

RECUPERACIÓN PARCIAL DEL IVA NO DEDUCIBLE QUE SOPORTAN LAS BIBLIOTECAS VIRTUALES

LORENZO GIL MACIÁ

Profesor Ayudante Doctor de la Universidad de Alicante

ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ

Catedrático de la Universidad de Alicante

Extracto:

CADA vez hay más entidades en España que prestan servicios de biblioteca virtual. Generalmente se trata de entidades sin ánimo de lucro que, de acuerdo a sus fines fundacionales, no exigen contraprestación a los lectores, y ello deviene en que dichos servicios no queden sujetos al IVA. En consecuencia, puesto que las bibliotecas virtuales no efectúan operaciones gravadas, tampoco tienen derecho a deducir las cuotas de IVA que soportan cuando realizan inversiones o gastos, por lo que el IVA se convierte en un coste efectivo que obstaculiza el cumplimiento de la función social de estas entidades. En este estudio analizaremos cómo podrían recuperar una parte del IVA que soportan si suscribieran con entidades anunciantes contratos de patrocinio publicitario.

Palabras clave: IVA, bibliotecas virtuales, patrocinio publicitario, convenios de colaboración y afectación parcial.

PARTIAL RECOVERY OF NON-DEDUCTIBLE VAT SUPPORTED BY VIRTUAL LIBRARIES

LORENZO GIL MACIÁ

Profesor Ayudante Doctor de la Universidad de Alicante

ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ

Catedrático de la Universidad de Alicante

Abstract:

MORE and more companies in Spain provide virtual library. Generally, these are non-profit entities that, according to its foundational aims, don't demand any payment of the readers, and this fact makes that these services aren't subject to VAT. Consequently, since virtual libraries don't carry out taxable operations, this entities haven't the right to deduct the supported VAT when they make investments or expenses, so VAT becomes a real cost that hinders the fulfilment of their social function. In this study we will analyze how virtual libraries could recover a part of the VAT that they support if they signed advertising sponsorship contracts with advertiser entities.

Keywords: VAT, virtual libraries, advertising sponsorship, collaboration agreements and partial affectation.

Sumario

1. **Ámbito de estudio y planteamiento normativo.**
 - 1.1. **Ámbito de estudio.**
 - 1.2. **Planteamiento normativo.**
2. **Incidencia de la suscripción de los contratos de patrocinio publicitario por las bibliotecas virtuales.**
 - 2.1. **Naturaleza y régimen fiscal en el IVA de los contratos de patrocinio publicitario.**
 - 2.2. **Distinción de los contratos de patrocinio publicitario frente a los convenios de colaboración empresarial.**
 - 2.3. **Tratamiento fiscal de los contratos de patrocinio publicitario en la Ley 49/2002.**
3. **Deducibilidad del IVA soportado tras la suscripción de los contratos de patrocinio publicitario.**
 - 3.1. **Afectación de bienes y servicios a las actividades de difusión publicitaria y de biblioteca virtual.**
 - 3.2. **Deducibilidad parcial del IVA soportado cuando los bienes y servicios se destinan simultáneamente a actividades empresariales y no empresariales.**
 - 3.3. **Criterio de imputación para los bienes y servicios afectos simultáneamente a las actividades de biblioteca virtual y de difusión publicitaria.**
4. **Conclusiones.**

NOTA: Este artículo se enmarca dentro del proyecto de investigación «El fraude fiscal en España» (GRE10-14), que cuenta con una ayuda de 3.000 euros concedida por la Universidad de Alicante.

1. ÁMBITO DE ESTUDIO Y PLANTEAMIENTO NORMATIVO

1.1. Ámbito de estudio

Cada vez hay más entidades en España que prestan servicios de biblioteca virtual. Generalmente se trata de fundaciones, asociaciones e instituciones sin ánimo de lucro que destinan su patrimonio a la consecución de fines educativos y culturales de interés general, sin exigir ninguna contraprestación a los lectores –en adelante nos referiremos a estas entidades como *bibliotecas virtuales*–.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) las bibliotecas virtuales encuentran un grave obstáculo para el adecuado cumplimiento de su función social, puesto que no pueden deducir las cuotas de IVA que soportan cuando realizan inversiones o incurren en gastos relacionados con su actividad –inversiones en equipos informáticos, servicios de digitalización de obras, gastos por servicios de mantenimiento de la web, etc.–. Por tanto, el IVA que pagan a los proveedores de bienes y servicios se convierte en un coste efectivo que deben asumir, ya que no pueden recuperarlo a través del mecanismo de la deducción, a diferencia de lo que sucede con la mayoría de empresas.

En este estudio analizaremos la posibilidad de que las bibliotecas virtuales puedan recuperar una parte del IVA que soportan. Este objetivo puede lograrse a través de la suscripción de *contratos de patrocinio publicitario* con entidades que deseen publicitarse a través de las páginas web de las bibliotecas. Dada la naturaleza de dichos contratos, y en cumplimiento de ciertos requisitos, justificaremos cómo las bibliotecas virtuales podrían deducir parcialmente el IVA soportado.

1.2. Planteamiento normativo

La deducción del IVA soportado solo es posible cuando las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del impuesto originen ese derecho, conforme se establece en el artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA:

«Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los

bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, *se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

(...))»

De acuerdo con este precepto, para que un sujeto pasivo pueda deducir el IVA que soporta cuando adquiere bienes y servicios, es necesario, a su vez, que los utilice en la realización de operaciones sujetas y no exentas. En este sentido, el estudio acerca de la deducibilidad del IVA soportado por las bibliotecas virtuales debe plantearse, en primer lugar, a partir del análisis de los servicios que prestan, de tal suerte que si se encontrasen sujetos y no exentos, las bibliotecas virtuales podrían deducir íntegramente el IVA soportado; en cambio, si se encontrasen sujetos y exentos, o sencillamente no sujetos, las bibliotecas virtuales no podrían deducirlo.

Centrando nuestra atención en los supuestos más frecuentes de fundaciones, asociaciones y entidades sin ánimo de lucro que prestan gratuitamente servicios de biblioteca virtual, recogemos las conclusiones de un trabajo anterior en el que se distinguen las dos situaciones siguientes¹:

- a) Si prestan todos sus servicios a título gratuito, en atención al segundo párrafo del artículo 5.Uno a) de la LIVA no cabría considerar a estas entidades como empresarios o profesionales, por lo que se incumpliría uno de los requisitos del artículo 4.Uno de la LIVA para que los servicios de biblioteca virtual estuvieran sujetos al impuesto: que se presten «por empresarios o profesionales».
- b) Si prestan algún otro servicio mediante contraprestación –generalmente suele tratarse de informes, servicios de asesoramiento técnico, etc.–, estas entidades adquirirían automáticamente en el IVA la condición de empresarios o profesionales. No obstante, los servicios de biblioteca virtual seguirían encontrándose no sujetos al impuesto, ya que al prestarse gratuitamente de acuerdo a los fines fundacionales se incumpliría uno de los requisitos del artículo 4.Uno de la LIVA para considerarlos sujetos: que se presten «en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

En cualquiera de estas dos situaciones, que son las más comunes en la práctica, se parte del mismo denominador común: los servicios de biblioteca virtual se encuentran no sujetos al impuesto. En consecuencia, conforme al artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA antes transcrito, las bibliotecas virtuales no pueden deducir el IVA que soportan cuando adquieren bienes y servicios, ya que no los estarían empleando para el desarrollo de operaciones sujetas y no exentas, como prescribe el precepto.

¹ Véase GIL MACIÁ, L.: «La sujeción al IVA de las Bibliotecas Virtuales». *Revista de Internet, Derecho y Política (IDP)*, n.º 12, 2012.

2. INCIDENCIA DE LA SUSCRIPCIÓN DE LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO POR LAS BIBLIOTECAS VIRTUALES

2.1. Naturaleza y régimen fiscal en el IVA de los contratos de patrocinio publicitario

Para concretar la naturaleza de los contratos de patrocinio publicitario debemos acudir a la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad –en adelante Ley General de Publicidad–, que en su Título III, Capítulo II, Sección IV, bajo el título «Contrato de Patrocinio», establece en el artículo 22:

«El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.»

La actividad de difusión publicitaria que lleva a cabo el patrocinado a cambio de la ayuda económica constituye en el ámbito del IVA el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, como en reiteradas ocasiones ha confirmado la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), entre otras, en las Consultas V1386/2011, V0805/2011, V1588/2010, V0028/2010. Se trata, pues, de una actividad sujeta al impuesto que implica la repercusión del mismo, luego es evidente que las bibliotecas virtuales que suscriban contratos de patrocinio publicitario actuarían en su condición de empresario o profesional, toda vez que prestarían servicios empresariales de difusión publicitaria a los patrocinadores que desearan anunciarse a través de la página web².

De acuerdo con lo anterior, la consecuencia es inmediata respecto de la posibilidad de que las bibliotecas virtuales puedan deducir el IVA, puesto que al amparo del artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA, y en tanto que efectúan operaciones sujetas y no exentas, podrán deducir íntegramente las cuotas de IVA que soporten cuando adquieran bienes y servicios que utilicen en la actividad publicitaria. Y lo que es más importante, a la postre clave de este estudio, radica en que podrán deducir parcialmente las cuotas de IVA que soporten por las inversiones y gastos relacionados con la actividad de biblioteca virtual, puesto que, como más adelante argumentaremos, dichas inversiones y gastos se encontrarían parcialmente afectos a la actividad publicitaria, en tanto que constituyen el soporte para que esta pueda desarrollarse.

2.2. Distinción de los contratos de patrocinio publicitario frente a los convenios de colaboración empresarial

Los contratos de patrocinio publicitario presentan muchas características comunes con los denominados «convenios de colaboración empresarial», y en ocasiones resulta difícil la distinción entre unos y otros, dada la similitud de sus definiciones. Estos últimos los define la Ley 49/2002, de

² Debe apostillarse que el IVA repercutido a los patrocinadores no supondrá ningún coste para estos últimos, en la medida en que desarrollen actividades que conforme al artículo 94.Uno.1.º a) originen el derecho a deducir el IVA soportado.

23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo –en adelante Ley 49/2002– en el primer apartado del artículo 25 titulado «Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general»:

«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, 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.»

Puede comprobarse como la definición de los convenios de colaboración empresarial contenida en la Ley 49/2002 es muy similar a la de los contratos de patrocinio publicitario que se definen en la Ley General de Publicidad. No obstante debemos resaltar su diferente régimen fiscal, como se comprueba tras la lectura del segundo párrafo del artículo 25.1:

«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 propósito del precepto transcrito, es doctrina reiterada de la DGT³, puesta de manifiesto en sus Consultas V1386/2011, V0585/2011, V2725/2010, V0057/2010, V1059/2009, V0472/2008, entre otras, considerar que:

«(...) las cantidades percibidas en el marco de los Convenios de colaboración citados que son destinadas por la consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, *no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata.»

Fácilmente se advierte de que el tratamiento en el IVA de los contratos de patrocinio publicitario y de los convenios de colaboración empresarial es radicalmente distinto; mientras que los contratos de patrocinio constituyen el ejercicio de una actividad empresarial y por tanto originan el derecho a deducir el IVA soportado, los convenios de colaboración empresarial no constituyen prestaciones de servicios sujetas al IVA y por lo tanto no generan el derecho a deducir el IVA, por lo que no son adecuados para el objetivo que proponemos en este estudio.

Si tenemos en cuenta la similitud de las definiciones que se contienen en la Ley General de Publicidad para los contratos de patrocinio publicitario y en la Ley 49/2002 para los convenios de colaboración empresarial, y a ello le sumamos su diferente régimen fiscal, no es difícil intuir los pro-

³ Ya dictaminó la DGT en su Resolución de 9 de marzo de 1999 relativa a la aplicación del IVA en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general –regulados por la entonces vigente Ley 30/1994 de Fundaciones– que el compromiso de difundir la participación del colaborador asumido por las entidades sin fines lucrativos en el marco de los convenios de colaboración no constituía una prestación de servicios a efectos del IVA.

blemas de interpretación y calificación de estas dos tipologías de contratos que se plantean en la praxis fiscal. Con objeto de clarificar sus principales diferencias, en una primera aproximación podemos acudir a la doctrina sentada por la DGT en sus Consultas V1183/2006, 1148/2004, 1695/2001 y 2193/1999, en las que esbozó algunas bases para su distinción al calificar como convenios de colaboración empresarial y, por tanto, no desarrollados en el marco de una actividad económica, aquellos contratos en los que se produjeran las dos circunstancias siguientes:

«Inexistencia de consumo gravable, en el supuesto de no recibir las empresas de la entidad consultante bienes o servicios en provecho propio. Sería el caso en que, si bien la difusión de su nombre como colaboradoras en la convocatoria de los premios pudiese suponerles una mejora en su imagen pública y una promoción de sus actividades, no fuese esta la finalidad del convenio, sino la realización de aportaciones en metálico con un ánimo de liberalidad que trascienda el interés particular de dichas empresas.

Inexistencia del elemento "onerosidad", por faltar una relación de equivalencia entre las ventajas que las empresas perciben en virtud del convenio y las aportaciones que en virtud del mismo realizan en favor de la entidad consultante.»

Si en el contrato concurren de forma simultánea ambas circunstancias, la DGT entiende que la difusión publicitaria realizada revestiría la naturaleza del convenio de colaboración empresarial, y no la del contrato de patrocinio publicitario, por lo que no podríamos lograr nuestro propósito de que las bibliotecas virtuales pudieran recuperar una parte del IVA que soportan. Por tanto debe evitarse que en el contrato se produzcan dichas circunstancias⁴. Acerca de la «inexistencia de consumo gravable», la DGT ha precisado en las consultas antes citadas que se produciría cuando los patrocinadores no recibiesen bienes o servicios en provecho propio, a pesar de que la difusión de su nombre pudiera suponerles una mejora en su imagen pública, pero sin embargo «... no fuese esta la finalidad del convenio, sino la realización de aportaciones en metálico con un ánimo de liberalidad que trascienda el interés particular de dichas empresas». Y respecto de la «inexistencia del elemento onerosidad», entiende la DGT que se produciría cuando no se guardase una «... relación de equivalencia entre las ventajas que las empresas perciben en virtud del convenio y las aportaciones que en virtud del mismo realizan».

Ahora bien, si dichas circunstancias no concurrieran de forma simultánea en los contratos que suscriban las bibliotecas virtuales con sus patrocinadores, la DGT considera que la difusión publicitaria se estaría realizando a título oneroso en el marco de una actividad empresarial o profesional:

«Es el caso en que exista, en virtud de los convenios suscritos, una transacción entre ambas partes propia de un contrato de patrocinio publicitario, cuya causa sería la de publicitar mediante precio por parte de la sociedad consultante un determinado mensaje de las empresas patrocinadoras, constituyendo dicho precio las referidas aportaciones.»⁵

⁴ Nótese que en las consultas evacuadas por el centro directivo se deduce la concurrencia simultánea de ambas circunstancias, por lo que si se evita la existencia de cualquiera de ellas la difusión publicitaria se calificaría como actividad empresarial sujeta a IVA.

⁵ Véase la Consulta V1183/2006, y en el mismo sentido 1695/2001 y 2193/1999.

La DGT insiste en que la causa de los contratos de patrocinio es la de «publicitar mediante precio (...) un determinado mensaje de las empresas patrocinadoras». Precisamente la difusión de dichos mensajes tiene una trascendencia mayor de lo que en un principio pudiera imaginarse, como seguidamente comprobaremos. En la Consulta V1183/2006 un colegio profesional convocaba todos los años unos premios a la mejor tesis doctoral y al mejor proyecto de fin de carrera, y para sufragar los gastos y la dotación de los premios recibía ayudas económicas de las empresas patrocinadoras. El colegio consultante preguntaba sobre la sujeción al IVA de las ayudas percibidas. La DGT, después de transcribir en su contestación los dos requisitos anteriormente expuestos, matizaba: «En el texto de la consulta no se aclara si efectivamente existen o no estos mensajes publicitarios, por lo que la operación objeto de consulta se encontrará sujeta al impuesto cuando exista una transacción entre las partes propia de un contrato de patrocinio publicitario, tal y como se ha explicado en el punto anterior de esta contestación». Y ahondando en la importancia del mensaje, la DGT también se pronunciaba en la Consulta 1695/2001, en la que la entidad consultante editaba una revista infantil gratuita que financiaba mediante el precio que recibía de contratos publicitarios suscritos con entidades públicas y privadas. Consultada la DGT sobre la sujeción al IVA de dichos contratos, en su respuesta viene a observar: «En el ejemplar de la revista remitido por la consultante no existen mensajes publicitarios».

En otros supuestos, en cambio, la DGT no ha exigido –al menos de forma expresa– la difusión de dichos mensajes para poder considerar la sujeción al IVA de la publicidad realizada. Así, entre muchas otras, cabe destacar la Consulta V2481/2007, en la que un club deportivo sin ánimo de lucro recibía una donación consistente en la construcción de una pista deportiva y en contraprestación se comprometía a poner un cartel con el nombre de la consultante durante un determinado plazo. Concluye la DGT que «la operación descrita parece adecuarse más a un contrato de patrocinio que a una donación por parte del consultante (...). El club se compromete a insertar publicidad de la entidad patrocinadora, estando esta obligada a financiar la construcción de la pista deportiva». En este mismo sentido se pronuncia la DGT en la Consulta V0304/2007, al considerar que un contrato de patrocinio en el que la consultante patrocinaba a un equipo de fútbol se encuentra sujeto al IVA. También en la Consulta 120/2002, referida a contratos publicitarios a través de los que el consultante obtenía fondos para financiar la construcción de un teatro a cambio de difundir la identidad de los patrocinadores. Y en la Consulta 729/1998, en la que una orquesta, a cambio de una determinada suma de dinero, se comprometía a incluir en su denominación y en las entradas a sus conciertos una referencia a la entidad patrocinadora.

Si recapitulamos las respuestas evacuadas por la DGT, podemos comprobar como la línea divisoria entre los contratos de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial es muy borrosa, y poca luz arroja la fugaz y titubeante doctrina administrativa. Es cierto que el centro directivo sentó una doctrina aparentemente sólida sobre la concurrencia simultánea de la «inexistencia de consumo gravable» y de la «inexistencia de onerosidad», pero desde el año 2006 no ha vuelto a plasmar esta doctrina en ninguna de sus consultas. Y tampoco parece muy consistente el aislado criterio que sostuvo sobre la importancia de difundir un «mensaje publicitario», habida cuenta de que en posteriores consultas no ha reiterado este criterio, e incluso ha llegado a declarar la sujeción en algunos supuestos en los que el patrocinado se limitaba a difundir la identidad del patrocinador.

En cualquier caso debemos insistir en la importancia de que los contratos que se suscriban con las entidades patrocinadoras se califiquen como contratos de patrocinio publicitario, en cuyo caso se

entenderá que las bibliotecas virtuales desarrollan una actividad empresarial o profesional y, en consecuencia, podrán deducir una parte del IVA que soportan⁶. Por lo expuesto sería aconsejable que las bibliotecas virtuales difundieran tanto la identidad del patrocinador como un determinado mensaje comercial, y que además se especificara en el contrato de forma clara e inequívoca su finalidad publicitaria, dotándolo de los caracteres propios de cualquier contrato de naturaleza mercantil, como podrían ser: obligaciones asumidas por las partes, causas de rescisión del contrato, cláusulas para la revisión del precio del contrato en función del número de visitantes de la web, etc.

2.3. Tratamiento fiscal de los contratos de patrocinio publicitario en la Ley 49/2002

Teniendo en cuenta que la mayoría de entidades que prestan servicios gratuitos de biblioteca virtual se constituyen jurídicamente como fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, y que por ello presumiblemente aplicarán el favorable régimen fiscal contenido en la Ley 49/2002, debemos destacar que en su artículo 6.1 a) se declaran exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas derivadas de:

«... las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.»

En virtud de dicho precepto las bibliotecas virtuales no deben tributar por las rentas derivadas de los contratos de patrocinio publicitario –ni tampoco por las derivadas de los convenios de colaboración empresarial–. Y de igual forma, al quedar exentas dichas rentas, debemos añadir que tampoco se vulnerará el artículo 3.3.º, que impide aplicar el régimen fiscal de la Ley 49/2002 cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas al objeto o la finalidad estatutaria exceda del 40 por 100 de los ingresos totales:

«Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.»

Por tanto debemos destacar que con independencia de la cuantía de ingresos que perciban las bibliotecas virtuales por los contratos de patrocinio publicitario, podrán seguir aplicando el régimen fiscal de la Ley 49/2002, ya que dichos ingresos no forman parte del «conjunto de explotaciones económicas no exentas», y por tanto no rebasarán el fatídico umbral del 40 por 100.

⁶ En opinión de GIL DEL CAMPO, M., para distinguir los contratos de patrocinio publicitario de los convenios de colaboración empresarial es determinante conocer la causa específica del contrato según las circunstancias subjetivas que motivan su realización, siendo preceptivo que estas motivaciones se encuentren objetivadas en las cláusulas del contrato. Prosigue este autor en la necesidad de examinar la estructura del contrato, específicamente la exigibilidad de las prestaciones de cada parte, para ver si coincide con la causa típica del contrato de patrocinio publicitario. *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. Edit. CISS, 2003.

3. DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO TRAS LA SUSCRIPCIÓN DE LOS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO

3.1. Afectación de bienes y servicios a las actividades de difusión publicitaria y de biblioteca virtual

Recapitulando lo hasta ahora expuesto, tendríamos que las bibliotecas virtuales, tras la suscripción de los contratos de patrocinio publicitario, pasarían a desarrollar dos tipos de actividades claramente diferenciadas:

- *Actividad de difusión publicitaria*: constituye una actividad empresarial o profesional que genera operaciones sujetas y no exentas, por lo que conforme al artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA las bibliotecas virtuales podrán deducir íntegramente el IVA que soporten cuando adquieran bienes y servicios destinados *exclusivamente* a esta actividad.
- *Actividad de biblioteca virtual*: no constituye una actividad empresarial o profesional al prestarse gratuitamente y de acuerdo a los fines fundacionales, por lo que al encontrarse no sujetos los servicios prestados, conforme al artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA las bibliotecas virtuales no podrán deducir el IVA que soporten cuando adquieran bienes y servicios destinados *exclusivamente* a esta actividad.

Sentado lo anterior, por un lado tendríamos que el IVA soportado por las inversiones y gastos afectos a la actividad de difusión publicitaria –tales como asesoramiento jurídico por la redacción del contrato de patrocinio, viajes, manutención y estancia para la consecución o suscripción de dichos contratos, y cualesquiera otros gastos e inversiones destinados a la actividad publicitaria– podría deducirse íntegramente. Y por otro lado, respecto del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para el desarrollo de la actividad de biblioteca virtual –tales como inversiones en equipos informáticos, servicios de digitalización de obras literarias, mantenimiento de la página web, etc.–, en una rápida impresión podría entenderse que no sería deducible en ninguna proporción, toda vez que erróneamente cabría suponer su afectación exclusiva a esta actividad. Sin embargo, un análisis más detenido nos conduce a considerar que dichos bienes y servicios, aunque se adquieran para desarrollar la actividad de biblioteca virtual, no obstante constituyen el soporte necesario para que pueda llevarse a cabo la actividad de difusión publicitaria, por lo que seguidamente argumentaremos su afectación parcial a esta actividad y, por consiguiente, la posibilidad de deducir parcialmente el IVA soportado⁷.

Esta afectación parcial puede predicarse desde una doble perspectiva: material y económica. Consideramos que existe una vinculación material porque los bienes con los que se prestan los servicios de biblioteca virtual constituyen, a su vez, el soporte a través del cual se prestan los servicios de difusión publicitaria; no en vano la publicidad se difunde a través de la página web de la biblioteca virtual, por lo que debe admitirse que ciertos gastos –en concreto podrían ser los de manteni-

⁷ Si los bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo se destinan en parte a una actividad empresarial y en parte a una actividad no empresarial, el IVA soportado –como más adelante veremos– podrá deducirse parcialmente en función del grado de afectación a la actividad empresarial.

miento y actualización de la página web— se encuentran parcialmente afectos a la actividad publicitaria. Y consideramos que existe una vinculación económica puesto que el número de visitantes de la página web guarda una estrecha relación con los ingresos potenciales que podría generar la actividad de publicidad. En efecto, es fácil demostrar la existencia de una correlación directa entre la calidad de los servicios de biblioteca virtual —número de obras digitalizadas, funcionalidad, diseño de la página web, etc.— y la afluencia de visitantes, por lo que si aceptamos la premisa de que los potenciales ingresos publicitarios se encuentran íntimamente ligados al número de visitantes, debe necesariamente admitirse que la calidad de los servicios de biblioteca virtual redundará de forma positiva en los ingresos publicitarios.

En definitiva, aunque la actividad de biblioteca virtual se encuentra no sujeta —y por tanto no origina el derecho a deducir—, entendemos que constituye el soporte material y económico para que pueda desarrollarse la actividad sujeta y no exenta de publicidad —que sí origina el derecho a deducir—, por lo que puede defenderse que los gastos e inversiones efectuados para prestar los servicios de biblioteca virtual se encuentran parcialmente afectos al desarrollo de la actividad publicitaria. En consecuencia, y como parece de justicia, una parte del IVA soportado por dichos bienes y servicios podrá deducirse parcialmente en función del grado estimado de utilización en la actividad de difusión publicitaria.

Este razonamiento se refuerza por varios pronunciamientos de la DGT en supuestos similares al aquí planteado, en los que el centro directivo ha permitido a las entidades consultantes deducir parcialmente el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios utilizados en el desarrollo de actividades no sujetas que constituían el soporte para el desarrollo de actividades empresariales sujetas y no exentas. Un claro ejemplo lo encontramos en la Consulta V0758/2006, en la que un ayuntamiento promueve la construcción de un vertedero con una planta de tratamiento de residuos que financió con una ayuda del Fondo de Cohesión. De la respuesta de la DGT se desprende que la actividad de tratamiento de residuos no tiene carácter empresarial. No obstante, el ayuntamiento informa que como consecuencia del proceso de tratamiento obtiene un subproducto denominado *compost*, que vende a terceros mediante precio. Considera la DGT que dichas ventas sí se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial sujeta y no exenta, por lo que acto seguido no duda en admitir:

«... el ayuntamiento consultante podrá deducir las cuotas que haya soportado por la construcción del vertedero correspondientes a la parte del mismo que se encuentre afecto a la generación del *compost* destinado a la venta.»

La DGT, por tanto, reconoce que el vertedero se encuentra parcialmente afecto a la actividad empresarial de venta de *compost*, en tanto que contribuye a su desarrollo. Nótese que el supuesto de afectación parcial que se aborda en la consulta es sustancialmente análogo al supuesto que en este estudio planteamos. En efecto, en ambos supuestos nos encontramos con una entidad que soporta una serie de cuotas de IVA por la adquisición de bienes y servicios destinados a una actividad no sujeta —la construcción del vertedero, en el caso del ayuntamiento; los gastos e inversiones para la prestación de los servicios de biblioteca, en el caso de las bibliotecas virtuales—. Posteriormente ambas entidades aprovechan la infraestructura de la actividad no sujeta para desarrollar una actividad de carácter empresarial —venta de *compost*, en el caso del ayuntamiento; difusión publicitaria, en el caso de las bibliotecas virtuales—. Pues bien, puesto que las actividades de carácter empresarial se desa-

rollan aprovechando la infraestructura de la actividad no sujeta –ya que sin dicha actividad no se podría desarrollar la actividad empresarial–, la DGT permite deducir las cuotas de IVA soportado en la proporción en que se encuentren afectas al desarrollo de la actividad empresarial.

Otro ejemplo similar lo encontramos en la Consulta V0576/2006, en la que el consultante crea en Internet una página web en la que ofrece información a los internautas de forma gratuita, si bien baraja la posibilidad de incluir publicidad para poder generar ingresos. La DGT no duda en afirmar que la actividad descrita –poseer una «página web de información» incluyendo publicidad de terceros– supone en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) el ejercicio de una actividad económica. Y de forma coherente con este razonamiento permite al consultante deducir las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios con los que ofrece a los internautas la información gratuita.

Y un último ejemplo lo encontramos en la Consulta V0153/2004, en la que se aborda el caso de una comunidad de propietarios que desde hace varios años venía desarrollando una actividad económica consistente en el arrendamiento de una de sus fachadas a una empresa publicitaria. La comunidad informa que va a realizar obras en el tejado del edificio, y pregunta sobre la posibilidad de deducir el IVA que soporte en la realización de dichas obras. La DGT responde que podrá deducirse «en la medida en que dichos bienes o servicios vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

En definitiva, y a la vista del criterio evacuado por la DGT, podemos concluir que los bienes y servicios adquiridos por las bibliotecas virtuales se encuentran parcialmente afectos a la actividad publicitaria. Ello implica que las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios adquiridos para el desarrollo de la biblioteca virtual podrían deducirse parcialmente según el grado estimado en que se fueran a utilizar en la actividad publicitaria. Más adelante, en el epígrafe 3.3, analizaremos cómo podría calcularse el citado grado de utilización.

3.2. Deducibilidad parcial del IVA soportado cuando los bienes y servicios se destinan simultáneamente a actividades empresariales y no empresariales

El artículo 95 de la LIVA, bajo la rúbrica «Limitaciones del derecho a deducir», establece en su primer apartado:

«Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.»

Para poder deducir el IVA se exige, por tanto, que los bienes y servicios «se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional». Esta rígida exigencia se relaja, no obstante, para el supuesto de bienes de inversión⁸, y a tal efecto el apartado tercero del citado artículo 95

⁸ Puede verse su definición en el artículo 108 de la LIVA.

establece que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional podrán deducirse:

«... en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.»

Este inciso permite que el IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión pueda deducirse parcialmente, sin necesidad de que se encuentren afectos «directa y exclusivamente» a la actividad empresarial o profesional, como así prescribía el primer apartado. Pero nótese que para poder deducir el IVA de aquellos otros bienes que no sean considerados como bienes de inversión, o incluso para cualquier gasto o servicio adquirido, seguiría operando la rígida exigencia consistente en la necesidad de afectarlos «directa y exclusivamente» a una actividad empresarial o profesional. La consecuencia que se deriva de lo anterior sería claramente perniciosa para las bibliotecas virtuales, puesto que no podrían deducir en ninguna proporción el IVA soportado por la adquisición de bienes con precio inferior a 3.005,06 euros, y tampoco el soportado por servicios o gastos, puesto que aunque se empleasen parcialmente en la actividad empresarial de difusión publicitaria, no estarían afectos «directa y exclusivamente» a esta actividad.

Sin embargo, la DGT ha señalado con acierto en reiteradas ocasiones que esta exigencia vulnera lo dispuesto por la Directiva comunitaria⁹. En efecto, la génesis del artículo 95 de la LIVA española debe buscarse en la Directiva 2006/112/CE, que en su Título X regula a nivel comunitario el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA, y a tal efecto establece en su artículo 168:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.»

Y de forma complementaria al precepto transcrito, el primer párrafo del artículo 173.1 de la Directiva añade:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.»

Puede comprobarse que para poder deducir el IVA en ningún caso exige la Directiva que exista una afectación «directa y exclusiva», por lo que el legislador español incurre en un claro exceso

⁹ Consideramos que esta exigencia quiebra claramente la neutralidad del impuesto, ya que no permite a los sujetos pasivos deducir, en ninguna proporción, el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios –salvo que se trate de bienes de inversión– que se encuentren afectos de forma parcial a actividades empresariales.

normativo cuando introduce esta exigencia en el artículo 95.Uno de la LIVA. De hecho la DGT se ha tenido que pronunciar en las recientes Consultas V1219/2011, V1916/2011, V1036/2010, V0529/2009, V0366/2009, V2375/2008, entre otras, para interpretar a la luz del Derecho comunitario la exigencia impuesta por la normativa interna.

En particular la DGT ha considerado que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA que se destinan simultáneamente a actividades empresariales y no empresariales debe realizarse con arreglo a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante TJCE) de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, en la que se planteaba un caso sobre la deducibilidad del IVA por parte de una entidad que realizaba tres tipos de actividades: actividades no económicas excluidas del ámbito de aplicación del impuesto; actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto pero exentas; y actividades económicas gravadas. El TJCE sentenció al respecto que «(...) la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva 77/388 está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades». Dicho pronunciamiento ya ha sido recogido por la DGT en sus recientes Consultas V1973/2011, V1072/2011, V0480/2011, V2353/2010, V1798/2010, entre otras, en las que ha considerado que cuando se desarrollen conjuntamente actividades empresariales y no empresariales:

«... la entidad consultante deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que, por causas razonables, haya de procederse a su modificación.»

La DGT contraviene de esta forma lo dispuesto por el artículo 95.Uno de la LIVA, y conforme a la normativa comunitaria reconoce que las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios afectos simultáneamente al desarrollo de actividades empresariales y no empresariales pueden deducirse atendiendo a un «criterio razonable y homogéneo de imputación», permitiendo a los sujetos pasivos deducir parcialmente el IVA de aquellos bienes y servicios que destinen en parte a una actividad empresarial.

3.3. Criterio de imputación para los bienes y servicios afectos simultáneamente a las actividades de biblioteca virtual y de difusión publicitaria

En el caso que nos ocupa no resulta sencilla la adopción de un criterio con el que determinar qué parte de los bienes y servicios adquiridos para el desarrollo de la actividad de biblioteca debería imputarse a esta actividad y qué parte a la actividad empresarial de difusión publicitaria. Y es que el supuesto de afectación parcial que en este caso se plantea es ciertamente singular. Por lo general, los supuestos más frecuentes de afectación parcial suelen girar en torno a dos aspectos derivados de la utilización de los bienes y servicios adquiridos: el temporal y el físico. El aspecto temporal se daría

en el supuesto de aquellos bienes que alternativamente en el tiempo se destinan a necesidades empresariales y particulares, y el ejemplo paradigmático lo encontramos en los vehículos de turismo adquiridos por empresarios o profesionales, puesto que generalmente suelen utilizarse para el desarrollo de la actividad empresarial y para la satisfacción de necesidades privadas¹⁰. El aspecto físico se daría cuando un mismo bien, por su posibilidad de división material, es susceptible de ser destinado a actividades empresariales y no empresariales. Un caso frecuente es el de aquellos inmuebles en los que una parte de su superficie se destina a necesidades empresariales y otra a uso como vivienda¹¹.

Pero a diferencia de los ejemplos de afectación parcial que se acaban de comentar, en los que podía identificarse una variable temporal o física que permitía determinar el grado de afectación de un determinado bien a la actividad empresarial, en nuestro caso nos enfrentamos a un supuesto atípico de afectación parcial. Y es que los bienes y servicios adquiridos para prestar los servicios de biblioteca virtual se utilizan desde una perspectiva temporal y física en el desarrollo simultáneo de las dos actividades, por lo que no puede acudir ni al criterio de reparto temporal ni al físico. Decimos que no puede acudir a un criterio de reparto temporal porque los bienes no se destinan por periodos alternativos a la actividad empresarial de publicidad y a la no empresarial de biblioteca, sino que su afectación a ambas actividades se produce de forma constante y permanente en el tiempo. Y tampoco puede acudir a un criterio de reparto físico puesto que los bienes y servicios adquiridos suelen ser indivisibles y no es posible compartimentarlos físicamente para conocer qué parte de los mismos se destinaría a cada actividad.

Dadas las dificultades expuestas, consideramos que un «criterio razonable y homogéneo de imputación», al que tantas veces alude la DGT, podría resultar de aplicar una versión adaptada de la regla normativa de la prorrata, si bien huelga advertir de que la regla de la prorrata, como tal, no resulta de aplicación¹². Para este propósito podríamos distinguir, por un lado, la actividad de biblioteca virtual –actividad no sujeta que no otorga el derecho a deducir el IVA– y, por otro lado, la actividad empresarial de difusión publicitaria –actividad sujeta que sí otorga el derecho a deducir el IVA–. Y empleando un criterio análogo al de la prorrata general, a su vez acorde al artículo 173.1 de la Directiva que antes transcribíamos, calcularíamos una fracción que arrojaría el porcentaje de las inversiones y gastos comunes que cabría imputar a la actividad empresarial de difusión publicitaria¹³:

- En el numerador: operaciones que originan el derecho a deducir, esto es, las derivadas de la actividad publicitaria.

¹⁰ La afectación temporal también se ha planteado con otro tipo de bienes, como por ejemplo con una embarcación en la Consulta V1787/2006, en la que la entidad consultante manifiesta destinarla en un 90 por 100 a la actividad empresarial de arrendamiento y en un 10 por 100 al uso particular.

¹¹ Un claro ejemplo se encuentra en la Consulta V2301/2006, en la que el consultante adquiere un inmueble para destinarlo en un 80 por 100 a vivienda y en un 20 por 100 al ejercicio de su actividad profesional. Entre otras muchas Consultas pueden verse: V2157/2007, V1604/2007, V0036/2007, 1428/1998, 224/1997.

¹² La aplicación de la regla de la prorrata queda reservada a los sujetos pasivos que desarrollen, dentro del ámbito de sus operaciones sujetas, unas actividades que otorguen el derecho a deducir –por estar gravadas– y otras que no otorguen ese derecho –por estar exentas–, lo que no ocurre en nuestro caso. Por consiguiente no puede aplicarse la regla de la prorrata. Sobre este extremo puede verse la Consulta V1973/2011.

¹³ Representaría el porcentaje al que se podrían deducir las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios comunes; la parte restante de dicho porcentaje hasta llegar al 100 por 100 correspondería al grado en el que dichos bienes y servicios se entenderían afectos a la actividad no sujeta de biblioteca virtual, y representaría el porcentaje de las cuotas de IVA que no podrían deducirse.

- En el denominador: operaciones totales realizadas, esto es, tanto las derivadas de la actividad de difusión publicitaria como las derivadas de la actividad de biblioteca virtual.

En cuanto al importe a considerar para las operaciones derivadas de la actividad publicitaria, parece evidente que deberían consignarse los ingresos obtenidos por la suscripción de los contratos de patrocinio publicitario.

Y en cuanto al importe correspondiente a las operaciones derivadas de la actividad gratuita de biblioteca virtual, puesto que no genera ingresos, resulta más delicado decidir qué variable debería observarse para consignar su importe. En una primera aproximación podría pensarse en los ingresos potenciales que se obtendrían de haberla explotado económicamente cobrando un precio a los usuarios; pero en ese caso se plantea la duda de cómo podría estimarse el cálculo de estos ingresos potenciales: ¿en función del número de visitas que recibe la página web?, ¿en función del número de descargas de obras digitalizadas?, ¿en función del precio de mercado que tendría la suscripción a la biblioteca por parte de los usuarios? A poco que se piense, las posibles alternativas para estimar los ingresos potenciales no resultan satisfactorias, y además son muy poco sólidas desde una perspectiva jurídica.

Una posible alternativa, más acorde a Derecho, consistiría en consignar el importe que correspondería a la base imponible de los autoconsumos de servicios, que por su propia naturaleza son operaciones que carecen de contraprestación, como así sucede en el supuesto que nos ocupa¹⁴. A tales efectos el artículo 79.Cuatro de la LIVA establece:

«En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.»

La problemática práctica surge porque las bibliotecas virtuales se verían obligadas a llevar una contabilidad analítica que les permitiera calcular el coste de los servicios de biblioteca virtual. Pero además, en el terreno jurídico, la vaga descripción legal de la base imponible nos obliga a plantearnos qué debe entenderse por el «coste de prestación de los servicios», pues surgen muchas dudas para determinar qué partidas deberían incluirse en este abstracto concepto normativo¹⁵. La DGT poca ayuda ofrece para su correcta determinación, ya que en sus consultas se ha limitado a transcribir el citado precepto sin arrojar demasiada luz al respecto. Solo en tres consultas la DGT ha ido más allá de la mera transcripción normativa. Así sucede en la Consulta 148/1999, en la que la sociedad consultante, dedicada a la fabricación de automóviles para la venta, informa de que algunos de ellos se destinan durante un periodo máximo de seis meses a satisfacer necesidades privadas de determinados empleados, incurriendo con ello en un autoconsumo de servicios. Responde la DGT que para calcular la base imponible debe tenerse en cuenta:

¹⁴ Debe precisarse que los autoconsumos constituyen operaciones plenamente sujetas al impuesto, y no debemos olvidar que los servicios de biblioteca virtual se encuentran, en cambio, no sujetos. No obstante, a los solos efectos de determinar el importe que debería consignarse en la fracción que proponíamos, consideramos que sería viable recurrir a las reglas para calcular la base imponible de los autoconsumos de servicios.

¹⁵ Aunque un estudio detenido excedería con creces el ámbito de este trabajo, valga apuntar algunos interrogantes: ¿cómo puede medirse el coste de los servicios prestados?, ¿debería incluirse parte de los costes indirectos?, ¿podría calcularse el coste tomando como referencia su valor de mercado y descontando un margen de beneficios?

«... el coste total de fabricación de los citados vehículos para la sociedad consultante (incluido el coste de mano de obra) imputable al periodo de tiempo durante el cual el vehículo es utilizado por el empleado para uso particular del mismo.»

En la Consulta V0865/2006 se aborda el supuesto de una fundación que construyó un edificio para destinarlo a la actividad docente, y financió dicha construcción con un préstamo hipotecario. La fundación informa de que pretende ceder gratuitamente el uso del edificio a una universidad. La DGT, tras calificar esta cesión como autoconsumo de servicios, seguidamente establece que la base imponible:

«... sería el coste de dicha cesión, incluidos por lo tanto, todos los costes de prestación del servicio, tanto los de funcionamiento del inmueble cedido (impuestos locales que graven el inmueble, gastos de reparación, amortización del inmueble, etc.), como los costes financieros derivados de la adquisición del inmueble por el consultante (cedente)».

Y por último en la Consulta 640/2003 se aborda otro supuesto de arrendamiento gratuito. La consultante informa de que ejercerá una actividad económica en un local comercial propiedad de su padre –sin pagar contraprestación a cambio–, el cual también dispone de otros locales arrendados a terceros mediante contraprestación. Responde la DGT que la base imponible:

«... sería el coste de dicha cesión, incluidos por lo tanto, los costes de funcionamiento del local cedido (impuestos locales que graven el inmueble, gastos de reparación, amortización del inmueble, etc.), atendiendo a la regla prevista en el apartado cuatro del artículo 79, anteriormente expuesta.»

Lo relevante en esta última consulta no son las partidas que deben incluirse en la base imponible, también recogidas en la anterior consulta citada, sino que la DGT, informada por el consultante de que su padre poseía otros locales arrendados mediante contraprestación, prescinde del precio convenido en dichos alquileres al objeto de determinar la base imponible del autoconsumo. Se infiere, por tanto, que el «coste de prestación de los servicios» ni es equiparable ni puede determinarse a través del precio o valor que tendrían en el mercado los servicios prestados.

De lo hasta aquí expuesto, y considerando la escasa doctrina administrativa al respecto, persisten muchas sombras en torno a la correcta determinación de la base imponible de los autoconsumos de servicios, y por ende para obtener una de las magnitudes que deberíamos incluir en el denominador de la expresión que proponemos.

Consideramos que una alternativa más sólida a las anteriores podría consistir en computar los ingresos reales relacionados con los servicios de biblioteca virtual, a saber: las donaciones y subvenciones recibidas por la biblioteca virtual para el desarrollo de esta actividad. De esta forma, tanto para el numerador como para el denominador de la expresión que planteábamos, extraeríamos los ingresos reales relacionados con cada una de las actividades desarrolladas: los importes facturados a terceros para la actividad de difusión publicitaria, y las subvenciones y donaciones recibidas para la actividad de biblioteca virtual. En resumen, el porcentaje de gastos e inversiones comunes que podrían imputarse a la actividad publicitaria, y por tanto el porcentaje de IVA deducible, podría obtenerse mediante la siguiente expresión:

$$\% \text{ Deducción} = \frac{\text{Ingresos por actividad publicitaria}}{\text{Ingresos por actividad publicitaria} + \text{Ingresos por actividad de biblioteca virtual}}$$

Este criterio es análogo a la filosofía que subyace en el régimen de la prorrata general, y por las razones antes apuntadas consideramos que sería el más factible para el supuesto planteado. En cualquier caso, y al margen de la elección de cualquier otro criterio de imputación que pudiera considerarse más «razonable y homogéneo», esperamos haber justificado, por los motivos ya expuestos, cómo las bibliotecas virtuales podrían deducir parcialmente el IVA soportado de las inversiones y gastos relacionados con la actividad de biblioteca virtual siempre que suscribieran con terceros los denominados contratos de patrocinio publicitario.

4. CONCLUSIONES

1. Los servicios de biblioteca virtual se prestan mayoritariamente por organismos e instituciones sin ánimo de lucro sin exigir contraprestación a los lectores, lo que deviene en su no sujeción al impuesto. En consecuencia, conforme al artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA, puesto que las bibliotecas virtuales no emplean los bienes y servicios adquiridos en la realización de operaciones gravadas, no tienen derecho a deducir el IVA. Sin embargo, podrían conseguir que una parte del IVA soportado fuera deducible, siempre que suscribieran contratos de patrocinio publicitario con entidades que desearan anunciarse a través de las páginas web de las bibliotecas. En ese caso, puesto que las bibliotecas virtuales efectuarían operaciones gravadas, adquirirían a su vez el derecho a deducir el IVA soportado por las compras de bienes y servicios relacionados con la actividad publicitaria.
2. Una vez suscritos los contratos de patrocinio publicitario podemos afirmar que la página web de la biblioteca virtual se utilizaría de forma simultánea, tanto desde una perspectiva material como temporal, para prestar servicios gratuitos de biblioteca y de difusión publicitaria. En este sentido puede entenderse que buena parte de las inversiones y gastos en los que incurra la biblioteca virtual—inversiones en bienes de equipo, servicios de digitalización de obras literarias, etc.— se encontrarían afectos simultáneamente al desarrollo de ambas actividades: la no empresarial de biblioteca y la empresarial de publicidad.
3. La DGT ha resuelto recientemente al amparo de las últimas sentencias del TJUE, y en contra de lo dispuesto por el artículo 95 de la LIVA, que las cuotas de IVA soportadas por la compra de bienes—aunque no sean de inversión— y de servicios que se utilicen simultáneamente para desarrollar actividades empresariales y no empresariales pueden deducirse parcialmente en función del grado de afectación a las actividades empresariales. Para determinar este grado de afectación, la DGT obliga al sujeto pasivo a adoptar «un criterio razonable y homogéneo de imputación», y en función del mismo podría deducirse parcialmente el IVA soportado.
4. En nuestra opinión, el criterio más acertado para imputar a cada actividad las inversiones y gastos comunes a ambas es efectuar su distribución en función de los ingresos que genera

cada actividad. Se trata de un criterio lógico y objetivo, análogo al que subyace en la regla normativa de la prorata y a su vez acorde al artículo 173.1 de la Directiva. Así pues, el grado de imputación a la actividad publicitaria estaría determinado por una fracción en la que en el numerador figurarían los ingresos derivados de la actividad publicitaria, mientras que en el denominador figurarían los ingresos totales, es decir, tanto los ingresos publicitarios como las subvenciones y donaciones recibidas para prestar los servicios de biblioteca virtual. Este grado de imputación a la actividad publicitaria constituiría, en esencia, el porcentaje al que se podrían deducir las cuotas de IVA soportadas por las inversiones y gastos afectos simultáneamente al desarrollo de ambas actividades.

5. Es importante destacar la necesidad de que los contratos que suscriban las bibliotecas virtuales con las entidades publicitadas se califiquen como *contratos de patrocinio publicitario*, y no como convenios de colaboración empresarial, ya que estos últimos no generan prestaciones de servicios sujetas al IVA y, por tanto, no permitirían a las bibliotecas virtuales deducir el IVA. Por ello es aconsejable que en el contrato se especifique de forma clara e inequívoca su finalidad publicitaria, dotándolo de los caracteres propios de cualquier contrato de naturaleza mercantil, y que se publicite, además de la mera identidad del patrocinador, un determinado mensaje comercial.
6. Por último, debe destacarse que las rentas derivadas de los contratos de patrocinio publicitario se encuentran exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades en virtud del régimen previsto en la Ley 49/2002 –régimen que presumiblemente aplicarán las bibliotecas virtuales sin ánimo de lucro o con naturaleza jurídica de fundaciones–.