

Consulta n.º 6707 de 14 de julio de 2014, de la Hacienda Foral de Bizkaia

LA LEY 1891/2014

Cuestión

La consultante es una asociación declara de utilidad pública, que se encuentra inscrita en el Registro General de Asociaciones del País Vasco. Tiene su domicilio fiscal en Bizkaia, y está sujeta a la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La Asociación tiene como fines propios, entre otros, fomentar y difundir la afición a la fiesta de los toros y a los festejos taurinos, en Bilbao y en el País Vasco, para lo cual lleva a cabo determinadas actividades, tales como: 1) celebración de coloquios, conferencias y congresos sobre la fiesta de los toros; 2) organización de espectáculos taurinos; 3) realización de viajes y excursiones para visitar ganaderías y asistir a corridas de toros, novilladas, etc. en otros lugares; y 4) edición de boletines, revistas y libros. Según indica, estas actividades se dirigen tanto a los asociados como a terceros, sin que el hecho de estar asociado suponga prioridad alguna para sus socios. La Asociación se financia, en parte, mediante las cuotas que abonan los asociados.

Desea conocer si las cuotas que abonan sus socios pueden ser consideradas como cuotas de afiliación a asociaciones que no se corresponden con el derecho a percibir una prestación presente o futura, a los efectos de poder practicar sobre ellas las deducciones previstas en el Título III de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En concreto, quiere saber si el derecho a recibir información de la asociación debe entenderse como una prestación, cuya percepción excluye la posibilidad de aplicar las citadas deducciones, y si, para ello, resulta o no determinante que las mismas se abonen con ánimo de liberalidad.

Solución

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre (LA LEY 19952/2013), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en cuyo artículo 91 se establece que: "1. Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. 2. La base de la deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable de este Impuesto. 3. Únicamente podrán aplicarse la deducción prevista en el presente artículo aquellos contribuyentes incluidos en el modelo informativo a que se refiere la letra d) del artículo 116 de esta Norma Foral. No obstante, cuando la entidad donataria no presente el modelo informativo citado en el párrafo anterior, el contribuyente podrá aplicar la deducción regulada en el presente artículo cuando aporte el correspondiente certificado acreditativo del donativo así como cargo bancario que justifique el pago."

A este respecto, el artículo 116 de la misma NFIRPF indica que: "Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o incurran en las siguientes operaciones o situaciones:(...) d) Para las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto, en relación con la identidad de los donantes así como los importes recibidos, cuando éstos hubieren solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la autoliquidación por este

Impuesto. (...)”.

Por su parte, el artículo 94 de la NFIRPF se refiere, en concreto, a la justificación documental de las deducciones, al prever que: *“La aplicación de las deducciones reguladas en este Título estará condicionada a la aportación de los documentos que las justifiquen. Dichos documentos deberán estar ajustados a los requisitos exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales, cuando así proceda”.*

El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos al que se remite el artículo 91 de la NFIRPF se encuentra actualmente recogido en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cuyo artículo 1 señala que: *“La presente Norma Foral tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características. De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Norma Foral se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general”.*

Así, el Título II de la mencionada Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. En concreto, el artículo 4 de esta Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), determina que: *“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de la presente Norma Foral las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas, que persiguiendo fines de interés general, se encuentren inscritas en el registro correspondiente y cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente”.*

Mientras que el artículo 5 de la misma Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), señala qué requisitos han de cumplir las entidades citadas en el artículo 4 anterior para poder consideradas como entidades sin fines lucrativos a los efectos de lo dispuesto en la mencionada Norma Foral.

Además, para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, el artículo 16 de la repetida Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), exige que se opte expresamente por el mismo.

De otro lado, en el Título III de la reiterada Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), se regulan los incentivos fiscales al mecenazgo. En particular, el artículo 18 de esta Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), prevé que: *“Los incentivos fiscales previstos en el presente 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 Norma Foral. (...)”.*

A lo que el artículo 19 de esta misma Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), añade que: *“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones, aportaciones irrevocables, puras y simples, y las prestaciones gratuitas de servicios realizadas 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. (...) 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 de separación voluntaria del socio cuando éste perciba una participación patrimonial en razón a aportaciones distintas de las cuotas ordinarias de pertenencia a la misma”.*

El artículo 20 de esta Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), prevé que: "1. *La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 18 anterior será: a) En los donativos dinerarios, su importe. (...)*".

Adicionalmente, el artículo 21 de la misma Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), establece que: "1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 20 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral. 2. La base de esta deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*".

Por último, el artículo 25 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), especifica que: "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 18 de esta Norma Foral. 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*".

De conformidad con todo lo anterior, para que las cuotas anuales por las que se pregunta den derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los asociados, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Relativos a las cuotas: debe tratarse de cuotas de afiliación que no se correspondan con el derecho a percibir prestaciones presentes o futuras;
- b) Referidos a la asociación beneficiaria de dichas cuotas: b1) ha de estar inscrita en el oportuno registro de asociaciones; b2) debe perseguir fines de interés general, y haber sido declarada de utilidad pública; b3) tiene que cumplir las condiciones establecidas en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), arriba citado; y b4) ha de haber optado por acogerse al régimen fiscal especial regulado en el Título II del mismo texto legal (de la citada Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004));
- c) Relativos a la acreditación de la efectividad de los donativos efectuados: los cuales se tienen que justificar mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria de los mismos, y mediante la declaración informativa que ésta se encuentra obligada a presentar ante la Administración tributaria.

De acuerdo con todo lo anterior, cabe practicar las deducciones previstas en el Título III de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), sobre las cuotas satisfechas por los asociados de las asociaciones declaradas de utilidad pública, en las condiciones en él establecidas, siempre que el pago de dichas cuotas no genere el derecho a percibir prestaciones presentes o futuras. Es decir, siempre que no puedan ser consideradas como la remuneración por las citadas prestaciones (presentes o futuras) y se abonen con ánimo de liberalidad.

Consecuentemente, en caso de que las cuotas abonadas por los asociados de la consultante no conlleven el derecho a percibir ninguna prestación presente o futura, las mismas generarán el derecho a la práctica de la

deducción regulada en el artículo 21 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004). En ese supuesto, las referidas cuotas se asimilarán a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción, cuando se satisfagan con ánimo de liberalidad.

La determinación de si existe o no el citado ánimo de liberalidad dependerá de las circunstancias concretas de cada caso. Si bien, con carácter general, puede afirmarse que, para ello, habrá que atender a criterios objetivos, sin tener en cuenta las motivaciones personales y subjetivas de los miembros que pagan las cuotas. Concretamente, tendrá que atenderse a los bienes y derechos que obtienen (o pueden obtener) efectivamente los socios a cambio del pago de las repetidas cuotas. A este respecto, el hecho de que los socios únicamente reciban información de la asociación no debe ser considerado como la percepción por su parte de una prestación que excluya el derecho a la práctica de la deducción. En particular, no debe entenderse que el derecho a recibir la citada información excluya, por sí mismo, la existencia de un ánimo de liberalidad en el pago de las cuotas.

Según se indica, en el supuesto planteado, las cuotas que abonan los asociados no les dan derecho a disfrutar de ninguna ventaja que la asociación consultante pueda obtener para ellos, y no les permiten beneficiarse de ningún bien o servicio que entregue o preste dicha asociación (más allá del relativo a la obtención de información, mencionado en el párrafo anterior), ni de ningún descuento en el precio de los mismos. Así, según se indica en el escrito presentado, las conferencias, coloquios, viajes, excursiones, etc. y demás actividades que realiza la consultante tienen como destinatarios tanto a sus asociados, como a terceros ajenos a la asociación, en igualdad de condiciones. De modo que, si así son las cosas, en principio, existirá ánimo de liberalidad en los socios, ya que la causa sus aportaciones a la asociación no será la percepción de ninguna ventaja, o utilidad (ni la expectativa de obtenerlos), sino la contribución al mantenimiento de las actividades de la misma.

Con lo que, en estas circunstancias, las cuotas satisfechas por los asociados darán derecho a la deducción prevista en el artículo 21 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), al no suponer la remuneración de ninguna prestación presente o futura. No obstante, ésta es una cuestión de hecho que no puede ser analizada en fase de consulta vinculante, sino que dependerá de las circunstancias concretas en las que se lleven a cabo las repetidas aportaciones.

Sin embargo, tal como ya se ha aclarado, si las cantidades que abonan los socios en concepto de cuota representan la contraprestación, total o parcial, del derecho a percibir prestaciones, presentes o futuras, tales como el acceso gratuito, o a precios rebajados, a determinadas instalaciones, o a las actividades y eventos organizados por la asociación, los referidos socios no podrán beneficiarse de la deducción regulada en el artículo 21 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (LA LEY 3037/2004), ya que, entonces, las prestaciones que puedan percibir por este motivo desvirtuarán el ánimo de liberalidad propio de los donativos, y necesario para poder aplicar la citada deducción.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, entre los derechos que los Estatutos de la Asociación reconocen a los socios se encuentra el de *"participar en los actos sociales colectivos, y disfrutar de los elementos destinados a uso común de las personas asociadas"*.

Por último debe indicarse que las conclusiones alcanzadas en esta respuesta habrían sido las mismas en caso de que para su elaboración se hubiera utilizado la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre (LA LEY 12938/2006), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, atendiendo a lo dispuesto en sus artículos 93, 96 y 117, con la única salvedad de que, hasta el pasado 1 de enero de 2014, la deducción objeto de consulta era del 30%, y no del 20% como en la actualidad.

