestaciones posteriores desde 2016 establece cuáles son las nuevas condiciones. Por todas, en la contestación de 5 de octubre de 2021 (Consulta núm. V2501/2021 –NFC081207–) se señala que:

el artículo 3.1.º de la Ley 49/2002 exige la persecución de fines de interés general sin contemplar expresamente si esta persecución debe ser directa o puede realizarse de manera indirecta. A su vez, el artículo 3.2.º de la citada Ley exige destinar al menos el 70 % de los ingresos y rentas de la fundación a la persecución de fines de interés general. En virtud de lo anterior, este Centro Directivo considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial **quien realice, directamente, las actividades de interés general.**

No obstante, este criterio debe matizarse en el supuesto en el que la fundación no realice directamente la actividad fundacional **sino de forma indirecta**, pero se cumplan simultáneamente dos circunstancias: (i) **que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que igualmente les resulte de aplicación la Ley 49/2002** y, (ii) que la primera no efectúe una mera traslación de fondos a estas segundas, **sino que lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados.**

Por tanto, aun cuando la fundación consultante no destinara sus fondos de forma directa a la realización de actividades que persiguen fines de interés general, se consideraría que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, mediante el destino de los fondos a otras entidades que también se encuentren acogidas a

<sup>47</sup> Vide el análisis que hace de dicha sentencia Martín Dégano (2015b, pp. 139 y ss.).

lo previsto en la Ley 49/2002, y siempre que se efectúe una labor de seguimiento y control activo en los proyectos seleccionados.

Este criterio, que hay que enmarcar en una interpretación de la norma que, a nuestro juicio, va más allá de lo permitido, presenta un problema fundamental cuando nos encontramos ante la modificación de la LIVA por la Ley de economía circular<sup>48</sup>. Tengamos en consideración cuál era la finalidad inicial de la norma, vinculada en muchos casos a alimentos a los que se podía dar un destino para personas necesitadas en lugar de proceder a su destrucción. En este caso, si la entidad no lucrativa receptora de los alimentos procediera a distribuirlos, a su vez, a bancos de alimentos, a asociaciones, colegios, etc., que no estén acogidas a la Ley 49/2002 pero que sí tengan destinatarios finales con necesidades sociales, la doctrina de la DGT haría que a esos bienes no se les pudiera aplicar el tipo cero del IVA. Es más, entendemos que sería posible mantener que la doctrina de la DGT con relación al alcance del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 se limita a una cuestión genérica, vinculada al concepto de entidades no lucrativas que persigan fines de interés general, pero no alcanzaría al supuesto del artículo 91. Cuatro de la LIVA, donde la aproximación debería ser concreta, de tal manera que sí estaría incluido un destino concreto sea para otros tipos de entidades siempre que se acredite que se cumplen de manera efectiva fines de interés general.

En cualquier caso, la aplicación del tipo cero por el transmitente se trata de un requisito que depende de un tercero. De esta manera, será necesario que, al menos, exista una declaración responsable de la entidad de la Ley 49/2002 donde se plasme el compromiso de destinar los bienes concretos adquiridos a actividades de interés general. E, incluso, sería proporcionado exigir que se identificase cuál va a ser el destino concreto que se va a dar a los bienes recibidos a los efectos de asegurar la procedencia de la exención con derecho a la deducción del IVA soportado. Y si el empresario necesitara plena seguridad jurídica, podría incluso exigir a la entidad no lucrativa un documento donde se comprometiera a cumplir las dos condiciones impuestas por la última doctrina de la DGT con relación al artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

Por otro lado, cabe plantearse qué sucede si la entidad no lucrativa no destina, de manera efectiva, el bien a los fines de interés general. Anteriormente mencionábamos la exen-

---

<sup>48</sup> El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación 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 (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones que se introduce es la incorporación del término «indirecto» en la realización de fines (art. 3.2). La nueva redacción establece «Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos». Como puede comprobarse, se incluye el término indirecto sin ninguna condición o requisito, por lo que, de aprobarse así, entendemos que la actual doctrina de la DGT tampoco se podría mantener con el nuevo texto legal.

ción con derecho a la devolución del IVA del artículo 101 bis de la Directiva 2006/112. En su apartado 3 se determina

Quando los bienes o servicios adquiridos por las organizaciones que se benefician de la exención establecida en el apartado 1 del presente **artículo se utilicen con fines distintos** de los previstos en título VIII, capítulo 4, de la Directiva 2009/132/CE, el **uso de esos bienes o servicios estará sujeto al IVA en las condiciones aplicables en el momento en que dejaron de cumplirse las condiciones para la exención.**

Es decir, en caso de incumplimiento de destino a fines, deberían estar sometidos al IVA. El problema técnico es cómo se sujeta esa operación al IVA en un momento posterior. Y, precisamente, en la Directiva 2009/132, donde se regulan las exenciones para importaciones en el caso de bienes importados en beneficio de las víctimas de las catástrofes y de bienes importados para la realización de objetivos generales se establecen cláusulas de regularización en el caso de incumplimiento del destino (arts. 47 y 57). Así, el artículo 57 de la Directiva 2009/132 determina lo siguiente:

1. Las entidades indicadas en el artículo 51 que no reúnan las condiciones precisas para beneficiarse de la exención, o que tengan intención de utilizar los bienes admitidos con exención con fines distintos de los previstos en el citado artículo, estarán obligadas a informar de ello a las autoridades competentes.
2. En el caso de los bienes que sigan en posesión de las entidades que dejen de cumplir las condiciones precisas para beneficiarse de la exención, cuando tales bienes sean cedidos a una entidad con derecho a beneficiarse de la exención en aplicación del presente capítulo o, en su caso a una entidad con derecho a beneficiarse de la exención en aplicación del artículo 43, la exención seguirá vigente siempre que dichas entidades utilicen los bienes de que se trate con fines que den derecho a la concesión de tales exenciones. **En los demás casos, dichos bienes estarán sometidos a la aplicación del IVA a la importación que les sea propio, según el tipo en vigor en la fecha en que dichas condiciones dejen de ser cumplidas, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes y el valor reconocidos a admitidos en tal fecha por las autoridades competentes.**
3. **Los bienes utilizados por la entidad beneficiaria de la exención para fines diferentes de los previstos en el presente capítulo estarán sujetos a la aplicación del IVA** a la importación correspondiente, según el tipo en vigor en la fecha en la que sean utilizados para otro fin, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes y el valor reconocidos a admitidos en tal fecha por las autoridades competentes.

En España, y para la aplicación del tipo cero del IVA, no existe ninguna norma parecida. Y nos encontramos ante un régimen donde el tipo cero depende del destinatario, pero es el

transmitente quien es el sujeto pasivo del IVA<sup>49</sup>. La única actuación que podría aplicarse a la entidad no lucrativa sería de carácter sancionador. El artículo 170.Dos.2 de la LIVA dispone que constituye una infracción «La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas» siendo la sanción «multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido» (art. 171. Uno.2.º). Como hemos advertido anteriormente, el IVA devengado por autoconsumo es repercutible a los destinatarios, por lo que el artículo 170.Dos.2 de la LIVA sería aplicable a las entidades adquirentes de los bienes.

Quizás lo más lógico fuera establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo, a los efectos de que el incumplimiento del destino a fines o de los requisitos de la Ley 49/2002 recayera sobre la entidad no lucrativa y, en su caso, pudiera exigirse el IVA devengado y la sanción. Pero no parece posible con la Directiva 2006/112 (arts. 199 y ss.). En cualquier caso, el sistema actual está diseñado sobre el sujeto pasivo, de tal manera que será muy complejo controlar que el tipo cero se aplica de manera correcta. El sujeto pasivo solo tendrá a su disposición el certificado de que el destinatario está en la Ley 49/2002 y, en su caso, una declaración responsable de que se va a aplicar a los fines. Y con esos datos, lo normal sería que la AEAT reconozca la procedencia del tipo cero para el sujeto pasivo.

## 6.5. Los principios de neutralidad y de proporcionalidad

Nos resta, por último, analizar si el hecho de que el adquirente esté limitado a las entidades sin ánimo de lucro del artículo 2 de la Ley 49/2002 podría vulnerar el principio de neutralidad en tanto se restringe a un tipo de destinatario<sup>50</sup>. Como hemos advertido anteriormente, la regulación de los tipos reducidos debe respetar el principio de neutralidad y, en consecuencia, «las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente» (por todas, Sentencia del TJUE de 22

<sup>49</sup> El artículo 87.Uno de la LIVA regula un supuesto de responsabilidad solidaria para «los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto», pero no resuelve el problema que planteamos.

<sup>50</sup> La Sentencia del TS 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) analizó el artículo 25 de la LIVA y los convenios de colaboración, donde los destinatarios tienen que ser entidades del artículo 16 de la Ley 49/2002. El fundamento de partida del TS es desvincular el régimen del IVA y el de los convenios de colaboración empresarial. Mantiene el TS que «el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan» y que la «Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir cuando menos, con relación a este caso un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA». *Véase* el comentario sobre esta sentencia de Martín Dégano (2022, pp. 51 y ss.).

de abril de 2021, asunto C-703/19 –NFJ081753–). En esta aproximación, el problema pasa por examinar si existe discriminación por el hecho de que el destinatario esté limitado a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 y, sin embargo, no pueda aplicarse el tipo cero si el destinatario fuera un establecimiento de carácter social del artículo 20.Tres de la LIVA no acogido a dicha norma<sup>51</sup>. A nuestro juicio, el hecho de limitarse solo a entidades de la Ley 49/2002 se justifica por los requisitos materiales y formales a los que están sometidos, de tal manera que trata de limitarse la aplicación al tipo cero en función de ciertos destinatarios. Se trata de una medida proporcionada. A lo anterior hay que añadir que es dudoso que cuando lo que se regula son entregas sin contraprestación, se pueda hablar de mercancías que compiten entre sí en el mercado.

## 6.6. ¿Se declaran en el modelo 347 las entregas sujetas al tipo cero?

La terminología empleada por los legisladores, cuando no es plenamente coherente con el resto del sistema jurídico, plantea problemas de integración sistemática. El artículo 91.Cuatro de la LIVA incorpora como tipo cero lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes» (art. 98.2 Directiva 2006/112).

La diferencia terminológica se debe a la propia estructura de la LIVA, en tanto emplea como nomenclatura el concepto de operaciones exentas que no dan derecho a la deducción (art. 20 LIVA) y el de las «operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado» que sí dan derecho a la deducción con arreglo al artículo 94.Uno.1.º c) de la LIVA. Por su parte, en el apartado a) del artículo 91.Uno.1.º se reconoce el derecho a deducir el IVA en las «a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido», que es donde estaría incardinado el tipo cero<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> En la normativa IVA hay otros preceptos que hacen referencia a las entidades no lucrativas, aunque de una manera poco sistemática. El artículo 20.Tres regula los establecimientos de carácter social, con relación a las exenciones de los artículos 20.Uno.8 (asistencia social), 20.Uno.13 (actividades deportivas) y 20.Uno.14 (actividades culturales). El artículo 21.4 recoge «entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas». Los artículos 44 y 46 identifican a los «organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico».

<sup>52</sup> En la prorrata, por el contrario, no se hace mención de operaciones exentas, sino que se utiliza el concepto que originen o no «el derecho a deducir» para incluirse en el numerador o en el denominador (art. 104.Dos).

En el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, no se declaran «Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o **exentas** del Impuesto sobre el Valor Añadido» (art. 33.2 c) RD 1065/2007). Si limitamos el concepto de operaciones exentas a aquellas que no dan derecho a la deducción del IVA (art. 20), las operaciones por tipo cero sí habría que declararlas, siempre que la base no fuera cero a su vez. Y es, precisamente, la interpretación que mantiene la DGT, al señalar en su contestación de DGT de 1 de febrero de 2023 (Consulta núm. V0111/2023 –NFC084386–), a propósito del tipo cero con carácter temporal a los productos básicos de alimentación que antes tributaban al 4 % (art. 72 RDL 20/2022), que estas entregas «tendrán la consideración de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que otorgan pleno derecho a la deducción».<sup>53</sup>

## 7. La regulación de la base cero en el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA

La Directiva 2006/112 determina en su artículo 74 que la base imponible del autoconsumo de las entregas de bienes «estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

El artículo 79.Tres de la LIVA, por referencia al artículo 9, se refiere a las entregas de bienes sin contraprestación. Y establecía, antes de la reforma, tres criterios distintos:

- 1.<sup>a</sup> 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 [...]
- 2.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> No obstante, **si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones** como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, en-

<sup>53</sup> Con relación a las entidades no lucrativas que adquieren los bienes, *vide* la contestación de la DGT de 25 de mayo de 2015 (Consulta núm. V1578/2015 –NFC055129–). Con relación al autoconsumo externo, *vide* la contestación del programa INFORMA (124078) donde afirma que «los autoconsumos externos (operaciones gratuitas con terceras personas) deben declararse si están sujetas y no exentas en el IVA. No deben declararse cuando no están sujetas o están exentas del IVA».

vilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base **imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.**

La Ley de economía circular introduce un nuevo párrafo dentro de la regla 3.<sup>a</sup> con la siguiente redacción:

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.<sup>a</sup> 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.

La regla 3.<sup>a</sup> del artículo 79.Tres de la LIVA, que es objeto de ampliación por la Ley 7/2022, es una norma de difícil aplicación. Ruiz de Velasco Punín (2012, pp. 303-305) parte de la base que se trata de una regla que no es «del todo clara ni mucho menos inequívoca». La norma alude al «valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega» y cabrían, señala esta autora citando distintos autores, dos interpretaciones. La primera, que se refiere al valor de mercado en el momento de la entrega, ya sea este mayor o menor al de adquisición o producción. La segunda, que «se trata de una actualización de los valores de coste de las reglas 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup>, pero sin llegar al valor de mercado». Es decir, que al ser el precio de compra o coste un precio «histórico», debe tenerse en consideración el coste en el momento del autoconsumo, pero sin tener en consideración el margen comercial, pues trata de valores de adquisición o coste y no de venta. Esta autora entiende que esta interpretación es la más respetuosa con la Directiva, pues esta no emplea en ningún momento el término «valor de mercado». En el mismo sentido, Longás Lafuente (2019, p. 847) advierte que este apartado regula el supuesto donde hay alteraciones de los bienes y que el precepto «no alude al valor de mercado» por lo que no se puede identificar «sin más esta regla con la fijación del valor de mercado del bien en el momento de su entrega»<sup>54</sup>.

Con relación a la modificación de la regla 3.<sup>a</sup> del artículo 79.Tres es necesario hacer las siguientes precisiones:

- a) El segundo párrafo del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> no recoge, de una manera más correcta técnicamente, el concepto «donación» o «donativo», sino que se refiere a

---

<sup>54</sup> Señala este autor en otra publicación (Longás Lafuente, 2023, p. 32) que la Administración interpreta habitualmente este concepto como el valor de mercado del bien en el momento en que se realiza el hecho imponible del autoconsumo.

bienes adquiridos sin contraprestación por las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002. Es más, el precepto hace mención del término «adquisición», enfocando la transacción desde el punto de vista del adquirente<sup>55</sup>.

- b) Con relación a los bienes, y tal como sucedía en el artículo 91.Cuatro, no se distinguen por naturaleza y su alcance es universal. Da igual qué tipo de bienes sean: existencias, inmovilizados, bienes de ocio, consumibles, con fecha de caducidad, no perecederos. Todo está incluido.
- c) La aplicación de la base cero se limita a todos los bienes que estén dentro de lo «dispuesto en la regla 3.<sup>a</sup>». Su alcance parece limitarse a aquellos bienes que hubiesen experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa y no alcanzaría a los supuestos de las reglas 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup>. No estarían incluidos aquellos bienes que no hubieran sufrido alteración alguna en su valor. De esta manera nos encontramos ante un doble régimen en función, exclusivamente, de si el bien ha sufrido una alteración. Si la ha sufrido, su valor será cero. Si no, el precio de adquisición o el coste de producción. Y el único criterio es la alteración de valor, que es un concepto ciertamente flexible.
- d) En la modificación introducida por la LIVA se hace referencia a que «se presumirá que ha tenido un **deterioro total**» en la base imponible siempre que el destinatario del bien sea una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002 y se destine a fines de interés general. La mención de «deterioro total» puede tener dos interpretaciones. La primera, que se vincula, exclusivamente, al término «deterioro» del primer párrafo del artículo 79.Tres. Es decir, que cuando se hace referencia a la alteración de valor «consecuencia de su utilización, **deterioro**, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa», la posibilidad de aplicar el «deterioro total» se limita, en exclusiva, a los bienes que previamente hayan sufrido un deterioro. Es decir, no se aplicaría a los bienes que hayan sido utilizados ni a los que hayan sufrido «revalorización». La segunda interpretación es que alcanza a todos los bienes, estén o no deteriorados, pero que hayan sufrido una alteración de valor o, incluso, se hayan revalorizado<sup>56</sup>. A nuestro juicio, ninguna de las dos interpretaciones es respetuosa con la Directiva. La redacción interna va mucho más allá de lo que permite el artículo 74 de la Directiva 2006/112, que se limita a señalar que la base imponible será el precio de compra o coste «en el momento en que las operaciones se realicen». La Directiva no parece dar

<sup>55</sup> Longás Lafuente (2023, p. 34) entiende que «no es adquirir el término adecuado para aludir a este supuesto».

<sup>56</sup> Longás Lafuente (2023, p. 34) afirma:

la regla especial supone presumir que ha tenido lugar un deterioro total por la entrega de los bienes señalados en las operaciones indicadas, lo que implica que el bien no tendrá valor residual alguno o que el valor de los bienes en el momento en que se produce la entrega es de cero euros.

cobertura al legislador nacional para implementar una medida como la establecida por la Ley 7/2022. Ahora bien, la primera de las interpretaciones, en tanto más limitada y proporcionada, supondría una vulneración menor de la Directiva y, por tanto, sería más aceptable.

Por tanto, entendemos que la aplicación del deterioro total (base cero) solo es posible en el caso de bienes que hayan sufrido un deterioro. Un problema adicional sería determinar cuándo hay un deterioro y si dicho término incluye, también, la obsolescencia y el envilecimiento. A estos efectos, es necesario reparar en que la redacción de la regla especial de valoración de los autoconsumos en el caso de que haya habido alteración en su valor estaba ya en la LIVA de 1985. Es decir, los conceptos que se empleaban estaban incardinados en el régimen vigente de aquella época (interpretación con arreglo a los antecedentes históricos –art. 3.1 CC–). El artículo 50 del derogado Real Decreto 2631/1982 (Reglamento del impuesto sobre sociedades) establecía:

Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el **envilecimiento** en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el periodo impositivo.

Y en su artículo 76.3 se determinaba lo siguiente:

En los casos en que al cierre del ejercicio el valor de mercado de determinadas existencias resultase inferior, por **deterioro, envilecimiento** o baja en su cotización en el mercado, al coste medio o precio de adquisición podrá dotarse una provisión por depreciación de existencias que figurará en el balance con carácter compensador.

- e) La redacción del párrafo segundo hace mención de que «se **presumirá** que ha tenido lugar un deterioro total» si la entrega de contraprestación es a una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002 que destine estos a fines de interés general<sup>57</sup>. El término «presunción», técnicamente hablando, es un concepto que habría que incardinar en el ámbito de la prueba. Es más, se trataría de una presunción que admitiría la prueba en contrario (art. 108.1 LGT). Si la aplicación de la base cero en el caso de autoconsumo se hubiera configurado como una presunción que permi-

<sup>57</sup> El artículo 18.3.Tercera de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinaba:

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

te prueba en contrario, nos encontraríamos ante una norma que quedaría, prácticamente, vaciada de contenido y que generaría una gran inseguridad jurídica. A la AEAT le bastaría con acreditar que los bienes entregados gratuitamente tienen cualquier valor, para enervar la presunción y que tuviera que aplicarse la regla general. Ahora bien, en este caso, los reparos de vulneración de la Directiva se verían mitigados, en tanto nos encontramos ante una norma de carácter probatorio.

La otra interpretación posible es que nos encontremos ante una norma de calificación<sup>58</sup>. Donde se escribe «presunción» cabe entender que es una norma de aplicación obligatoria, al margen del derecho probatorio. Es decir, con independencia de cuál sea el valor en el momento de la entrega, se entenderá que es cero si el destinatario es una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2022 que destina a fines los bienes recibidos. A favor de esta interpretación estaría una interpretación sistemática con el artículo 91.Cuatro, donde se regula el tipo cero no como una presunción sino como una norma de calificación. Y también a favor de esta interpretación está el hecho de que la norma de presunción limitaría la aplicación de la base cero a supuestos marginales.

- f) Por último, y para las cuestiones sobre el destinatario de las operaciones, entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 y las relacionadas con el destino de los bienes, remitimos al examen que hemos realizado de esta cuestión al analizar el tipo cero del artículo 91.Cuatro de la LIVA.

## 7.1. Conflicto normativo en el caso de operaciones vinculadas

El artículo 79.Cinco de la LIVA dispone «Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado». Y la letra d) de dicho precepto dispone que se considera que hay vinculación

En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2.º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

<sup>58</sup> Señala el TS:

la expresión *iuris et de iure*, como enseña la doctrina clásica, se contiene los rasgos delimitadores de este tipo de presunciones, por un lado deben ser introducidas por el Derecho y le otorga tal fuerza la ley que procura la resolución del asunto en que concurre. En definitiva, las presunciones *iuris et de iure* deben venir contempladas en una ley, son presunciones legales impuestas e imperativas (Sentencia de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 7371/2019 –NFJ085318–).

En el caso de que el sujeto pasivo del IVA y la entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002 estén vinculadas se produce el solapamiento de dos normas distintas. Por un lado, la norma de autoconsumo del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>, que exige valorar por cero. Por otro, la norma de operaciones vinculadas (art. 79.Cinco), que insta a valorar por mercado. Se produce un concurso de normas sobre el mismo supuesto de hecho, siendo la solución de ambas distintas. En este caso, debe operar la norma específica de autoconsumo, como norma especial pensada, además, para un tipo de operaciones determinadas y reconocidas en la Directiva; donde no existe onerosidad opera la norma del autoconsumo y deben valorarse conforme a lo dispuesto en el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA<sup>59</sup>.

## 8. Base «cero» por tipo «cero» es igual a «cero»

El artículo 55 de la LGT dispone que «El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra». Una regla matemática básica es que cualquier cantidad que se multiplique por «cero» da como resultado «cero». Por tanto, para que el resultado sea cero, no es necesario que base y tipo sean, a la vez, cero. Es suficiente con que una de las dos magnitudes sea cero. Las presuntas finalidades pretendidas por el legislador se podrían obtener actuando sobre uno solo de los elementos (eliminación del coste fiscal, reducción de residuos, protección de los desfavorecidos). Bajo la anterior aproximación, la pregunta es si era necesario introducir tanto la base como el tipo cero o si era suficiente uno de los dos.

Como hemos advertido, el legislador, a la hora de exponer sus motivos, no se ha parado a distinguir entre base y tipo. El mismo razonamiento era válido para avalar la modificación de una y de otro. Pero base y tipo no son lo mismo. Y menos en el IVA, donde el tipo cero se configura como una medida para evitar los efectos de las exenciones en la deducción del

<sup>59</sup> El TJUE afirma en su Sentencia de 9 de junio de 2011 (asunto C-285/10 –NFJ042807–):

No obstante, en la medida en que las operaciones en las que se ha convenido un precio notablemente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, no dejan de ser operaciones a título oneroso en las que se ha recibido realmente una contraprestación que puede servir de base para la imposición, el principio de igualdad de trato, por sí solo, no puede exigir que se les apliquen las reglas de determinación de la base imponible previstas para las operaciones realizadas a título gratuito y destinadas a estimar tal base imponible, a falta de contraprestación real, conforme a criterios objetivos, **al no ser comparables ambos tipos de operaciones.**

Longás Lafuente (2023, p. 34) advierte que el carácter de regla especial de la norma de autoconsumo prima sobre el apartado 79.Cinco de la LIVA

por lo que las operaciones «vinculadas» se sujetarán a la excepción que se está ahora examinando, por lo que de no existir precio o contraprestación aplicaremos el nuevo párrafo añadido en el apartado tercero si se dan las circunstancias detalladas en el mismo.

IVA soportado. La modificación del artículo 91.Cuatro alcanza a todo tipo de bienes entregados sin contraprestación a entidades de la Ley 49/2002. De hecho, la modificación del tipo cero es comprensiva de todos los supuestos de la base cero, por lo que aplicando la regla matemática de que cualquier magnitud multiplicada por «cero» es «cero», no parecería necesaria la reforma del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> de la LIVA. Este último precepto, por el contrario, tiene un ámbito de aplicación menor y no alcanza a todos los bienes entregados, sino solo a aquellos que hayan sufrido «alteraciones» en su valor. No alcanzan, por tanto, a los bienes que no hayan sufrido alteraciones. Es más, a nuestro juicio, se limita solo a bienes que han sufrido deterioro. Y, por último, el artículo 91.Cuatro es una norma imperativa mientras que el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> hace mención de la expresión «se presumirá».

Por tanto, una vez instaurado el tipo de gravamen cero, no parecería necesario, en consecuencia, modificar también la base. Este planteamiento obviaría que la base imponible se toma en consideración a otros efectos del IVA al margen del tipo de gravamen, como ocurre con la prorrata, pero no parece que haya sido una cuestión que haya estado presente en la redacción de las enmiendas<sup>60</sup>. En definitiva, no atisbábamos la razón de por qué si se ha instaurado un tipo cero con el alcance del artículo 91.Cuatro, era necesario incluir una base cero en el artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>.

## 9. Los límites de la DGT para mitigar los efectos de esta norma

La regulación del tipo cero y la base cero, como hemos intentado apuntar en este trabajo, presenta numerosas fallas. Los criterios hermenéuticos permiten superar problemas técnicos. En este contexto, la desconexión entre lo efectivamente regulado y el propósito de la norma hace que la «voluntad del legislador» no parece que pueda ser empleado como criterio de interpretación<sup>61</sup>. La falta de coherencia de la regulación con los postula-

<sup>60</sup> El hecho de que se aplique el tipo cero a las entregas de bienes sin contraprestación no impediría tener que valorar la base imponible de los autoconsumos si la entidad tuviera que aplicar la regla de prorrata, en tanto se incluiría tanto en el numerador como en el denominador el valor determinado con arreglo al artículo 79.Tres (art. 104.Dos LIVA).

<sup>61</sup> Cerdeira Bravo de Mansilla (2019, p. 751) precisa que para la interpretación «puede ser de alguna utilidad lo que sobre la ley a interpretar dijeron aquellas personas (expertas, políticas...), que la redactaron, discutieron y aprobaron», y señala que nos encontramos ante la

contraposición entre aquella tesis –denominada clásica, y también conocida como subjetivista– que confiere un valor interpretativo auténtico a la palabra y al pensamiento del legislador (sobre todo, cuando es unipersonal: tirano o rey), cuando las de la ley eran la suya propia (siendo, por entonces, fin de la interpretación alcanzar la *voluntas legislatoris*), y aquella otra tesis –más moderna, y conocida como la postura objetivista– que, por buscar la *ratio legis* (la razón, y voluntad misma, de la propia ley –la *voluntas legis*–, desprendida y al margen de la de su autor material), relega a un segundo plano, o en su radicalismo desprecia por completo, cualquier trabajo preparatorio y previo a la norma.

dos que alumbran la reforma impide que cualquier cuestión de interpretación pueda ser aclarada en función de la teórica intención del legislador<sup>62</sup>. El espíritu y la finalidad de la norma finalmente aprobada se desliga, así, de la voluntad de los legisladores. En este sentido la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–) precisa lo siguiente:

como afirmara la doctrina clásica de la hermenéutica jurídica, «**el juez no debe atender a lo que el legislador se ha propuesto, sino solo a lo que de hecho ha dispuesto**; más exactamente: a lo que, como contenido de su disposición, ha hallado expresión en las palabras de la ley según el sentido lógico, el gramatical, y el que se infiere de su conexión sistemática». Tanto más cuando la invocación se hace a veces no a lo que el legislador ha podido querer (aunque cuando se invoca la *mens legislatoris* se obvian las finalidades manifestadas expresamente en el preámbulo de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre) sino a las intenciones de quienes han intervenido en el proceso prelegislativo. Los trabajos previos al proceso legislativo propiamente dicho tienen trascendencia en la comprensión de la norma, que solo pueden ser tomados en consideración en su interpretación en tanto hayan tenido una adecuada plasmación en el texto de los nuevos preceptos legales, interpretados de forma sistemática respecto del resto del ordenamiento jurídico, en especial, la normativa societaria, y en atención a la finalidad expresada en la ley.

A nuestro juicio, las posibilidades hermenéuticas no son las mismas en la base que en el tipo. La redacción del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup> sí permitiría hacer matizaciones en cuanto a su alcance y aplicación. Pero la literalidad del artículo 91.Cuatro deja poco margen a la interpretación, y las facultades de la DGT, siempre que actúe dentro de los límites constitucionales, para ir trazando el camino y limitando la aplicación del artículo 91.Cuatro parecen muy constreñidas<sup>63</sup>. Es más, la limitación que la DGT hace sobre lo que es el cumplimiento de fines de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, y a la que hemos hecho previamente mención, creemos que no tiene sentido si tomamos por válida la presunta finalidad de la norma según consta en las discusiones legislativas.

<sup>62</sup> La coherencia es esencial en Derecho, hasta el punto de que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador (De Asís Roig, 1995, p. 28). Se trata del criterio apagógico, según el cual no puede darse un significado a una norma que provoque consecuencias absurdas, del criterio de la razonabilidad, que solo permite dar un significado distinto al dado con anterioridad por razones de razonabilidad, o el sistemático, que exige que las normas tengan sentido en relación con el resto del ordenamiento, etc. (*vide* De Asís Roig, 1995, pp.186 y ss.).

<sup>63</sup> El propio TEAC ha señalado en su Resolución de 26 de abril de 2022 (RG 7287/2021 –NFJ085935–) que «cuando la literalidad de lo que está en cuestión es diáfana, el Tribunal entiende que no debe aceptarse la pretensión de la Administración que supone que ese inciso pueda aplicarse con una interpretación que se aparta de su literalidad».

Los contribuyentes, sin embargo, sí podrían evitar la aplicación del artículo 91.Cuatro y del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>, párrafo 2.<sup>o</sup>, mediante la aplicación directa de la Directiva 2006/112. Es de aplicación la doctrina sobre el efecto directo vertical ascendente, de tal manera que ni la Administración puede exigir la aplicación de una directiva transpuesta incorrectamente, ni tampoco puede oponerse cuando sea el contribuyente quien exija, en virtud del efecto directo, la aplicación de la directiva<sup>64</sup>.

## 10. Conclusiones

Álvarez Suso (2023), quien firma como jefe del Área de Apoyo Procesal en la AEAT, mantiene que la «exigencia de calidad jurídica de las leyes y su respeto a los principios constitucionales y al ordenamiento comunitario son objetivos que todos, legislador, administraciones, tribunales, operadores jurídicos y ciudadanos deben respetar y proteger, como valor esencial del principio democrático». Y no podemos estar más de acuerdo. Precisamente por dichas razones, la valoración de la modificación por la Ley de economía circular de los artículos 91.Cuatro y 79.Tres.3.<sup>a</sup>, párrafo 2.<sup>o</sup>, no puede ser favorable; es imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante, puede generar fraudes y vulnera la Directiva del IVA 2006/112. Habría sido necesaria una aproximación mucho más orientada y limitada a solventar problemas concretos y cuyo régimen pudiera ser defendido con arreglo a criterios jurídicos.

1. La modificación de la LIVA fue aprobada a través de una enmienda en el Senado por grupos parlamentarios que no estaban en el Gobierno. Cabe presumir, por

---

<sup>64</sup> El efecto directo de las directivas solo puede ser exigido por los particulares. Pero no por parte de la AEAT. En este sentido, por todas, puede verse la Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012 (RG 2147/2012 –NFJ048545–), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, donde de forma expresa se manifiesta que:

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso **el descendente o inverso**. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa. **El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada.** El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

Esta doctrina se reconoce de manera constante en posteriores resoluciones del TEAC (de 28 de octubre de 2013, RG 480/2013 –NFJ052949–, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio; de 23 de octubre de 2014, RG 7259/2012 –NFJ056343–, y de 22 de abril de 2015, RG 7547/2012 –NFJ058066–).

tanto, que los técnicos del Ministerio de Hacienda no han tenido ninguna relación con esta modificación y, en consecuencia, no habría estado sometida a un análisis jurídico por quienes más competencia técnica tienen en un tributo de una dificultad como el IVA. Y quizás esa falta de participación de Hacienda sea una de las causas de los graves déficits que tiene la norma.

2. Una medida cuya finalidad sirva como incentivo para mejorar el medio ambiente, el tercer sector, a los más desfavorecidos y a las empresas, no puede sino ser objeto de Ioa. Y es cierto que hay ciertos bienes, como son los alimentos perecederos, donde facilitar fiscalmente las entregas a bancos de alimentos es una medida que debería haber sido instaurada en el sistema fiscal español con anterioridad. Y, quizás, se pudiera extender a otro tipo de bienes si cumplieran ciertos requisitos o se dieran circunstancias concretas. Pero las modificaciones aprobadas por la Ley de economía circular no han sido selectivas sino de ámbito general. Las razones que presuntamente alumbran la reforma y el texto aprobado no están coordinadas. La reforma no es adecuada para garantizar el objetivo que persigue y va mucho más allá de lo necesario para alcanzarlo.
3. El problema fiscal que se quería solventar con la modificación legislativa era el IVA del autoconsumo, que se configuraba como un coste para el donante y, por tanto, se constituía como una barrera a las entregas gratuitas. Sin embargo, con anterioridad a la reforma, la DGT ya había reconocido que en el caso de entregas de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente como aquellos otros que aun siendo aptos para el consumo humano hubieran perdido su valor comercial, debería dar lugar a «una base imponible muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Esta aproximación tenía un efecto negativo en el mecenazgo, en tanto se debería acudir al valor neto contable del bien antes de la entrega, valor neto que habría sido objeto de deterioro para ajustarlo a su valor de mercado. De esta manera, ese deterioro tributaría como gasto al 23-25 % y no se podría beneficiar de las deducciones al 35 %.

Por otro lado, en aquellos casos donde las entregas de bienes a terceros se hicieran dentro de las acciones de responsabilidad social corporativa de las empresas podría entenderse que son entregas que no se hacen con fines ajenos a los de la propia empresa y, por tanto, que no habría autoconsumo, de la misma manera que se había reconocido por la DGT para las prestaciones de servicio *pro bono* de los despachos de abogados y consultoras.

4. La Ley de economía circular es la primera norma que de una manera definitiva incorpora el tipo cero a la Ley 37/1992. El tipo cero en la ley interna es lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes». Los tipos de gravamen en la Directiva se modificaron de manera simultánea (Directiva 2022/542, de 5 de abril) a la reforma del artículo 91.Cuatro de la LIVA. Y en la Directiva

solo se recoge un supuesto que permita la exención con derecho a la deducción de todos los productos que se entreguen a organismos de carácter caritativo o filantrópico; el de las entregas de bienes en beneficios de las víctimas de las catástrofes. Fuera de ese supuesto, el tipo cero solo puede aplicarse de manera selectiva a los productos enumerados en los puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III de la Directiva 2006/112, y solo a un máximo de siete incluidos los tipos inferiores al 5 %.

El legislador nacional convierte el tipo cero en una norma de carácter universal que afecta a la totalidad de las entregas de bienes. La norma española obvia cualquier limitación, ni por objeto, ni por destinatario, ni se vincula a su gratuidad. Ni siquiera regula qué sucede en el caso de que finalmente no se cumplan las condiciones. Nos encontramos ante un sistema tan generalista que incurre, a nuestro parecer, en una vulneración de la Directiva 2006/112.

5. El tipo cero regulado en el artículo 91.Cuatro de la LIVA tiene tres requisitos. Uno, subjetivo, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Otro, objetivo, que se donen bienes, de cualquier naturaleza. Y un tercero finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

El requisito subjetivo, al vincularse a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, no es correcto técnicamente en tanto parece que deja fuera a entidades como Cruz Roja Española, ONCE, la Iglesia católica y Cáritas y las Administraciones públicas. Además, presenta problemas de aplicación cuando se aplique el tipo cero y posteriormente se acredite que la entidad no cumplía con los requisitos para ser una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Con relación al requisito objetivo, el artículo 91.Cuatro tiene un alcance universal. Cualquier bien –lo que no sea una prestación de servicios en el IVA– podrá aplicar el tipo cero. Es indiferente que sea nuevo o usado. Es indiferente que sean existencias –productos del tráfico comercial del donante– o bienes que formen parte del inmovilizado. Es indiferente que sean bienes corrientes o bienes de inversión a efectos del IVA. Es indiferente que tengan uso comercial o estén obsoletos. Es indiferente que estén próximos a su caducidad o que hayan perdido propiedades. Es indiferente que sean bienes de lujo, recreo o vehículos. El tipo cero alcanza a todo tipo de bienes. El alcance del objeto supone una contradicción entre el texto legal con el pretendido motivo de la reforma según los trámites legislativos e incurre en una vulneración del principio de proporcionalidad en tanto no es una medida idónea para el fin perseguido y va más allá de lo necesario.

Por último, y como requisito finalista, se exige que el donatario destine los bienes recibidos a los fines del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Esa afectación a los fines de interés general no se exige que sea de carácter directa o indirecta. No se limitan a ciertos supuestos vinculados a situaciones de crisis o catástrofes. No se exige

que los bienes sean entregados a los destinatarios finales y los bienes podrían integrarse en la actividad productiva de la entidad no lucrativa. Y en el caso de que los bienes sean entregados a los beneficiarios últimos, tampoco se requiere que esta entrega sea gratuita. Lo único necesario que sea un destino real a fines. Es más, la controvertible doctrina de la DGT sobre el destino a fines de manera indirecta (que exige que el destinatario sea, a su vez, otra entidad de la Ley 49/2002) sería todavía más discutible en el IVA, en tanto, la finalidad inicial de la norma estaba vinculada en muchos casos a alimentos destinados a personas necesitadas. Y en estos casos, es normal que el donatario entregara esos alimentos a bancos de alimentos, a asociaciones, colegios, etc., que no estén acogidas a la Ley 49/2002, pero que sí tengan destinatarios finales con necesidades sociales.

6. La modificación del artículo 79.Tres.3.<sup>a</sup>, párrafo segundo, guarda una estructura similar a la del tipo cero con relación al objeto, destinatario, y afectación a los fines de interés general. Los problemas de interpretación surgen a la hora de analizar la expresión «se presumirá que ha tenido un deterioro total» (base cero) en aquellos casos donde haya existido una alteración del valor de los bienes (apartado 3.º del art. 79.Tres). Su alcance parece limitarse a aquellos bienes que hubiesen experimentado alteraciones como consecuencia de su deterioro, obsolescencia o envejecimiento y no alcanza a los supuestos de las reglas 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> del artículo 79.Tres (bienes que no hubieran sufrido alteración alguna en su valor). Y con relación a los bienes a los que sí aplica, entendemos que solo se aplica a los bienes que previamente hayan sufrido un deterioro, pero no aquellos supuestos donde haya habido «revalorización». Por último, sobre la expresión «se presumirá» no está definido si nos encontramos ante una norma de calificación o de carácter probatorio, que admitiría prueba en contrario.

En cualquier caso, la Directiva no parece dar cobertura al legislador nacional para implementar una medida como la establecida por la Ley 7/2022.

7. Una regla matemática básica es que cualquier cantidad que se multiplique por cero da como resultado cero. Por tanto, para que el resultado sea cero, no es necesario que base y tipo sean, a la vez, cero. Es suficiente con que una de las dos magnitudes sea cero. Las presuntas finalidades pretendidas por el legislador se podrían obtener actuando sobre uno solo de los elementos (eliminación del coste fiscal, reducción de residuos, protección de los desfavorecidos). Bajo la anterior aproximación la pregunta es si era necesario introducir tanto la base como el tipo cero o si era suficiente uno de los dos.

## Referencias bibliográficas

- Álvarez Suso, M. (2023). En materia tributaria ¿Debe prevalecer la legalidad sobre la justicia, o la justicia sobre la legalidad? *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/en-materia-tributaria-debe-prevalecer-la-legalidad-sobre-la-justicia-o-la-justicia-sobre-la-legalidad/>
- Asís Roig, R. de. (1995). *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*. Marcial Pons.
- Blázquez Lidoy, A. (2007). *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Blázquez Lidoy, A. (2015). La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa. *Ius Canonicum*, 55(109).
- Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7.
- Bunes Ibarra, J. M. de. (2017). La donación de alimentos: tratamiento en IVA y breve referencia a los incentivos fiscales. *Carta Tributaria*, 34 (ejemplar obtenido en soporte informático y sin paginar).
- Cerdeira Bravo de Mansilla, G. (2019). El (relativo) valor interpretativo de los materiales prelegislativos. *Anuario de Derecho Civil*, 72(3).
- Galindo Jiménez, I., Marín Gómez, A. y González Martínez, M. T. (2017). Consecuencias para el donante del incumplimiento de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 por parte de las entidades no lucrativas. *Fiscalidad del Mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces.
- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Fundación Oriol-Urquijo. Marcial Pons.
- Longás Lafuente, A. (2019). *Impuesto sobre el valor añadido (1). Comentarios y casos prácticos*. (9.ª ed.). CEF.
- Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 480, 5-48.
- Martín Dégano, I. (2011). La deducción de las donaciones irrevocable, puras y simples a las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 345, 71-110.
- Martín Dégano, I. (2015a). Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial. (Análisis de la RTEAC de 5 de enero de 2015, R. G. 1975/2013). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 388, 153-162.
- Martín Dégano, I. (2015b). Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 393, 139-144.
- Martín Dégano, I. (2021). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dykinson.
- Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 467, 51-78.
- Patón García, G. (2022). *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular*. Aranzadi.
- Pérez Fernández, P. (2017). Priorización de ciertas actividades de interés por ley donaciones en especie, la valoración de



las donaciones en especie. *Fiscalidad del Mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces.

Ruiz de Velasco Punín, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Marcial Pons.

Soto Bernabéu, L. (2022). Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España. *Crónica Tributaria*, 185, 161-194.

**Alejandro Blázquez Lidoy**. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos. Abogado. Auditor de Cuentas. Doctor en Derecho. Cuatro sexenios de investigación y un sexenio de transferencia. Académico correspondiente a la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones. Autor de numerosas publicaciones científicas en diversos ámbitos del Derecho. <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>