

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069501

DGT: 20-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1789/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades sin ánimo de lucro. Una entidad mercantil pertenece al sector público local, sus accionistas son un Ayuntamiento, que posee un 55 por ciento de las acciones, una sociedad anónima, que posee un 35 por ciento de las acciones y una caja de ahorros que posee el 10 por ciento restante. Tiene como objeto social el suministro y distribución de energía eléctrica. Esta entidad constituye una Fundación y ambas tienen previsto celebrar un convenio de colaboración (aún no suscrito por la Fundación), que tendría por objeto la donación a fondo perdido a dicha Fundación, por parte de la Suministradora, de 600.000,00 euros anuales durante cuatro años, con el fin de que la Fundación pueda pagar (a través de un denominado Bono Social) recibos de electricidad y suministro doméstico a personas vulnerables que no puedan hacer frente a los recibos que les presente la Comercializadora. La cantidad abonada por la Suministradora se detraería de sus beneficios con anterioridad del reparto de dividendos entre sus socios. Hasta ahora, la Suministradora distribuía íntegramente los beneficios a sus accionistas. Estas cantidades que reciba como donación la Fundación para el bono social y que forma parte de su objeto o finalidad fundacional podrían estar exentas. **Deducciones por inversiones e incentivos. Donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo.** La donación efectuada no parece cumplir los requisitos establecidos en el art. 17 Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo). La interposición de la Fundación entre la Suministradora y la Comercializadora conlleva la obtención de una deducción fiscal a la que no se tendría derecho si no interviniera tal Fundación, lo que implica que la realmente perjudicada sea la Hacienda Pública estatal. No parece haber duda de que la Suministradora está obteniendo una utilidad por el pago de los recibos emitidos por tal Comercializadora ya que si no se hiciera la donación, la Comercializadora previsiblemente no cobraría los recibos emitidos a personas en riesgo de pobreza energética lo que reduciría la expectativa de dividendos procedente de la Comercializadora hacia la Suministradora. En definitiva, la realización de la donación por la Suministradora no se realiza, o al menos no únicamente, con el ánimo de liberalidad o de empobrecimiento voluntario antes mencionado, sino que también, en alguna medida, tiene el efecto de limitar los efectos negativos del impago de los recibos de electricidad mediante la obtención del derecho a una deducción fiscal [Vid., en el mismo sentido consultas V0304/2011 de 11-02-2011 (NFC040368) y V1850/2006 de 14-09-2006 (NFC023625)].

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 9, 109 y 110.

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), arts. 2, 3, 6, 7, 17 y 20.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

Descripción sucinta de los hechos:

Una entidad mercantil pertenece al sector público local (en adelante, la Suministradora). Sus accionistas son un Ayuntamiento, que posee un 55 por ciento de las acciones, una sociedad anónima, que posee un 35 por ciento de las acciones y una caja de ahorros que posee el 10 por ciento restante. Tiene como objeto social el suministro y distribución de energía eléctrica.

La Suministradora constituyó una Fundación entre cuyos fines, según los artículos 7 y 8 de sus Estatutos (aportados junto con el escrito de consulta), se encuentran: la defensa de los derechos humanos, asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, etc. En el artículo 13 de los Estatutos de la Fundación se especifica que los patronos ejercerán su cargo gratuitamente. El artículo 25 de los Estatutos señala que la entidad tiene "carácter no lucrativo". Por último, el artículo 31 de los Estatutos establece, que, en caso de disolución, los

bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a fundaciones o entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general.

Por otra parte, otra entidad mercantil (en adelante, la Comercializadora), tiene, según el escrito de consulta, idénticos accionistas y en los mismos porcentajes que la Suministradora. Su objeto social es el de comercialización de energía eléctrica (principalmente en la localidad del Ayuntamiento mencionado en el primer párrafo). Según el informe de una empresa consultora, a la que se hará referencia más abajo, dicha Comercializadora fue constituida originariamente por la Suministradora.

Entre la Suministradora y la Fundación se tiene previsto celebrar un convenio de colaboración (aún no suscrito por la Fundación), que tendría por objeto la donación a fondo perdido a dicha Fundación, por parte de la Suministradora, de 600.000,00 euros anuales durante cuatro años, con el fin de que la Fundación pueda pagar (a través de un denominado Bono Social) recibos de electricidad y suministro doméstico a personas vulnerables que no puedan hacer frente a los recibos que les presente la Comercializadora.

La cantidad abonada por la Suministradora se detraería de sus beneficios con anterioridad del reparto de dividendos entre sus socios. Hasta ahora, la Suministradora distribuía íntegramente los beneficios a sus accionistas, según manifiesta el escrito de consulta.

Los criterios de acceso al Bono Social por parte de los ciudadanos serían los establecidos por la denominada "Mesa contra la Pobreza Energética" y por trabajadores sociales del Ayuntamiento de la localidad.

La labor de pago de los recibos de electricidad y suministro doméstico, lo venía realizando con anterioridad el Ayuntamiento y se pretende que sea realizado por la Fundación. La propuesta de que la Suministradora aporte la cantidad mencionada más arriba para el pago del Bono Social se ha aprobado solo con los votos favorable de los representantes del Ayuntamiento.

En el escrito de consulta se manifiesta que, con anterioridad a esta consulta, se solicitó informe, que se acompaña al escrito de consulta, a una empresa consultora.

En este informe de la consultora se señala, entre otras cuestiones, que:

- "Según se nos informa, la Fundación no ha presentado al protectorado en los últimos ejercicio los planes de actividades, inventarios ni cuentas anuales, estando prácticamente inactiva."

- "[...] se nos ha transmitido de que los cargos del Patronato se encuentran caducados. [...]".

- Como consecuencia de ello, en el informe parece presumirse el incumplimiento por parte de la Fundación de las obligaciones contables, de rendición de cuentas y de elaboración de memoria económica.

Cuestión planteada:

1. ¿Qué tratamiento fiscal tendrán las donaciones que reciba la Fundación, así como si tal Fundación puede acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo?

2. ¿Qué deducción tendría en la cuota del Impuesto sobre Sociedades la Suministradora por la donación que pudiera hacer a la Fundación (artículos 17 y 20 de la Ley 49/2002)?

Contestación:

1. Con carácter previo debe señalarse que la contestación sólo atenderá a la realización de la actividad de lucha contra la pobreza energética, sin tener en cuenta otras actividades que pudiera realizar la Fundación (y que, incluso, eventualmente, pudieran dar lugar a conclusiones distintas que las contenidas en esta contestación), actividades que, por otra parte, no han sido consignadas por la consultante en el escrito de consulta.

En relación con la cuestión planteada relativa al tratamiento fiscal que tendrán las donaciones que pudiera recibir la Fundación para realizar la actividad de lucha contra la pobreza energética y a si tal Fundación puede acogerse al régimen fiscal 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 (BOE de 24 de diciembre), debe señalarse:

El artículo 2 de la Ley 49/2002, establece:

“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
[...]

En principio, el hecho de que la consultante sea una fundación posibilita que pueda ser considerada como una entidad sin fines lucrativos, aunque deberá cumplir con los requisitos del artículo 3.

En tal sentido, el artículo 3 de la Ley 49/2002 dispone:

“Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º 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.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios

principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.”

Contrastando los requisitos establecidos en este precepto con la descripción de los hechos incluidos al inicio de esta contestación a la consulta formulada, resulta:

-En cuanto a la actividad de la Fundación objeto del posible convenio, debe señalarse que la lucha contra la pobreza energética se encuentra dentro de la relación (no tasada) de fines de interés general del número 1º del precepto, que incluye entre otros, la “asistencia social e inclusión social” y la “atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales”.

-En lo referente al destino de las rentas e ingresos que se detallan en el número 2º del precepto, del escrito de consulta se deduce que los 600.000 euros que recibe de la Suministradora se destinarán a la lucha contra la pobreza energética, por lo que, en tal suposición, se estaría cumpliendo con el mencionado requisito del número 2º del precepto.

- El número 3º del precepto exige que “la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria”, sin que la actividad de lucha contra la pobreza energética tenga tal naturaleza.

- La Fundación cumpliría los requisitos del número 4º del precepto, por cuanto que, lógicamente, dada la actividad de lucha contra la pobreza energética, “los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no son los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios”.

-Conforme al artículo 13 de los Estatutos de la Fundación, el ejercicio del cargo de patrón es gratuito, por lo que se cumpliría el requisito del número 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002.

-Tampoco existiría problema en relación con el número 6º del artículo 3, por cuanto que los Estatutos de la Fundación establece que, el destino de los bienes y derechos, en caso de disolución, será para fundaciones o entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general.

-En cuanto a la inscripción en el registro correspondiente que exige el número 7º, no se aporta documentación justificativa suficiente, pero de la documentación aportada puede deducirse que tal inscripción se ha producido.

- En lo referente a los números 8º y 9 del artículo 3, en tanto en cuanto que en el informe de la consultora se señala, entre otras cuestiones, que “según se nos informa, la Fundación no ha presentado al protectorado en los últimos ejercicios los planes de actividades, inventarios ni cuentas anuales, estando prácticamente inactiva”; y que “[...] se nos ha transmitido de que los cargos del Patronato se encuentran caducados. [...]”, puede deducirse que ni se han cumplido las obligaciones contables ni se han rendido las cuentas, lo que impedirá que la Fundación pueda tener la consideración de entidades sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002..

-Por último, en cuanto al cumplimiento del requisito contenido en el número 10 del artículo 3 relativo a la memoria económica, debe traerse a colación lo establecido en el artículo 3 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (BOE de 23 de octubre), que señala:

“1. La memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deban elaborar las entidades sin fines lucrativos, contendrá la siguiente información:

a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

2. La memoria económica deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

No obstante, las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria económica.

3. Las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la memoria podrán cumplir lo dispuesto en este artículo mediante la inclusión en dicha memoria de la información a que se refiere el apartado 1.

En estos casos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 49/2002 en relación con la memoria económica, el lugar y plazo de presentación, así como los supuestos de exclusión de la obligación de su presentación ante la Administración tributaria, serán los establecidos en el apartado 2.”

En tal sentido, del informe de la consultora parece deducirse que tampoco se ha elaborado la memoria económica. Por otra parte, si se suscribe el convenio y se reciben los 600.000 euros, existiría la obligación de presentar la memoria económica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Como resumen de todo lo anterior, al menos en el momento de presentación de la consulta, la Fundación no puede acogerse al régimen 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 por cuanto que no cumpliría los requisitos de los números 8º, 9 y 10º del artículo 3 de dicha Ley. Cuestión diferente es que, si en el futuro cumpliera estos requisitos, podría acogerse a dicho régimen fiscal.

No obstante lo anterior, y presumiendo el carácter no lucrativo que señala el artículo 25 de los Estatutos de la Fundación, el artículo 109 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) (BOE de 28 de noviembre), establece en relación al régimen de entidades parcialmente exentas:

“El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta Ley.”.

El mencionado artículo 9.3 de la LIS dispone:

“Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
[...]

Estas entidades del “apartado anterior” son las entidades e instituciones sin ánimo de lucro reguladas en la Ley 49/2002.

En definitiva, una entidad sin ánimo de lucro tributará por el régimen establecido en la Ley 49/2002 y, en el caso de que no cumpla con los requisitos establecidos para ello, por el régimen de entidades parcialmente exentas establecido en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

En tal sentido, el artículo 110.1 de la LIS establece:

“Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

b) Las derivadas y adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

[...]

En consecuencia, las donaciones que reciba la Fundación para el Bono Social, tal como se ha señalado, se encuentra dentro del objeto o finalidades de la Fundación, por lo que, sin perjuicio de lo que se dirá en el apartado 3 de la contestación de esta consulta, podrían estar exentas.

2. En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, relativa a la deducción que tendría en la cuota del Impuesto sobre Sociedades la Suministradora por la donación que pudiera hacer a la Fundación, el artículo 16.a) de la ley 49/2002 dispone:

“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.”

Como se puede comprobar, la realización de donaciones en principio puede dar lugar a la obtención de los incentivos fiscales, pero está condicionado a que se realicen a entidades sin fines lucrativos.

Como se ha señalado al contestar a la cuestión primera, la Fundación no tiene tal carácter, dado los incumplimientos del artículo 3, por lo que la donación que se le pudiera realizar no conllevaría la obtención de incentivo fiscal alguno regulado en la Ley 49/2002.

En tal sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 01975/2013/00/00, de 5 de febrero de 2015, dictada como consecuencia de un el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, señala que, aún para el caso de que por la donataria se hubiera emitido certificación en la que se señale expresamente que es una entidad beneficiaria de mecenazgo de acuerdo con la Ley 49/2002:

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

En definitiva, para que el donante pueda aplicar los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, es necesario que la donataria se encuentre incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.

Sentado lo anterior, conviene plantearse si, en el caso de la Fundación reuniera los requisitos para ser considerada como entidad sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002, la donación de la Suministradora a la Fundación para abonar los recibos emitidos por la Comercializadora a persona en riesgo de pobreza energética, daría derecho a acogerse a la deducción establecida en el artículo 20 de la ley 49/2002.

En tal sentido, el artículo 17.1.a) de la Ley 49/2002, señala:

“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.”

En tal sentido, con carácter general se exige que la donación sea irrevocable, pura y simple. En este punto, conviene traer a colación el artículo 618 del Código civil preceptúa:

“La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta.”

Como resulta del precepto, la donación es un acto de liberalidad que supone un empobrecimiento voluntario del donante. Es decir, la donación no puede realizarse con la finalidad de obtener una utilidad, más allá de la que eventualmente pueda establecer una norma.

La exigencia de la no utilidad en las donaciones se he plasmado en la contestación a diversas consultas: así en la consulta V0304-11, se dice:

“De acuerdo con lo anterior, dado que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio, por los espónsores o patrocinadores, al Consorcio para la Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812 no tienen la condición de donaciones irrevocables, puras y simples, por cuanto que la entidad patrocinadora parece obtener una utilidad por esas aportaciones, esas cantidades podrían tener la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.”

En esta línea, la consulta V1850-06, señala:

“No obstante, en el caso consultado, no se producen tales circunstancias, por cuanto, tal y como se expone en el escrito de consulta, se cede el solar a cambio de una compensación basada en una nueva calificación del resto de solar como edificable para viviendas. De lo que se deduce que no existe tal acto de liberalidad, al no tratarse de una donación pura y simple por cuanto media una contraprestación.”

En tal sentido, y en relación con el contenido de la consulta, debe señalarse que no parece haber duda de que la Suministradora está obteniendo una utilidad por el pago de los recibos emitidos por tal Comercializadora ya que si no se hiciera la donación, la Comercializadora previsiblemente no cobraría los recibos emitidos a personas en riesgo de pobreza energética lo que reduciría la expectativa de dividendos procedente de la Comercializadora hacía la Suministradora.

En definitiva, la realización de la donación por la Suministradora no se realiza, o al menos no únicamente, con el ánimo de liberalidad o de empobrecimiento voluntario antes mencionado, sino que también, en alguna medida, tiene el efecto de limitar los efectos negativos del impago de los recibos de electricidad mediante la obtención del derecho a una deducción fiscal.

Adicionalmente, y a efectos de profundizar en lo señalado anteriormente, debe ponerse de manifiesto:

- Es la Suministradora la que constituye la Fundación.
- El papel de mero intermediario que dicha Fundación tiene por cuanto que no decide a que sujetos va a beneficiar, puesto que siempre son los clientes de la Comercializadora.
- Además, y ahondando en el papel de mera intermediaria, ni siquiera dentro de los clientes de la Comercializadora, la fundación escoge a los clientes conforme a criterios que ella determine, sino que son elegidos la “Mesa contra la Pobreza Energética” y por trabajadores sociales del Ayuntamiento de la localidad.

En conclusión, la donación efectuada no parece cumplir los requisitos establecidos en el artículo 17 de la Ley 49/2002, la interposición del Fundación entre la Suministradora y la Comercializadora conlleva la obtención de

una deducción fiscal a la que no se tendría derecho si no interviniera tal Fundación, lo que implica que la realmente perjudicada sea la Hacienda Pública estatal.

3. Por último debe señalarse que todo lo consignado en la contestación a esta consulta se realiza sin perjuicio de que pueda considerarse la existencia de una simulación en los términos del artículo 16 de la Ley 58/2007, de 17 de diciembre, General Tributaria, supuesto este que al tratarse de una cuestión de hecho que se ha de determinar en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no puede abordarse en esta contestación.

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.