

Consulta Vinculante D.G.T. de 4 de marzo de 2011

RESUMEN:

Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo: Entregas de jabones usados que realizan los establecimientos hoteleros a la asociación sin ánimo de lucro. Consideración de donativo en especie.

Órgano:

SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

Normativa:

Ley 49/2002 arts. 16, 17, 18, 24

Descripción de los hechos:

La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro en constitución, a la que será de aplicación la normativa establecida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cuyo objeto será contribuir a la reducción de la mortalidad infantil causada por la falta de higiene en los países en vías de desarrollo, para lo que realizará la recogida, reciclaje y desinfección de los jabones usados desechados por los establecimientos hoteleros para su posterior envío y donación gratuita a los países en vías de desarrollo.

Cuestión planteada:

Si las entregas de jabones usados que realizan los establecimientos hoteleros a la asociación tienen la consideración de donativos de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 y siguientes de la Ley 49/2002.

Cómo se valora la donación al tratarse de un donativo en especie

Si se puede instrumentar la donación mediante la facturación de los jabones por parte de los establecimientos hoteleros a la asociación para después firmar un acuerdo de condonación de esta factura.

Contestación completa:

El artículo 16 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 establece lo siguiente:

"Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia."

Por su parte, el artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos a efectos de esa Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3, entre otras, a las asociaciones declaradas de utilidad pública, por lo que la respuesta a la consulta planteada parte de la presunción de que la consultante cumpliría esta condición.

Los donativos que reciba la asociación, en el supuesto de que sea considerada como una entidad sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002, darán derecho, en su caso, a practicar las deducciones previstas en el título III de dicha ley. En este sentido, el artículo 17 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

"Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación."

En principio, los donativos de los establecimientos hoteleros realizados en favor de una entidad que tiene la consideración de entidad sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002, podrían dar derecho a practicar las deducciones previstas como incentivos fiscales al mecenazgo.

La base de la deducción se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 49/200:

"Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

(...).

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión."

En el caso planteado, el donativo consiste en la entrega de los jabones usados desechados por los establecimientos hoteleros. Al tratarse del donativo de un bien, el importe a tener en cuenta será el valor contable de los jabones desechados por dichos establecimientos.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre de 2007), define el valor contable en el apartado 6.º de su primera parte, dedicada al marco conceptual de la contabilidad:

"6.º Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

(...).

9. Valor contable o en libros

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado."

Los jabones que adquiere un establecimiento hotelero para uso de sus clientes forman parte de las existencias, tal como las define el PGC en el grupo 3 de las definiciones y relaciones contables: "Grupo 3. Existencias. Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación (...) o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios."

Por el contrario, en el caso no probable que los jabones usados tengan un valor intrínseco y figuren en el balance como existencias por dicho valor, la entrega de estos bienes como donativo a una entidad que tiene la consideración de entidad sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002, podría dar

derecho a practicar las deducciones previstas como incentivos fiscales al mecenazgo. No obstante, aun cuando no se aportan hechos suficientes en la consulta, es presumible que los comprobantes usados a que se refiere la consulta no tengan valor contable, al ser nulo el valor recuperable de los mismos, lo cual supondría que no podría generarse deducción alguna.

En cuanto a la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, el artículo 24 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

"1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones."

El Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se aprueba por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (Boletín Oficial del Estado de 23 de octubre de 2003). El artículo 6 se refiere a la certificación y declaración informativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas, que dispone lo siguiente:

"1. La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

- a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
- d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
- f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos."

Por último, la Orden Ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre de 2007 (BOE de 18 de octubre de 2007), aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

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.