

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC061038

DGT: 05-07-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3108/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos. Liberalidades.** *Ayudas económicas concedidas por gastos de enfermedad a un cooperativista no cubiertas por el Servicio de Salud o Mutualidad.* En el año 2014 uno de los socios de la cooperativa sufrió un infarto medular que le produjo una tetraplegia de tipo permanente que le imposibilitó para cualquier tipo de trabajo. Dicho socio ha ingresado en una residencia especializada de gestión privada. El trabajador percibe una pensión por invalidez absoluta que no cubre los costes de la citada residencia. Todos los socios de la cooperativa han acordado la entrega de una ayuda por parte de la entidad para cubrir la cuantía no cubierta por la pensión. En la medida en que la ayuda se concede a un socio, el abono de la misma respondería a la relación societaria existente socio-sociedad, por lo que, con arreglo dispuesto en el art. 14.1.a) RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), dicho gasto tendría la consideración de retribución a los fondos propios en proporción al porcentaje de participación poseído por el socio, y de liberalidad por el importe restante.

**IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Operaciones no sujetas. Otras operaciones no sujetas.** El pago por la entidad de la ayuda económica a uno de sus socios no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto, ni tampoco puede considerarse que dicho socio preste ningún servicio a la sociedad. En consecuencia, parece que no se aprecia la existencia de un vínculo jurídico entre la entidad y su socio que derive en el cumplimiento recíproco de obligaciones de contenido económico que recaigan dentro del ámbito impositivo del IVA. Por tanto, en ausencia de una prestación de servicios a la que pueda vincularse la contraprestación, no se aprecia la existencia de una operación que sea susceptible de ser gravada por el impuesto, por lo que el pago de la ayuda económica no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**IRPF. Hecho imponible. Rentas no sujetas.** *Ayudas económicas concedidas para gastos de enfermedad no cubiertos por el Seguro de Salud o Mutualidad.* La ayuda que se reconoce al socio deriva, directamente del vínculo existente por la condición de socio que el beneficiario de la ayuda tiene con la entidad. Por ello, la calificación fiscal que debe darse a la ayuda es la de rendimiento del capital mobiliario, según el art. 25.1.d) Ley 35/2006 (Ley IRPF). Sin embargo, no están sujetas las ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud, entendiéndose a estos efectos el empleo de las diversas fórmulas de asistencia sanitaria para reponer la salud del beneficiario, entendida como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas. De acuerdo con lo sostenido por la DGT en su consulta V2798/2009 de 18-12-2009 (NFC037076), quedaría excluida de gravamen la ayuda para contribuir a los gastos que se ocasionen por estancia en residencias asistidas. En la medida que dichas ayudas queden exoneradas de gravamen, no estarán sujetas al sistema de retenciones a cuenta del Impuesto.

**PRECEPTOS:**

Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), art. 1.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3 y 14.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 15.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 5.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 25.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En el año 2014 uno de los socios de la cooperativa consultante sufrió un infarto medular que le produjo una tetraplegia de tipo permanente que le imposibilitó para cualquier tipo de trabajo. Dicho socio ha ingresado en una residencia especializada de gestión privada. El trabajador percibe una pensión por invalidez absoluta que no cubre los costes de la citada residencia. Por ello todos los socios de la cooperativa han acordado la entrega de una ayuda por parte de la entidad para cubrir la cuantía pendiente, en tanto se le adjudica una plaza en una residencia subvencionada por la Comunidad de Madrid.

**Cuestión planteada:**

Cuál sería el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de la empresa de la ayuda aprobada por la Junta General de socios, su tratamiento a efectos del IVA y el tratamiento en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio.

**Contestación:****IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La entidad consultante tiene revista la forma de sociedad cooperativa, por lo que a efectos tributarios le resultará de aplicación lo previsto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre), sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. En este sentido, el apartado 3 del artículo 1 de la citada norma establece que “en lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.”

Así, el apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 14 del TRLIS establece lo siguiente:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.  
(...)
- e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante tiene intención de otorgar una ayuda económica a un socio de la cooperativa con el objeto de financiar el coste de su estancia en una residencia especializada.

En la medida en que la ayuda se concede a un socio, el abono de la misma respondería a la relación societaria existente socio-sociedad, por lo que, con arreglo dispuesto en el artículo 14.1.a) del TRLIS, dicho gasto tendría la consideración de retribución a los fondos propios en proporción al porcentaje de participación poseído por el socio, y de liberalidad por el importe restante.

En consecuencia, no tendría la consideración de fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, dicho gasto también tendrá la consideración de gasto fiscalmente no deducible con arreglo a lo previsto en los artículos 10.3 y 15.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades.

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.  
(...).”

Adicionalmente, el artículo 5 del mismo texto legal señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.  
(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.  
(...).

De conformidad con los preceptos anteriores, de aplicación general, la entidad consultante tendrá la consideración de empresario o profesional en la medida en que ordene por cuenta propia los factores de producción necesarios con el fin de intervenir en el mercado y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del Impuesto.

A este respecto debe señalarse que es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ha establecido los criterios para considerar si una operación se efectúa a título oneroso, entre otras en su sentencia de 5 de febrero de 1981 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Asunto C-154/1980, y que establece que “debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que una prestación de servicios sea gravable por el Impuesto.”

Por su parte, el Tribunal europeo, en su sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, Asunto C-16/1993, cuando señaló que:

“14. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”

De conformidad con lo anterior, el pago por la entidad consultante de la ayuda económica descrita en el escrito de consulta a uno de sus socios no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto, ni tampoco puede considerarse que dicho socio preste ningún servicio a la sociedad consultante.

En consecuencia, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta parece que no se aprecia la existencia de un vínculo jurídico entre la entidad consultante y su socio que derive en el cumplimiento recíproco de obligaciones de contenido económico que recaigan dentro del ámbito impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, en ausencia de una prestación de servicios a la que pueda vincularse la contraprestación, no se aprecia la existencia de una operación que sea susceptible de ser gravada por el impuesto. En consecuencia, el pago de la ayuda económica a su socio por parte de la entidad consultante no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Al respecto debe señalarse que la referida ayuda que se reconoce al socio deriva, dadas las circunstancias antes apuntadas, directamente del vínculo existente por la condición de socio que el beneficiario de la ayuda tiene con la entidad consultante.

Dicho lo anterior, la calificación fiscal que debe darse a la ayuda que trae causa no es otra que la de tratarse de un rendimiento del capital mobiliario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29).

El citado precepto, señala que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario a “Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe”.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que, como se indica en la consulta V0530-12, entre otras, no tendrán la consideración de renta sujeta al Impuesto aquellas ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud, entendiéndose a estos efectos el empleo de las diversas fórmulas de asistencia sanitaria para reponer la salud del beneficiario.

Cualquier otra prestación de tipo social que no responda con exactitud a los términos antes descritos, concedida en relación con enfermedades o lesiones pero cuyo fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, constituirá renta sujeta a dicho Impuesto, pues su finalidad es ajena al concepto de asistencia sanitaria, entendido como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas.

Igualmente, estarán sujetas al Impuesto, todas aquellas ayudas económicas concedidas por gastos de enfermedad o sanitarios cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente.

En la medida que dichas ayudas queden exoneradas de gravamen, no estarán sujetas al sistema de retenciones a cuenta del Impuesto.

Por ello debe concluirse en los mismos términos que la consulta V2798-09, en la que se manifestaba al respecto: "En consecuencia, en relación con las ayudas económicas a las que se hace referencia en el escrito de consulta, en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos anteriormente señalados (concesión de ayudas para cubrir gastos no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, destinados al restablecimiento de la salud), quedaría excluida de gravamen la ayuda para contribuir a los gastos que se ocasionen por estancia en Residencias Asistidas dentro de la "Ayuda Asistencia a domicilio, estancia en centro de día o residencias".

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.